PRODUÇÃO BNDES

BNDES
23 MAI 2000
AC / COPED
Centro de Pesquisa e Dados

INFORME-SE

BNDES FINAME BNDESPAR

SECRETARIA PARA ASSUNTOS FISCAIS - SF nº 8 – Fevereiro 2000

REFORMA TRIBUTÁRIA

TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM FEDERAÇÕES: AS SOLUÇÕES TRADICIONAIS

Na distribuição de competências tributárias sobre o consumo por esfera de governo em federações é preciso conciliar dois princípios conflitantes entre si: autonomia e coordenação entre as práticas tributárias dos governos subnacionais. Para atender simultaneamente os dois objetivos, há razoável convergência dos especialistas em finanças públicas em torno da adoção do princípio do destino na alocação da receita oriunda das trocas interestaduais - que atribui a receita à unidade em que a mercadoria foi consumida. Tal princípio não elimina a necessidade de coordenação, mas evita, por exemplo, que a cobrança de distintas alíquotas subnacionais tenha impactos negativos sobre as decisões locacionais de produção e investimento.

A grande questão é implementar o princípio do destino, o que fica cada vez menos trivial, devido a ausência de fronteiras fiscais no mercado interno e, crescentemente, entre blocos de países. Em princípio, o caminho natural seria tributar um produto vendido dentro da mesma unidade, mas isentá-lo quando sai para outra unidade, que, sem barreiras na entrada, precisaria tributá-lo quando é novamente vendido, aí sim, dentro da segunda unidade. Também é óbvio que esta opção singela dificultaria a fiscalização e ensejaria forte sonegação. Assim, em contextos federativos, o principal desafio na definição dos tributos sobre vendas é encontrar instrumentos que substituam no mercado interno o papel exercido pelas fronteiras.

Tradicionalmente são apresentadas duas soluções. Primeira, a centralização da tributação do consumo em uma esfera de governo (quase sempre, a federal) com posterior partilha de receita com as demais esferas de governo - é o modelo mais adotado na Europa e países em desenvolvimento. Segunda, a criação de um Imposto sobre Vendas à Varejo (IVV) atribuído a governos subnacionais - caso clássico dos Estados Unidos. Este informe descreve brevemente as características destas duas soluções, seus alcances e limitações.

1. SOLUÇÃO: TRIBUTO CENTRALIZADO

1.1. Em que consiste a solução?

Uma solução centralizada corresponde a um modelo onde apenas uma das partes, normalmente o governo central, tem competência para instituir um determinado tributo e parcelas do produto de sua arrecadação são posteriormente transferidos aos outros governos segundo critérios definidos em lei e através de alguma fórmula. O tributo cuja receita é partilhada possui legislação uniforme em toda federação. Em geral, o governo central é o responsável pela determinação da sua base de cálculo e alíquotas, bem como pela arrecadação e distribuição do montante que cabe às unidades subnacionais.

A centralização tem a vantagem de evitar problemas de coordenação. Aumenta a simplicidade administrativa nas relações entre o fisco e os contribuintes, pois se traduz em uma única legislação a ser interpretada, uma única declaração, uma única fiscalização e controle etc. Além disso, as questões envolvidas na utilização do princípio do destino são restritas basicamente aquelas no âmbito das trocas internacionais.

Aponta-se ainda como mérito o fato de que, por meio dos mecanismos de partilha de receita, é possível, simultaneamente, obter as vantagens supracitadas e atribuir às unidades subnacionais uma importante fonte de recursos próprios.

Isto é, sob condições ideais, se a partilha é regida por regras constitucionais estáveis e critérios transparentes, previamente negociados entre as

Não reflete necessariamente as opiniões do BNDES. *Informativo apenas para subsidiar análises da SF.*
Elaborado por ***Erika A. Araujo****, economista do convênio Pnud/BNDES. Distribuição autorizada por José Roberto Afonso.*
Maiores informações e esclarecimentos, consultar: site da SF na Intranet do BNDES; o site do "Banco Federativo" na Internet (http:\\federativo.bndes.gov.br); e-mail: sfiscal@bndes.gov.br ; ou fax. 21.533-1588.

BNDESPAR
Ex.: 1252601
AC.: 125237

partes envolvidas, e as participações dos governos subnacionais são repassados de forma automática, com ampla liberdade sobre sua utilização, as transferências podem ser consideradas uma fonte de receita própria. Além disso, às vezes, as instâncias locais têm poder para influenciar nos percentuais de partilha e, assim, podem alterar o volume de receita a que têm direito.

Não obstante as vantagens apresentadas, existem problemas de comprometimento da autonomia dos governos subnacionais. Mesmo sob as condições ideais, e ainda que as unidades locais tenham poder para coletivamente modificar o montante de recursos que lhes cabe, individualmente, não têm capacidade para fazê-lo por meio da variação de suas respectivas alíquotas. Adicionalmente, caso se tenha como meta que a partilha seja semelhante a uma situação na qual tais unidades, elas próprias, tivessem arrecadado seus tributos, é fundamental encontrar um índice que efetue adequadamente a distribuição horizontal da receita.

Disso decorrem dificuldades que podem tornar uma solução centralizada não factível.

1.2. Quais os requisitos necessários à adoção de uma solução centralizada?

Em primeiro lugar, é imprescindível que as relações federativas de um país que adote esta solução tenham um caráter marcadamente cooperativo.

A cooperação vertical (entre distintos níveis de governo) é fundamental para que exista confiança entre as partes envolvidas na partilha. Somente mediante esses dois elementos, aquelas condições ideais, que fazem os repasses de receita serem considerados uma importante fonte de recursos próprios das unidades subnacionais, podem se verificar na prática.

Não menos relevante é a cooperação horizontal (entre as unidades que compõem uma mesma esfera de governo). Sem isto, a definição dos critérios de partilha é tremendamente dificultada, pois não é possível, por meio de um índice – de uma fórmula de distribuição de receita –, dar conta de variados e divergentes interesses.

Finalmente, a cooperação é imprescindível porque o sucesso de uma solução centralizada também depende de que o conceito tradicional de autonomia fiscal – acesso subnacional a uma fonte de recursos próprios de forma direta, através da cobrança de seus respectivos tributos, com capacidade para fixar alíquotas – seja reavaliado.

Para que os conflitos supracitados não sejam exacerbados, as instâncias inferiores de governo precisam aceitar que, muito mais importante do que ter poder para influenciar individualmente as decisões que lhes afetam diretamente, é, coletivamente, ter grande força para fazê-lo.

Um segundo requisito fundamental à adoção de uma solução centralizada é a existência de um certo grau de homogeneidade sócio-econômica entre as unidades subnacionais. Sem isto, é muito difícil estabelecer relações de colaboração entre as partes e definir um índice que efetue a distribuição horizontal de receita segundo critérios previamente acordados.

A ausência dos dois requisitos mencionados tornam a solução não factível porque, por um lado, a tentativa de atender a demandas distintas e conflitantes pode conduzir à adoção de regras que tornem o modelo extremamente complexo; e, por outro lado, o fracasso dessa tentativa pode desequilibrar as relações federativas, criando um sério problema de natureza econômica e política expresso em contínuas e renovadas disputas em torno de um fundo público.

Para compensar estes desequilíbrios, é possível que o governo federal tenha que transferir um considerável montante de recursos às unidades subnacionais, o que poderia induzi-lo a adotar medidas que terminassem por piorar a qualidade do sistema tributário ou a pressionar seu déficit fiscal.

Alternativamente, em troca da centralização da tributação do consumo nas mãos do governo federal, poderia ser atribuído às outras esferas de governo a competência legislativa (ainda que não exclusiva) sobre outras bases de tributação, como, por exemplo, a renda. Tanto isto pode não ser possível em função desta base ser reduzida, como não existem garantias prévias de que os referidos desequilíbrios seriam solucionados. Além disso, tal alternativa pode gerar problemas de coordenação interna que não se restringem à tributação do consumo.

2. SOLUÇÃO: IVV SUBNACIONAL

2.1. Em que consiste a solução?

A atribuição de competência aos governos subnacionais para cobrar IVV's, pelo menos em tese, deveria ser a saída mais óbvia para conferir aos mesmos um certo grau de autonomia e, ao mesmo tempo, minimizar o problema da alocação da receita segundo o princípio do destino.

O IVV somente é recolhido no último estágio do processo de fabricação e distribuição de

125264011-1

mercadorias. As operações interestaduais são basicamente de natureza intermediária e, usualmente, não são efetuadas por varejistas de modo que as exportações são naturalmente desoneradas de tributação.

Os ajustamentos de fronteira necessários à operacionalização do referido princípio são mínimos, pois estão restritos às possíveis vendas interestaduais efetuadas por varejistas e, além disso, como o IVV é arrecadado de uma só vez, a desoneração estaria automaticamente garantida à medida que as autoridades tributárias não cobrassem o imposto incidente nas mesmas.

Uma primeira dificuldade reside no fato de a instituição de um IVV na esfera subnacional, por si só, não garante coordenação entre suas respectivas práticas tributárias. Sem dúvida, dado que o IVV é cobrado segundo o princípio do destino, os impactos negativos sobre as decisões locacionais de produção e investimento decorrentes de um menor grau de harmonização tributária são minimizados. Contudo, o mesmo argumento não é inteiramente válido para as decisões de consumo.

Embora seja verdade que o comércio interestadual esteja concentrado em transações intermediárias, também são efetuadas vendas destinadas ao consumo final que não podem ser ignoradas especialmente quando é levado em consideração a ausência de restrições legais à movimentação interjurisdicional de mercadorias. Dependendo, dentre outros fatores, dos custos de transportes e das distâncias geográficas, os consumidores podem encontrar vantagens em se deslocar de sua unidade de origem com o intuito de adquirir mercadorias nas jurisdições que, por exemplo, pratiquem alíquotas mais reduzidas.

O problema é que nesse caso é muito difícil instituir o princípio do destino. Na ausência de um bom grau de coordenação entre os IVVs subnacionais e de fatores que imponham obstáculos ao deslocamento interestadual de consumidores, são grandes as chances de que o fisco de uma dada jurisdição incorra em perdas significativas de receita. O problema também está presente quando, ao invés de um IVV, é cobrado um IVA, mas, dado que seu recolhimento é diluído ao longo da cadeia de produção e circulação de mercadorias, a magnitude da perda depende da importância das transações finais na geração da receita. Quando se trata de um IVV, a perda é absoluta, pois a coleta do imposto, em condições ideais, ocorre apenas nestas transações.

Outra dificuldade consiste em que, embora as transações dos varejistas sejam concentradas nas vendas destinadas ao consumo final, existe a possibilidade das mesmas também serem efetuadas com propósitos produtivos ou comerciais.[1] Se todas os produtos adquiridos no varejo são tributadas pelo IVV, não importando o seu objetivo, alguma cumulatividade não pode ser evitada[2] de modo que, além de serem criados estímulos à integração vertical das empresas e distorções sobre o nível de atividade, potencializam-se as chances de exportação de tributos independente do comércio externo e interno ser, em grande medida, operado por atacadistas e produtores.

Para contorná-la, é necessário que todas as vendas feitas por varejistas – intra e interestaduais – sejam diferenciadas segundo sua finalidade de tal sorte que só sofram a incidência do IVV quando destinadas ao consumo das unidades familiares. A questão é que este expediente pode se mostrar razoavelmente complexo dado que o vendedor, a cada operação, precisa identificar a natureza de seu comprador e, além disso, aumenta a possibilidade de evasão fiscal que já é inerente a um IVV.

Em comparação com um IVA, tal possibilidade é inerente a um IVV porque, como nenhum imposto foi recolhido nas etapas anteriores à varejista, é vantajoso para os contribuintes não declararem sua dívida tributária com o fisco. O mecanismo supracitado eleva as chances de sonegação porque, em várias situações, não é trivial distinguir as vendas no varejo segundo seu propósito e a responsabilidade por determinar se uma aquisição deve ter direito a isenção, em grande medida, cabe aos vendedores que, em princípio, não têm interesse e, em alguns casos, condições de denunciar comportamentos desonestos.

A terceira, e talvez principal, dificuldade em adotar um IVV reside no fato de que, ao mesmo tempo em que o imposto é potencialmente suscetível à fraudes, sua fiscalização não é simples. É necessário um grande número de auditores para

[1] Por exemplo, não se pode subestimar a venda no varejo de certos bens de capital, de energia, combustível e alguns bens e serviços (individualmente sem importância, mas que em conjunto são significativos) com estes propósitos.

[2] Vale lembrar que a cumulatividade decorre do fato de que, diferente do IVA, o IVV não conta com mecanismos que permitam que os estabelecimentos produtivos e comerciais sejam reembolsados dos impostos recolhidos nas etapas que antecederam a fabricação de uma dada mercadoria; o que não significa que o "efeito cascata" contido na tributação das vendas por meio de um IVV seja o mesmo engendrado pelos tributos cuja base de cálculo é o faturamento bruto de todas as transações.

INFORME-SE
V 0000 N 0008 - 02/2000
BNDES
125264011 AP/COPED

averiguar o cumprimento da dívida tributária e, mesmo na presença destes, o trabalho pode não ser eficiente mediante a presença de uma estrutura de comércio varejista heterogênea e bastante pulverizada.

2.2 Quais os requisitos necessários à adoção de um IVV?

Primeiro, especialmente quando são poucos os obstáculos para que as unidades familiares efetuem aquisições fora da sua jurisdição de domicílio, devem ser impostos limites à autonomia subnacional por meio de instrumentos que garantam um razoável grau de coordenação entre os seus respectivos IVVs, em particular, entre as alíquotas.

Segundo, há que se encontrar mecanismos que evitem, de forma simples e eficiente, a cumulatividade decorrente das aquisições no varejo com propósitos produtivos ou comerciais. Caso contrário, dentre outras consequências e ainda que o comércio externo e interestadual não seja preponderantemente realizado por varejistas, a cobrança do IVV segundo o princípio do destino torna-se imperfeita.

Terceiro, para que os problemas relativos à evasão e à fiscalização sejam minimizados é necessário que não seja enraizada na população uma cultura de negociar preços com ou sem a emissão de notas fiscais e, principalmente, que se tenha uma rede de comercialização bem desenvolvida e pouco fragmentada de modo que as vendas no varejo sejam concentradas em poucos estabelecimentos com um bom nível de organização.

3. CONCLUSÃO: O FRACASSO DAS SOLUÇÕES TRADICIONAIS NO MUNDO MODERNO

O problema em adotar as duas soluções anteriormente apresentadas é que não equacionam adequadamente o conflito entre autonomia e coordenação de políticas e práticas tributárias.

Uma solução com tributo centralizado evita as dificuldades decorrentes da ausência de harmonização entre as práticas tributárias subnacionais e que as questões relativas à adoção do princípio do destino estejam presentes nas trocas internas, mas, para tanto, compromete a autonomia das instâncias inferiores de governo.

A adoção de um IVV subnacional, por sua vez, se respeita o requisito da autonomia e facilita a operacionalização do princípio do destino, por outro lado, não evita a necessidade de que sejam encontrados instrumentos que busquem a harmonização interna e pode comprometer a qualidade do sistema de tributação do consumo posto que um IVV é menos neutro que um IVA.

As duas soluções, ainda que por motivos distintos, só podem ser implementadas com sucesso sob condições específicas. Por esta razão, embora fossem tradicionalmente apontadas na literatura de finanças públicas como resposta às dificuldades presentes na tributação do consumo em federações, na prática, são muito pouco difundidas entre os países que se organizam dessa forma. Assim, cada vez mais especialistas internacionais se dedicam a estudar e implementar soluções alternativas, sendo a mais conhecida a do *IVA dual*, que será objeto do próximo Informe.

Reproduz, resumidamente, o segundo capítulo da dissertação de mestrado de Erika A. Araujo, *A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão,* defendida no Instituto de Economia da UNICAMP, em dez. 1999.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAUJO, E. O Famoso IVA: Esse Desconhecido. *Informe SF n. 5.* Rio de Janeiro: BNDES, jan./2000.

BIRD, R.M. Rethinking Subnational Taxes – A New Look at Tax Assignment. *IMF Working Paper*, oct./1999.

_____. e GENDRON, P.P. *Dual VATs and Cross-Border: Two Problems, One Solution?* Universidade de Toronto: International Center for Tax Studies, Canadá, 1997, mimeo.

McLURE, C. *Implementing a State VAT: Breaking the Logjam in Tax Assignment.* California: Hoover Institution, 1999, mimeo.

MIKESELL, J. Changing the Federal Tax Philosophy: A National Value-Added Tax or Retail Sales Tax? *Public Budgeting and Finance*, pp. 53-61, 1998.

REZENDE, F. e LOBO, T. Competências Tributárias em Regimes Federativos. *Revista de Finanças Públicas,* v. 362, pp. 33-39, jun./1985.

VARSANO, R. *Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution.* Valdivia/Chile: The World Bank Conference , 1999.