

# REFORMA TRIBUTÁRIA PROPOSTA PELA PEC 45/2019: UMA ANÁLISE DO DESENHO JURÍDICO DO ASPECTO QUANTITATIVO DO IBS

Filipe Gadelha Diógenes Fortes<sup>1</sup>

Rafael Viotti Schlobach<sup>2</sup>

---

**Sumário:** 1 – Introdução; 2 – Base de cálculo; 2.1 – Abrangência da base de cálculo; 2.2 – Da impossibilidade de concessão de benefícios fiscais; 2.3 – Da não inclusão do IBS na própria base de cálculo: incidência “por fora”; 3 – Alíquota; 3.1 – Alíquota como parcela de competência de cada ente *versus* medida de distribuição de arrecadação; 3.2 – Mutação do conceito de seletividade; 4 – Conclusão; Referência bibliográficas.

---

## 1. Introdução

Radicado no corpo do texto constitucional, o Sistema Tributário Nacional representa o alicerce sobre o qual se erige o Estado Tributário brasileiro, trazendo, de um lado, as regras acerca de como o custeio das prestações estatais será distribuído entre a sociedade e, de outro, a repartição das competências tributárias entre os entes federados,

---

1 Procurador do Estado de São Paulo. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Piauí (2014). Pós-graduando em Direito Processual Civil pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo.

2 Procurador do Estado de São Paulo. Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (2017). Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade de São Paulo.

de forma a garantir a efetividade da autonomia que lhes é reconhecida na Constituição de 1988.

Como consectário da importância econômica, social e política que o Sistema Tributário Nacional ostenta, são pródigas as tentativas de alteração de seu arcabouço normativo, tanto de forma pontual, como também de maneira mais ampla. As pretensões de transformação, embora sejam, por vezes, amalgamadas no rótulo de “reformas tributárias”, na verdade, contemplam propostas heterogêneas, que buscam conciliar, em diferentes proporções, três principais variáveis: o pacto federativo, a justiça fiscal e a eficiência da tributação.

Recentemente, com a assunção de uma pauta de reformas amplas e estruturais como elemento central da agenda do governo federal, a discussão em torno da Reforma Tributária, antes latente em propostas legislativas paralisadas no Congresso Nacional, passou a ocupar posição central no debate político, jurídico e econômico brasileiro.

A razão de ser dessa ênfase reside na alardeada necessidade das referidas reformas, especialmente no que concerne à previdência, funcionalismo público e tributação, para a redução do “custo Brasil” e incremento do ambiente de negócios no país, de forma a possibilitar a retomada do crescimento econômico e a superação do quadro de desaceleração experimentado nos últimos anos.

Na linha desse objetivo, entre as proposições já oferecidas, uma desponta como sendo a mais avançada nos debates entabulados até então: a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, de autoria do deputado Baleia Rossi.

A proposta, reconhecidamente influenciada pelos estudos desenvolvidos pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCIF (2019), tem por tônica a simplificação da tributação sobre a base econômica consumo, escopo que seria atingido por meio da criação de um imposto de valor agregado, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituiria cinco tributos: Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), Imposto Sobre Serviço (ISS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

A hipótese de incidência da nova exação é prevista de forma ampla, englobando bens, serviços e direitos, de forma que a dicotomia atualmente existente entre bens e serviços seria superada e, além disso, estariam contemplados os produtos atualmente oferecidos no mercado digital (exemplo: tecnologias de streaming), que ainda não possuem tratamento adequado em nosso sistema.

As alterações alvitradas pela Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019 não têm, a princípio, a pretensão de se comprometer com a promoção de justiça fiscal<sup>3</sup>, promover alterações na tributação incidente sobre outras bases econômicas (patrimônio ou renda), tampouco aumentar ou reduzir a carga tributária brasileira. Seu escopo principal, enfatize-se, consiste em simplificar a tributação sobre o consumo, base que, atualmente, se encontra fragmentada em virtude da pluralidade de exações sobre ela incidentes.

Nesse diapasão, entre os diversos pontos de indagação que o IBS suscita, merecem especial atenção as disposições concernentes ao aspecto quantitativo do imposto, que possuem importância nodal no desenho do tributo trazido pela PEC nº 45/2019.

O aspecto quantitativo, segundo magistério de Paulo de Barros Carvalho, corresponde ao “conjunto de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”<sup>4</sup>, resultando da conjugação de dois elementos: a base de cálculo e a alíquota.

Em linhas gerais, no que concerne ao aspecto quantitativo, a proposta prevê que a alíquota do IBS será uniforme para todos os bens, serviços e direitos, sendo composta pela soma das alíquotas fixadas pela União, estados, Distrito Federal e municípios, que deverão ser fixadas por cada ente por meio de lei.

---

3 Ao revés, não faltam críticas ao possível aumento da regressividade do modelo proposto. Nesse sentido, o artigo de Ribeiro aborda o assunto. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *Conjur*, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 355.

A uniformidade das alíquotas, além de ser um desdobramento da almejada simplificação, também possui relação com outra característica marcante do tributo, qual seja, a de que sua função seria, a princípio, puramente arrecadatória, não possuindo, ao menos diretamente, finalidade extrafiscal, na medida em que se pretende que os objetivos almejados pelas políticas públicas sejam financiados por outros instrumentos que sejam mais eficientes<sup>5</sup>.

Por esse motivo, e também pensando na pacificação do quadro de Guerra Fiscal entre os estados e o Distrito Federal, a PEC nº 45/2019 possui vedação expressa para a concessão de benefícios fiscais envolvendo o IBS, ainda que relacionados à fração da alíquota definida por cada ente federado.

Nessa esteira, a disciplina dispensada ao aspecto quantitativo do IBS possui acentuada importância para a compreensão dos reflexos que o novo imposto terá para os contribuintes e, também, para a Administração Tributária e, ao fim e ao cabo, a pertinência das alterações pretendidas para o Sistema Tributário Nacional, razão pela qual dedicamos o presente estudo para a análise do tema.

## 2. Base de cálculo

### 2.1. Abrangência da base de cálculo

O primeiro elemento do aspecto quantitativo, a base de cálculo, em sua função objetiva, corresponde à “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”<sup>6</sup>. Em outras palavras, equivale à projeção econômica da hipótese de incidência sobre a qual incidirá a alíquota.

5 Nesse sentido, o CCiF, em nota técnica, consignou que “entende que o IBS não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. O objetivo deste imposto deve ser o de arrecadar para financiar a despesa governamental. Objetivos de políticas públicas são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos” (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL – CCiF. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. São Paulo: CCiF, 2019, p. 10. Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2\\_2.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf). Acesso em: 20 nov. 2020).

6 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 208.

Além de sua importância fundamental na definição do valor do tributo, a base de cálculo ostenta relevante função na compreensão do fato imponível que atrai a exação, delimitando, juntamente com o aspecto material, os contornos do conteúdo da relação obrigacional tributária.

A próxima relação entre os dois aspectos é reconhecida, na doutrina, por Paulo Barros de Carvalho, que identifica três importantes finalidades que emergem da base de cálculo, quais sejam, “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”<sup>7</sup>.

Os impostos incidentes sobre o consumo, diversamente daqueles que recaem sobre o patrimônio, soem adotar o valor total da operação ou o preço do serviço como base de cálculo da exação. Essa é a regra geral, por exemplo, para o ICMS (artigo 13, incisos I e VI, da Lei Complementar nº 87/1996) e o IPI (artigo 47, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional). Em reflexão acerca da tributação sobre o consumo, Eliud José Pinto da Costa pondera que:

A hipótese de incidência do ICMS mercantil tem como núcleo as operações. É que, ao erigir o modelo desse imposto, o Constituinte considerou o negócio jurídico (negócio mercantil, para ser preciso), e não a coisa comercializada ou a sua circulação física, como elemento essencial sobre o qual deve debruçar-se o legislador infraconstitucional ao formatar o imposto<sup>8</sup>.

Afirmar que a base de cálculo corresponde ao valor da operação implica reconhecer que ela não será restrita ao preço da mercadoria fornecida ou serviço prestado, mas, ao revés, equivalerá ao preço final praticado, compreendendo os encargos incidentes, como, por exemplo, frete, tributos e encargos setoriais.

Nesse contexto, o Imposto sobre Bens e Serviços, enquanto alternativa idealizada para promover a unificação da tributação sobre o consumo, também deverá adotar o valor total da operação como sua base

7 CARVALHO, op. cit., p. 358-359.

8 COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 103-104.

de cálculo, reproduzindo os contornos das regras atualmente encontradas nos impostos incidentes sobre essa base econômica.

A partir dessa primeira conclusão, mostra-se de bom alvitre o aprimoramento da redação proposta para o artigo 152-A, de forma a esclarecer que o imposto, enquanto exação que tem no consumo a sua base imponible, irá incidir sobre as operações que envolvam bens, serviços e direitos, conferindo maior rigor técnico à regra matriz de incidência no texto constitucional.

## **2.2. Da impossibilidade de concessão de benefícios fiscais**

No desenho traçado para o IBS pela PEC nº 45/2019, há um importante – e polêmico – ponto concernente ao aspecto quantitativo, qual seja, a vedação expressa à concessão de benefícios fiscais por parte dos entes federados, o que incluiria, à guisa de exemplo, a redução de bases de cálculo ou alíquota e o reconhecimento de créditos presumidos (artigo 152-A, § 1º, IV).

Uma breve exposição das razões que levaram a essa proposta se mostra necessária.

A concessão de incentivos fiscais pelos Estados e Distrito Federal, em relação ao ICMS, tornou-se um importante instrumento para atração de investimentos do setor produtivo e para fomentar o crescimento regional, contribuindo para a mitigação das desigualdades entre as diversas regiões de nosso país.

Todavia, economistas, já há muito, apontavam a ineficiência alocativa do capital por meio desse caminho, haja vista que o setor produtivo termina por se estabelecer com base na menor carga tributária, não a partir de critérios que efetivamente contribuam por uma maior produtividade e utilização dos recursos humanos e materiais (exemplo: a infraestrutura da região).

A par disso, o menosprezo dos entes federados pelo respeito à exigência estabelecida pela Constituição Federal para a concessão de benefícios, qual seja, que a benesse seja objeto de deliberação por parte dos Estados e Distrito Federal (artigo 155, XII, “g”, da CRFB), que é atualmente concedida no âmbito do Confaz, terminou por conduzir à

denominada “Guerra Fiscal”, gerando um quadro de insegurança jurídica para o contribuinte e também à Administração Tributária.

A solução proposta pela PEC nº 45/2019 para o problema é precipuamente alcançada a partir da conjugação de duas disposições: a adoção do princípio do destino como critério para definir o ente destinatário da arrecadação; e a já mencionada vedação à concessão de incentivos fiscais.

Embora a solução da “Guerra Fiscal” seja uma necessidade para o saneamento do sistema tributário brasileiro, a proposta desperta fundadas preocupações em relação ao agravamento das desigualdades regionais, na medida em que, sem os incentivos fiscais, o setor produtivo tenderia a optar por regiões mais desenvolvidas e com melhor infraestrutura, bem como ao aumento da regressividade da tributação sobre o consumo, com o encarecimento de produtos de necessidade básica.

Em relação à primeira crítica, a resposta oferecida pela PEC nº 45/2019 reside no reforço dos recursos destinados pela União ao financiamento do desenvolvimento regional, o que, em tese, mostrar-se-ia mais eficiente que a concessão de benefícios fiscais<sup>9</sup>. Já quanto à segunda, a proposição excepciona a vedação a concessão de benefícios fiscais à “devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput” (redação proposta para o artigo 152-A, § 9º).

A solução, no entanto, não nos parece oferecer a certeza de que será eficaz para compensar o encargo econômico que poderá representar para a população mais pobre.

Primeiramente, não se pode olvidar que a tributação brasileira, centrada na tributação sobre o consumo em vez da renda ou patrimônio, já é considerada regressiva e pouco comprometida com o postulado da capacidade contributiva, onerando proporcionalmente mais aqueles que têm menor capacidade de contribuir com a arrecadação.

---

<sup>9</sup> Na justificativa da PEC nº 45/2019, é consignado que “A proposta pressupõe que haverá a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional, criando mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades regionais que a concessão de benefícios de ICMS, no âmbito da guerra fiscal” (p. 61).

O IBS, nos termos em que está desenhado pela PEC nº 45/2019, terá alíquota uniforme e não orientada pelo princípio da seletividade, vale dizer, produtos necessários para a subsistência básica serão tributados da mesma forma que itens supérfluos. Esse acréscimo no custo, decerto, onerará, de forma imediata, a aquisição de bens de primeira necessidade por boa parte da população brasileira.

A redução desse impacto por meio de um programa de transferência de renda que devolva parcialmente o valor do imposto dependeria, decerto, de uma regulamentação adequada dessa política pública, bem como da eficiência do Poder Público em implementá-la e garantir o seu efetivo acesso àqueles que dela mais precisam, circunstâncias que parecem duvidosas, ao menos nesse primeiro momento, considerando a miríade de complexidades que envolve a instituição do IBS e que mobilizará a Administração Tributária nesse primeiro momento.

Há que se conferir à questão o devido cuidado, porquanto a simplificação do Sistema Tributário Brasileiro não pode ser feita às custas da população mais carente. O alerta acerca da questão foi recentemente feito, de maneira oportuna, pela Ministra Regina Helena Costa, que bem ponderou:

O que eu temo é que em nome da simplificação e da unificação se leve a cabo uma reforma que não pense minimamente na Justiça. Estamos em um país essencialmente desigual, tem muito mais gente pobre. Se vai fazer uma reforma tributária a maioria são eles, como fazer uma reforma que desconsidere essas pessoas? Essa [proposta de devolução do dinheiro pago com tributos] seria talvez uma válvula de escape<sup>10</sup>.

Parece-nos que o caminho trilhado por outra proposta de Reforma Tributária, qual seja, a PEC nº 110/2019, se mostra mais comprometido com o objetivo constitucional de construção de uma sociedade justa e solidária, na medida em que permitiu, por lei complementar, a concessão de benefícios em relação a itens básicos, tais como

---

10 RACANICCI, Jamile. Regina Helena Costa: nenhuma proposta de reforma se preocupa com Justiça tributária. *Jota*, São Paulo, 23 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-regina-helena-costa-23082019>. Acesso em: 20 nov. 2020.

alimentos, medicamentos, transporte coletivo e educação (proposta da PEC nº 110/2019 para a redação do artigo 155, § 7º, VIII).

Insta salientar que a concessão dos benefícios de maneira uniforme, pela via da lei complementar, não contraria o propósito de pacificar a Guerra Fiscal, uma vez que a redução da carga tributária estaria relacionada aos itens abrangidos pela benesse, não ao ente arrecadador. Por outro lado, eventual contencioso administrativo ou judicial acerca do enquadramento de determinados bens ou serviços nas hipóteses previstas para os benefícios fiscais não compromete de maneira significativa, não parecendo ser justificativa relevante para se interditar, de maneira absoluta, a previsão de benefícios fiscais em relação a itens de necessidade básica.

### **2.3. Da não inclusão do IBS na própria base de cálculo: incidência “por fora”**

Identificados os contornos gerais concernentes à base de cálculo do IBS, cumpre enfrentar, em um segundo momento, a disciplina oferecida pela PEC nº 45/2019 no que concerne à possibilidade de inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo.

Uma breve digressão acerca dessa técnica de tributação se mostra pertinente para melhor contextualização da questão.

Na sistemática da tributação *ad valorem*, a incidência da alíquota sobre a base de cálculo pode se dar de três principais formas: proporcional, com a aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo; “por dentro”, com o imposto integrando a sua própria base de cálculo; e “por fora”, com a exclusão do imposto da base de cálculo antes da apuração do *quantum* da exação. A opção por uma dessas modalidades, conforme apontam Everardo Maciel e José Antônio Schontag, decorre “exclusivamente e sempre da legislação de regência, informada pela técnica de tributação mais adequada”<sup>11</sup>.

Em relação ao cálculo “por dentro”, cumpre salientar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 582461/SP, assentou

---

11 MACIEL, Everardo; SCHONTAG, José Antônio. O ICMS e a base de cálculo da Cofins. Valor Econômico, Rio de Janeiro, 2 ago. 2002.

entendimento no sentido de que a utilização dessa técnica para o ICMS é constitucional, tendo em vista que o imposto integra os próprios custos da operação e, por isso, poderia compor a base de cálculo da exação<sup>12</sup>.

Pois bem. Nada obstante não haja qualquer vedação expressa ao cálculo do IBS por dentro no bojo da PEC nº 45/2019, o Centro de Cidadania Fiscal – CCiF (2019), responsável pela concepção da proposta, sinalizou o intento de que o cálculo do imposto seja feito “por fora”, de forma que o IBS não deverá, a princípio, compor a sua própria base de cálculo<sup>13</sup>.

Essa tendência representa uma inovação em relação à atual técnica de tributação adotada pelo ICMS (“por dentro”), encontrada no artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/1996, que estabelece que “montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

A opção pelo cálculo do IBS “por fora” está em consonância com a intenção da PEC nº 45/2019 de promover uma simplificação do Sistema Tributário Nacional, considerando a menor complexidade apresentada pela mencionada técnica, e conferir maior transparência

---

12 “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. [...] 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea ‘i’ no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar ‘fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço’. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado ‘por dentro’ em ambos os casos. [...] 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento” (BRASIL. **Recurso Extraordinário 582461**. Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 18/05/2011 pelo Tribunal Pleno Repercussão Geral – Mérito DJe-158, divulgado em 17-08-2011, publicação 18-08-2011, EMENT VOL-02568-02 PP-00177. DF: STF, 2011).

13 Em nota técnica elaborada pelo CciF (2019), foi consignado que: “A base de cálculo do IBS não contempla seu próprio montante, bem como, durante a transição, o valor dos cinco tributos que estão sendo substituídos (incidência por fora)” (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, op. cit., p. 9).

acerca da carga tributária incidente sobre o consumo para os contribuintes e consumidores finais.

Não se vislumbra, por outro lado, prejuízo à arrecadação, porquanto, em razão da uniformidade do IBS, eventuais ajustes no aspecto quantitativo poderão ser implementados por meio da adequação de sua alíquota, vale dizer, a alteração, a princípio, não será realizada às custas da capacidade arrecadatória dos entes federados.

A inovação, portanto, mostra-se bem-vinda para conferir maior simplicidade e transparência ao novo imposto, oferecendo nítidos benefícios à nova conformação que se pretende conferir ao Sistema Tributário Nacional com a criação do IBS.

Cumprindo registrar que a já mencionada PEC nº 110/2019 pretende incluir norma (artigo 156-A, § 1º, XI) que afasta expressamente a possibilidade de o cálculo ser realizado “por dentro”, dispondo que “não integrarão sua base de cálculo o valor do próprio imposto e do imposto de que trata o art. 154, III”.

Sem embargo de a opção pelo cálculo “por fora” ser comum às duas propostas, mostra-se mais adequado o caminho trilhado pela PEC nº 45/2019 de não abordar a matéria no bojo do texto constitucional, deixando a sua regulamentação a cargo da lei complementar, que é a via adequada (e também mais flexível) para o tratamento de questões mais analíticas do aspecto quantitativo.

### **3. Alíquota**

Por fim, cumpre ainda tratar das significativas alterações contidas na PEC nº 45 no que tange à alíquota do IBS. Trata-se de alterações que, caso aprovadas, modificarão de forma significativa a sistemática do direito tributário pátrio e, sem dúvida, encontrarão dificuldades em sua aplicação.

Nesta seção, abordaremos dois aspectos relevantes da alíquota do IBS: (i) sua natureza dúplex, consistindo, ao mesmo tempo, na parcela de competência tributária dos entes federados e na medida de distribuição da arrecadação entre esses entes e (ii) a mutação no conceito de seletividade na tributação sobre o consumo.

### **3.1. Alíquota como parcela de competência de cada ente versus medida de distribuição de arrecadação**

Talvez a principal inovação trazida pela PEC nº 45 seja a drástica limitação da competência dos entes federados no que tange à instituição, regulamentação e cobrança do novo IBS.

De um lado, o caput do proposto art. 152-A determina que o IBS será instituído por lei complementar federal que regulamentará o imposto de forma uniforme para todos os entes federados, assumindo nítido caráter de lei complementar nacional.

De outro lado, referida lei complementar instituirá também o chamado Comitê Gestor do IBS, ao qual competirá, entre outras atribuições, a instituição de regulamento uniforme do imposto para todo o território nacional, a centralização da cobrança e arrecadação e operacionalização da distribuição de receitas.

Neste contexto, nos termos do proposto art. 152-A, § 2º, inciso I, a competência dos entes federados estará restrita à fixação das alíquotas, o que deverá ser feito por lei de cada ente. Portanto, no que tange a esse elemento do aspecto quantitativo, prevalece a autonomia dos entes federados.

Assim, considerando-se a autonomia de cada ente federado para a fixação desse elemento específico do aspecto quantitativo, tem-se que a alíquota final do IBS corresponderá ao somatório das alíquotas fixadas por cada um dos três níveis da federação – União, Estado e Município.

Não obstante, tal autonomia na fixação de alíquotas não é ilimitada. A principal limitação ao poder dos Estados de fixar suas alíquotas encontra-se no inciso VI do mencionado art. 152-A: as alíquotas têm de ser uniformes para todos os bens, direitos e serviços objeto de tributação. Como se verá mais adiante, a exigência de uniformidade de alíquotas tem drásticas repercussões em todo o sistema tributário nacional.

Por outro lado, além de refletir a única parcela de competência tributária dos entes federados, a alíquota, tal como desenhada pela PEC nº 45, também apresenta outro papel fundamental: a proporção das

alíquotas fixadas por cada um dos entes federados serve como medida da distribuição das receitas auferidas.

Com efeito, o § 5º do art. 152-A propõe justamente que a distribuição de receitas, a cargo do Comitê Gestor do IBS, seja feita “proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente”. E, por óbvio, o imposto atribuível a cada ente será cobrado pela alíquota daquele ente.

Pelo que se expôs nesta seção, constata-se que a alíquota, tal qual proposta pela PEC nº 45, apresentará natureza dúplice: de um lado será a própria medida da competência tributária de cada ente federado e, de outro lado, será também a medida da distribuição de receitas entre cada ente federado.

### **3.2. Mutação do conceito de seletividade**

Necessário analisar, ainda, a mutação no conceito de seletividade, empreendida pela PEC nº 45.

Na atual redação da Constituição Federal de 1988, a seletividade se encontra referida nos artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III, que se referem, respectivamente, ao IPI, de competência federal, e ao ICMS, de competência estadual. Em ambos os dispositivos, a seletividade vem atrelada à essencialidade do produto tributado, visando justamente a desonerar, por meio de redução de alíquotas, produtos de primeira necessidade da população, beneficiando especialmente as famílias de baixa renda.

Por sua vez, como já apontado, a PEC nº 45 propõe que o novo IBS tenha alíquotas uniformes para todos os bens, serviços e direitos. Assim, cada ente federado terá autonomia para fixar suas próprias alíquotas, porém deverá fazê-lo de modo uniforme para todos os bens objeto de tributação, não podendo criar diferenças de alíquota segundo a essencialidade dos produtos.

No texto proposto, a seletividade passa a figurar no art. 154, III, no âmbito de nova competência residual da União para instituição de impostos. Segundo tal dispositivo, a União teria competência para criar impostos seletivos (isto é, com alíquotas diferenciadas), porém apenas

com finalidade extrafiscal, visando “a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”<sup>14</sup>.

A reforma tributária, portanto, institui uma mutação no conceito de seletividade, que não mais constituirá fator de diferenciação de alíquota – eis que vedada tal diferenciação, passando a figurar como critério de competência tributária residual da União.

Em substituição à seletividade pela essencialidade dos produtos e serviços, e visando à mitigação dos efeitos da tributação sobre a população mais pobre, a PEC n° 45, no art. 152-A, § 9° propõe a instituição de mecanismos de transferência de renda para a devolução de parte do imposto pago por contribuintes de baixa renda. Resta saber como se dará a implantação de tal sistemática, que certamente enfrentará diversas dificuldades em sua aplicação.

#### 4. Conclusão

Com este artigo, pretendeu-se oferecer alguns apontamentos acerca da nova sistemática de tributação proposta pela PEC n° 45, com especial ênfase no aspecto quantitativo da regra matriz de incidência do IBS. Consoante o exposto, tanto *alíquota* quanto *base de cálculo* são elementos que sofrerão relevantes modificações na esteira dos objetivos de simplificação do Sistema Tributário Nacional, perseguidos pelos idealizadores da reforma tributária.

Nesse sentido, chamam atenção os esforços de uniformização da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis ao IBS, mormente pela imposição de alíquota única para todos os bens de consumo e também pela vedação à concessão de benefícios fiscais por meio de redução de base de cálculo para determinados bens e serviços. Destaca-se, ainda, a pretensão de maior transparência da tributação, o que se atingirá, dentre outros mecanismos, pela adoção da tributação “por fora”.

Por fim, é certo que o atual cenário vivido pelo país é dramaticamente diverso daquele em que originalmente foi proposta a PEC n° 45.

14 BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição n° 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 20 nov. 2020.

Se àquela época já se vivia um cenário de desaceleração econômica (o que inclusive se pretendia reverter a partir da reforma tributária), o que se tem hoje é um cenário de profunda recessão global desencadeada pela pandemia da Covid-19. Uma reforma tributária para o pós-2020 há que levar em consideração os duradouros efeitos que a crise ora vivenciada terá na economia nacional e global, ainda que, a curto prazo, as prioridades sejam outras.

### **Referências bibliográficas**

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 20 nov. 2020.

BRASIL. **Recurso Extraordinário 582461**. Relator Min. Gilmar Mendes, julgado em 18 de maio de 2011. Tribunal Pleno Repercussão Geral – Mérito DJe-158. Brasília-DF: Supremo Tribunal Federal, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. Nota Técnica nº 1. São Paulo: CCiF, 2019. Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2\\_2.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf). Acesso em: 20 nov. 2020.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MACIEL, Everardo; SCHONTAG, José Antônio. **O ICMS e a base de cálculo da Cofins**. *Valor Econômico*, Rio de Janeiro, 2 ago. 2002.

RACANICCI, Jamile. Regina Helena Costa: nenhuma proposta de reforma se preocupa com Justiça tributária. *Jota*, São Paulo, 23 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-regina-helena-costa-23082019>. Acesso em: 20 nov. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. **Conjur**, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.