

# A REFORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DO RELATÓRIO ECONÔMICO OCDE 2018

## *THE TAX REFORM AND THE ECONOMIC REPORT OECD 2018*

**Anna Emília Cordelli Alves<sup>1</sup>**

**Thiago Bermudes de Freitas Guimarães<sup>2</sup>**

**Resumo:** A reforma do sistema tributário brasileiro é assunto atualmente bastante debatido no meio jurídico, especialmente em razão de sua essencialidade para desenvolvimento econômico do país. Neste contexto, para melhor inserção e interação do Brasil no comércio internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) indica condições a serem ajustadas na tributação interna que repercutirão internacionalmente. Avaliaremos, no presente trabalho, os pontos aventados pela OCDE nesse tocante.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária - Comércio Internacional - OCDE - IVA.

**Abstract:** *The reform of the Brazilian tax system is a subject currently debated in the legal environment, especially because of its essentiality for the country's economic development. In this context, for the better insertion and interaction of Brazil in international trade, the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) indicates conditions to be adjusted in internal taxation that will affect internationally. We will evaluate, in the present article, the points raised by the OECD.*

**Keywords:** *Tax Reform - International Trade - OECD - VAT.*

**Sumário:** INTRODUÇÃO – 1 CONTEXTO INTERNACIONAL DE ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO - 2 REFORMA TRIBUTÁRIA E CONFORMAÇÃO DE PRÁTICAS FISCAIS INTERNAS ÀS EXTERNAS – ESTUDOS DO CENTRO DE CIDADANIA FISCAL-CCIF - 3 O RELATÓRIO OCDE 2018 SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – CONCLUSÃO – REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica – PUC-SP. Professora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, no curso de graduação, Cadeira de Direito Tributário. Ministra aulas no curso de especialização coordenado pelo Professor Roque Carrazza - "Direito Tributário - uma visão constitucional" e no curso de especialização coordenado pelo Professor José Eduardo Soares de Mello - "Direito Processual Tributário" - promovidos pela PUCSP- COGEAE. Membro do Instituto Geraldo Ataliba - IGA IDEPE e atual Presidente do Conselho Consultivo, participando ainda como palestrante dos Congressos anuais de Direito Tributário Brasileiro patrocinados pelo Instituto. Advogada em São Paulo, com ênfase na área de Direito Público - Direito Administrativo e Direito Tributário. Autora de diversos trabalhos em Direito Tributário e coautora em várias obras de Direito Tributário.

<sup>2</sup> Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP; Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP; Advogado.

Em setembro de 2018, a Fundação Getúlio Vargas em São Paulo, realizou seminário sobre o sempre recorrente tema “reforma tributária”, com a presença de estudiosos do assunto. As abordagens, exposições e debates foram publicadas no *Caderno FGV Projetos nº 34, de outubro de 2018*, denominado "Reforma Tributária, Debates e Reflexões".

Na ocasião esteve presente o Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, relator do projeto da reforma tributária, ressaltando que as alterações do sistema tributário devem diminuir a regressividade, resolver os problemas de formação dos preços da economia, reduzir o custo do setor produtivo e do capital investido em máquinas, equipamentos e bens do ativo fixo (HAULY, 2018, p. 20-23).

Constata o parlamentar que a tributação maior do consumo é injusta, pois impacta negativamente as pessoas de menor renda. Lembra, ainda, que as empresas consomem quase 2.000 horas para cumprir suas obrigações fiscais e gastam 60 bilhões de reais por ano com diversos impostos de um sistema tributário complexo e pouco transparente.

Considerando tantas nuances que tornam a reforma tributário assunto urgente para o Brasil, verifica-se que não ela não terá consequências internas apenas, na medida em que, nas palavras de Hauly, se o Brasil deseja se associar à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), precisa harmonizar o seu sistema tributário com os demais países do mundo.

Neste passo, o presente artigo busca refletir acerca dos pontos relevantes da reforma tributária que impactarão na integração do Brasil às melhores práticas de comércio exterior, destacadamente aquelas expressas pela própria OCDE em seu relatório econômico de 2018.

## **1 CONTEXTO INTERNACIONAL DE ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO**

A Organização Europeia de Cooperação Econômica (OEDE), derivada do Plano Marshall e apoiada pelos Estados Unidos e pelo Canadá, foi criada depois da II Grande Guerra (1948) com vistas à reconstrução das economias europeias. Transformada em 1961 em Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), suas metas expandiram-se para abrigar as necessidades governamentais do desenvolvimento econômico e social duráveis.

Sua ação não se limita a atuar em favor dos países-membros que a integram, mas em relação a uma rede de outros em vias de desenvolvimento econômico. Quando, em junho de 2007, a Cúpula do G8 decidiu dialogar com as economias emergentes (África do Sul, Brasil,

China, Índia e México), solicitou à OCDE que oferecesse um programa para o processo adequado de diálogo, já que a meta da instituição era exatamente favorecer a expansão do comércio internacional sem discriminações (MACHADO DERZI e MOREIRA, 2011, p. 532).

Recentemente, através da OCDE/G20 *Inclusive Framework on BEPS*, com seus 113 membros, e do Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias, com seus 149 membros, a comunidade internacional passou a estabelecer uma nova estrutura institucional, que concilia o conceito da soberania fiscal com o multilateralismo, criando, assim, um anteprojeto de formulação de políticas no mundo globalizado.

Em 2017, ocorreram, em várias frentes, progressos significativos no que diz respeito à tributação, na medida em que a comunidade internacional passou da fase da formulação de políticas à fase de implementação, contando para isso com o BEPS, com a transparência fiscal e com a ajuda da atuação da OCDE junto aos países em desenvolvimento (SAINT AMANS, 2018, p. 26).

Na última década, os países avançaram significativamente em direção à redefinição do cenário internacional. Um novo padrão de intercâmbio automático de informações foi acordado por mais de 100 jurisdições.

O projeto *Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS)*, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), deu o tom para o estabelecimento de normas fiscais justas e, ao mesmo tempo, suscetíveis de assegurar o pagamento de tributos em que ocorra a criação de valor.

No entender do Diretor para Política e Administração Tributária do OCDE, Pascal Saint Amans (2018, p. 26), embora a *soberania fiscal* seja um elemento central da identidade nacional, a atual escala da interconectividade e da atividade transfronteiriça fazem com que esta soberania seja apenas nominal, quando os governos agem por conta própria. No seu entender, portanto, as ações unilaterais não têm como proporcionar uma solução integral.

## **2 REFORMA TRIBUTÁRIA E CONFORMAÇÃO DE PRÁTICAS FISCAIS INTERNAS ÀS EXTERNAS – ESTUDOS DO CENTRO DE CIDADANIA FISCAL-CCIF**

Inicialmente, dentro desse tema, antes de adentrarmos ao relatório OCDE 2018, não se pode deixar de mencionar os estudos desenvolvidos pelo *Centro da Cidadania Fiscal - CCiF* - sob a direção de Bernard Appy, Eurico Marcos Diniz de Santi, Isaias Coelho e Nelson Machado,

cujas conclusões e fundamentos foram retratados no documento “*Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*” (Nota técnica nº 1).

Para chegar a uma proposta de reforma tributária, o CCIIF identificou preliminarmente, os problemas do atual modelo constitucional tributário que indevidamente concentra a tributação na produção e consumo de bens e serviços, e compreende cinco tributos de caráter geral (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS), com isso prejudicando o país de várias formas.

Como afirma o documento publicado, os tributos brasileiros sobre bens e serviços não têm nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário: não são simples, nem transparentes, nem neutros e nem isonômicos. As consequências são grande perda de produtividade, redução dos investimentos, perda de competitividade da produção nacional e uma absoluta falta de transparência do custo tributário para o cidadão.

Para enfrentar e solucionar esses problemas propõe o CCIIF que o Brasil adote o modelo mundialmente estabelecido do imposto sobre o valor agregado (IVA). Tal proposta reside no fato de que o IVA deve ser um imposto não-cumulativo, cobrado no destino, incidente sobre uma base ampla de bens e serviços, com a desoneração total das exportações e investimentos.

O IVA não cumulativo seria cobrado em todas as etapas econômicas (produção e comercialização), com a garantia, a cada etapa, do crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. Somente assim tem-se, como deve ser, um imposto neutro, isto é, o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda que corresponda exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização.

O IVA, além de não incidir sobre as exportações e os investimentos, deve tributar as importações de forma equivalente à produção nacional.

A receita do IVA deve pertencer integralmente ao Estado de destino sob pena de descaracterizar-se como tributo sobre o consumo. A incidência do imposto sobre bens e serviços no Estado de origem, transforma o IVA em imposto sobre a produção, o que não é desejável, como demonstra nossa atual tributação

Porém, como também afirmam, muito embora haja consenso sobre a necessidade de o Brasil migrar para um modelo de tributação mais próximo ao do IVA, há menos consenso sobre a melhor forma de fazê-lo.

Assim, o CCIIF está propondo uma reforma ampla, baseada na progressiva substituição dos cinco tributos atualmente incidentes sobre bens e serviços (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um imposto, do tipo IVA, denominado *Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)*, cuja receita seria partilhada entre a União, os estados e os municípios. O método de apuração: o contribuinte

recolhe mensalmente o valor da diferença entre o imposto lançado nas vendas e o imposto incidente em suas compras. O regime de crédito seria o de crédito financeiro, no qual todo o imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade empresarial gera crédito.

A transição para o novo modelo de tributação seria feita de forma progressiva mantendo-se a carga tributária constante. O longo período de transição se justifica por dois motivos. O primeiro é que a mudança de modelo afeta os preços relativos, e é necessário um prazo para que os consumidores e as empresas se ajustem à nova realidade, inclusive renegociando contratos, quando necessário. O segundo motivo é que diversas empresas são atualmente contempladas por benefícios fiscais, que deixariam de existir no novo modelo.

O IBS deveria ter uma única alíquota para simplificar o processo de arrecadação e dispensa a classificação dos bens e serviços em diversas categorias, a fim de evitar distorções e contencioso. O IBS deve ter o mínimo de isenções e de regimes especiais de cobrança do imposto. Não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. A finalidade deste imposto é arrecadar para financiar a despesa governamental.

Propõe-se que os Estados tenham autonomia na fixação da parcela estadual da alíquota do IBS, ou seja, a alíquota do imposto seria única dentro de cada estado, mas poderia variar entre eles. Isto porque o ICMS não apenas é a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros, como também responde pela maior parte da receita conjunta dos cinco tributos que seriam substituídos pelo IBS.

Para recompor a receita dos municípios correspondente à arrecadação com o ISS, propõe-se que seja criada uma incidência do IBS apenas nas vendas a consumidores finais. Ou seja, nas vendas intermediárias para contribuintes a alíquota aplicável seria aquela correspondente à parcela federal e estadual do imposto e nas vendas a consumidores finais esta alíquota seria acrescida de uma parcela municipal. Nas operações intermunicipais de venda não presencial (como vendas pela internet) seria aplicada a alíquota do município de destino. A transição na distribuição da receita entre os municípios seria semelhante à proposta para os estados.

A criação do IBS, bem como a progressiva redução e posterior extinção dos cinco tributos substituídos pelo novo imposto e a transição na distribuição federativa da receita exigem uma emenda constitucional.

O detalhamento da legislação sobre o IBS caberia à lei complementar, uma vez que se trata de imposto nacional, de competência da União, dos estados e dos municípios.

A cobrança do imposto seria centralizada e gerida de forma coordenada pela União, pelos estados e pelos municípios, a exemplo do que já é feito hoje para o SIMPLES Nacional. A distribuição da arrecadação entre os diversos entes da federação seria feita de forma automática segundo os critérios já explicitados.

A fiscalização do imposto também seria feita de forma coordenada e harmonizada, com a participação dos fiscos das três esferas de governo.

O IBS seria complementado por um imposto seletivo federal, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, como produtos do fumo e bebidas alcoólicas.

A proposta do CCiF de migração do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços para um modelo do tipo IVA, que busca aproximar o Brasil do praticado no resto do mundo, não é inédita. Esta proposta vem sendo defendida por vários especialistas pelo menos desde meados dos anos 1980.

Deve-se ter em mente, em matéria de reforma tributária que a adoção de um imposto sobre valor agregado foi praticamente “imposta” ao Brasil pela OCDE, como condição para o ingresso do país naquele organismo. Por essa razão, vejamos as análises sobre esse tocante da própria Organização.

### **3 O RELATÓRIO OCDE 2018 SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Em seu relatório deste ano de 2018 sobre o Brasil a OCDE confirma a necessidade do nosso país aumentar investimentos. Assevera que o Brasil apresenta um ambiente de negócios difícil, com altos custos de conformidade fiscal, altos custos de capital e altos custos administrativos, o que, segundo o diagnóstico do relatório limita o retorno dos investimentos, além da presença, no país, de uma concorrência fraca que contribui para a má alocação dos recursos (OCDE, 2018).

O relatório OCDE 2018 afirma expressamente a necessidade de o Brasil consolidar os impostos estaduais e federais sobre o consumo em um único imposto sobre valor agregado, com uma base ampla e o total reembolso do IVA pago nos insumos (crédito/não cumulatividade), além da taxa zero (isenção) para as exportações combinada com a redução das barreiras à importação decorrentes de procedimentos administrativos.

Além da adoção de um imposto sobre o valor agregado, o Relatório OCDE 2018 salienta a necessidade de uma reforma fiscal que venha a gerar maior eficiência e crescimento da economia (OCDE, 2018, p. 32).

Segundo o documento, o Brasil gasta 4,5% do PIB, por ano com programas específicos dirigidos a determinados seguimentos do setor industrial e a maior parte desse custo se dá na forma menos transparente de desonerações de impostos, mas também na forma de subsídios. Avaliações rigorosas dessas políticas são raras, mas as evidências existentes não conseguiram comprovar benefícios significativos à produtividade o ao investimento (OCDE, 2018 *apud* Banco Mundial, 2017).

Ressalte-se também o parecer do Relatório da OCDE sobre o regime tributário diferenciado - *Simples Nacional* - (1,2% do PIB por ano) definido como a combinação de uma carga tributária menor com um "cálculo simplificado de passivos fiscais baseado no volume de negócios". Trata-se segundo o documento de regime tributário que estimula as empresas a se manterem pequenas e reduz a possibilidade de ganhos de produtividade de insumos intermediários de fornecedores externos potencialmente mais eficientes. Muito embora o regime tributário contribua para a facilidade de empresas muito pequenas cumprir a legislação tributária, o teto de volume de participação é alto (US\$ 1,5 milhões/ano), o sistema é usado atualmente por 74% das empresas brasileiros

Diante desse diagnóstico, o Relatório OCDE 2018 sugere que uma reforma fiscal mais ampla que viesse simplificar o sistema tributário geral poderia diminuir o teto de participação do *Simples Nacional* com a finalidade da aplicação do regime tributário especial a empresas onde os ganhos com a formalização são mais prováveis e as resultantes distorções da organização da cadeia de valor têm menos importância.

Essa reforma, no entender da Organização traria substanciais benefícios de produtividade para as empresas e fomentaria a inclusão.

O Relatório OCDE 2018 não deixa de mencionar o custo de 0,4% do PIB por ano com os incentivos fiscais de larga escala para produtores da Zona Franca de Manaus, localizada no estado do Amazonas, e algumas outras zonas especiais. Salaria a necessidade de se submeter esses regimes especiais a avaliações sistemáticas de modo a buscar a redução dessas despesas fiscais.

A constatação havida no Relatório OCDE 2018, acerca da urgente necessidade de o Brasil melhorar o ambiente de negócios como forma de aumentar o retorno dos investimentos, caracteriza-se como um consenso entre os agentes econômicos brasileiros, bem como no âmbito da classe política nacional responsável.

O documento cita como fatores responsáveis pelo atual mau momento, além das dificuldades de crédito (financiamento), um ambiente de negócios desfavorável, o que aumenta

os custos e cerceia o retorno dos investimentos (OCDE, 2018, p. 39), daí a urgente realização de reformas em diversas áreas, dentre elas a reforma tributária.

Neste passo, afirma o relatório (OCDE, 2018, p. 40) que:

um dos elementos-chave é o fragmentado sistema de impostos sobre o consumo (os chamados impostos indiretos), o qual eleva o custo do capital ao limitar os reembolsos do imposto pago sobre ativos fixos e faz do Brasil o país com os mais altos custos de conformidade fiscal.

E complementa:

os seis tributos sobre o consumo existentes no Brasil são cobrados em parte pelo governo federal e em parte pelos estados, cada um dos quais aplicando seu próprio código fiscal, base tributária e alíquotas de impostos. As empresas que desejam oferecer mercadorias e serviços em nível nacional devem cumprir as regras fiscais de todos os estados (CNI, 2014). Os créditos tributários para insumos intermediários são acumulados somente se forem incorporados à mercadoria final.

A OCDE, portanto, fornece ao Estado brasileiro consistente roteiro de alterações pelas quais o sistema tributário deve passar visando a integração do país às práticas comerciais internacionais.

## **CONCLUSÃO**

Os diagnósticos expostos ao norte, especialmente os retirados do Relatório da OCDE, convergem com a análise nacional sobre a urgente necessidade de reforma do sistema tributário.

Nesse sentido, o Relatório OCDE 2018 aponta solução de criação do IVA, com alguma distinção na forma de implementação das novas regras, em relação à proposta pelo Deputado Haully, no projeto de Emenda Constitucional da qual é relator, bem como à proposta esposada, após estudos aprofundados pelo Centro da Cidadania Fiscal - CCiF.

Sugere a proposta da OCDE que o governo federal saia na frente e consolide seus próprios impostos sobre o consumo em um único tributo sobre valor agregado, com ampla base, reembolso total para IVA pago nos insumos e taxa zero para exportações. Assim que esse imposto fosse estabelecido, os impostos estaduais poderiam ser integrados a esse sistema na forma de sobretaxas específicas do estado sobre a mesma base tributável. Isso poderia ser feito gradualmente e não impediria que diferentes estados aplicassem taxas diferentes, desde que a

base fiscal fosse uniforme e o princípio de destino fosse aplicado consistentemente ao comércio entre estados.

Resta demonstrada, assim, as propostas da OCDE para melhora da efetividade fiscal e comercial internacional do Brasil, a serem implementadas e incorporadas por meio da premente reforma tributária que se encontra por vir.

## **REFERÊNCIAS**

CENTRO DA CIDADANIA FISCAL - CCiF. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços** (Nota técnica nº 1). Direção de Bernard Appy, Eurico Marcos Diniz de Santi, Isaias Coelho e Nelson Machado. São Paulo, agosto de 2017.

HAULY, Luiz Carlos. **Depoimento**. In: Caderno FGV Projetos Nº 34. Reforma Tributária, Debates E Reflexões, outubro de 2018.

MACHADO DERZI, Misabel Abreu. MOREIRA, André Mendes. **A Tributação sobre o Valor Acrescido e os Impostos sobre o Consumo no Brasil- influências Externas**. In Direito Tributário Contemporâneo - Estudos Em Homenagem a Geraldo Ataliba. Editora Malheiros, 2011.

OCDE. **Relatórios Econômicos – Brasil, 2018**. Disponível em <http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-brazil.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

SAINT AMANS, Pascal. **Tributação Internacional no Mundo: Desafios e Perspectivas**. In: Caderno FGV Projetos Nº 34. Reforma Tributária, Debates E Reflexões, outubro de 2018.

Recebido em: novembro de 2018

Aprovado em: dezembro de 2018

Anna Emília Cordelli Alves: [annacordelli@advocaciama.adv.br](mailto:annacordelli@advocaciama.adv.br)

Thiago Bermudes de Freitas Guimarães: [tbermudes@gmail.com](mailto:tbermudes@gmail.com)