

23 MAI 2000

INFORME-SF

SECRETARIA PARA ASSUNTOS FISCAIS - SF

nº 9 - Março 2000

REFORMA TRIBUTÁRIA

TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM FEDERAÇÕES:

SOLUÇÕES ALTERNATIVAS - O IVA DUAL

Nos contextos federativos, é desejável que as instâncias inferiores de governo gozem de autonomia fiscal que, regra geral, é associada com a capacidade dessas unidades de cobrar seus próprios tributos e, sobretudo, de fixar suas respectivas alíquotas.

No caso da adoção de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), o grande desafio envolve as transações interestaduais - ou seja, como cobrar o imposto na unidade de origem e destinar sua receita à unidade de destino? Não há fronteiras fiscais entre as unidades que compõem um mesmo nível de governo (ou uma confederação), o que torna amplo o escopo para que os impactos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição para outra. A movimentação interestadual de mercadorias e de capitais é livre de restrições legais de modo que, se a questão da autonomia é levada ao extremo e não há harmonização entre as práticas tributárias subnacionais, são grandes as chances de que as decisões dos agentes econômicos e a distribuição geográfica da produção sejam distorcidas por motivos essencialmente tributários.

A adoção de um IVA, tanto no nível federal, como no estadual, com procedimentos harmonizados - conhecido na literatura internacional recente como o *IVA dual* - representa uma alternativa aos problemas da tributação do consumo em federações. Diferente das soluções tradicionalmente apresentadas (IVA centralizado ou IVV subnacional), o *IVA dual* pode ser adotado em qualquer país federativo e permite superar o aparente "trade off" entre os princípios da autonomia e coordenação, além de facilitar a operacionalização do princípio do destino no mercado interno.

Este informe procura descrever as características de um *IVA dual* e mostrar os motivos pelos quais essa solução é considerada uma boa alternativa.

O que é um *IVA dual*?

Em muitas federações, é comum tanto o governo central como os governos subnacionais - no Brasil: dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios - tributarem vendas de bens e serviços.

A utilização simultânea de uma mesma base de incidência tem, na prática, seguido basicamente um dos dois padrões: a partilha tributária ou o estabelecimento de competências concorrentes. O primeiro caso corresponde a uma solução centralizada onde, usualmente, os tributos sobre consumo são de competência legislativa do governo central e sua receita é partilhada com as unidades subnacionais. No segundo, tais tributos são impostos de modo independente pelos distintos níveis de governo, sendo que a liberdade com que decidem sobre o tipo de tributo e com que definem a base de cálculo, as alíquotas e a forma de administrá-los, condiciona o grau de

autonomia de cada uma das partes e o nível de harmonização entre os impostos incidentes sobre uma base comum.

A partilha tributária, por definição, evita problemas de coordenação interna, mas somente pode ser implementada com êxito em circunstâncias muito especiais. No caso de competências concorrentes o requisito da autonomia é respeitado ao máximo, entretanto, o modelo está sujeito a inconsistências, multiplicação de esforços, sobreposição de tributos e excessiva complexidade para o fisco e para os contribuintes.

A atribuição de um IVV ou um IVA às esferas subnacionais pode ser estabelecida de modo concorrente a um IVV ou um IVA federal. As dificuldades anteriores podem surgir em maior ou menor grau dependendo da existência de normas que assegurem um bom nível de harmonização (vertical e horizontal) entre os impostos.

O mais fácil seria a defesa de um IVV subnacional

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.

BNDES/PR

EX: 12526501

AC: 125237

como solução aos problemas presentes na tributação do consumo em federações, pois, comparado com o IVA, possui a vantagem de tornar menores os obstáculos à adoção do princípio do destino nas trocas interestaduais. Não obstante, a questão não é trivial. Se o IVV, por um lado, minimiza ou elimina os ajustamentos de fronteira, por outro, tem como desvantagens um grau de cumulatividade que não pode ser evitado, o risco de evasão e as dificuldades de coleta e fiscalização. Por isto, esta solução, na prática, não é muito difundida entre as federações.¹

A alternativa aos inconvenientes das soluções tradicionais é a instituição de um IVA subnacional paralelamente a um IVA federal com regras gerais de política e gestão que tornem suas normatizações e seus procedimentos administrativos amplamente harmonizados. Esse é o sentido do estabelecimento de um IVA dual.

Não se trata de um modelo de partilha tributária, onde as unidades subnacionais não têm autonomia para arrecadar e administrar seus respectivos tributos. Nem tampouco de um modelo de competências concorrentes, no qual as características básicas dos dois IVA's são definidas de forma independente pelos governos federal e subnacional e, posteriormente, a criação de determinadas normas podem ou não assegurar bom nível de coordenação entre os mesmos.

Sob a égide de um *IVA dual*, cada uma das esferas de governo cobra separadamente os seus respectivos IVA's, com características que: foram decididas conjuntamente; atendem às condições previamente estipuladas; e são aplicadas de maneira uniforme em todo território nacional. Com o *IVA dual* tem-se a partilha de competência de dois tributos sobre uma base de incidência, o que o coloca numa situação intermediária entre os modelos de partilha tributária e de competências concorrentes. A vantagem é que o conflito entre autonomia e coordenação é, em grande medida, equacionado, além de viabilizar a operacionalização do princípio do destino.

Por que um *IVA dual* facilita a adoção do princípio do destino no mercado interno?

Tradicionalmente, nas trocas externas, o princípio do destino é instituído da seguinte forma: primeiro, o valor adicionado na fabricação de mercadorias exportadas não é tributado; segundo,

é concedido ao produtor do bem exportado um reembolso do IVA recolhido nas etapas precedentes. Isso permite que o bem exportado deixe o país de origem tributado por uma *alíquota zero* e que o IVA incidente sobre esse bem seja arrecadado pelo país importador. Esse procedimento, ao interromper a cadeia débito-crédito, abre espaço à evasão fiscal, tanto no país que efetuou a venda quanto no que efetuou a compra. Daí, a necessidade de barreiras alfandegárias entre países, como instrumento imprescindível de controle para o fisco.²

No mercado interno, a operacionalização do princípio do destino por meio de um mecanismo semelhante tende a ser rejeitada ferozmente porque a fiscalização das operações interestaduais tributadas por uma *alíquota zero* não pode ser feita por meio de uma fronteira física que permita identificar o movimento de mercadorias.

Não obstante, na presença de um *IVA dual*, é possível fazê-lo uma vez que os pagamentos referentes ao IVA federal podem ser utilizados para verificar se o IVA estadual não está sendo evadido através das transações entre as unidades subnacionais.

Dois expedientes poderiam ser utilizados: 1) a diferenciação do número de registro dos contribuintes do IVA estadual com base na jurisdição onde possuem estabelecimentos produtivos e/ou comerciais; 2) a determinação de que este número seja o mesmo que o dos contribuintes do IVA federal e que a dívida tributária seja declarada em um único formulário.³

Na unidade exportadora, o fisco poderia assegurar-se de que a venda de uma mercadoria

² As barreiras, ao imporem constrangimentos legais à movimentação internacional de mercadorias, se traduzem em um instrumento vital de controle porque: no país exportador, a exigência de que as vendas internacionais sejam associadas à emissão de documentos marítimos e aduaneiros permite ao fisco cotejar essa documentação com o movimento físico de mercadorias; no país importador, o IVA pode ser cobrado juntamente com o imposto de importação impedindo que a cadeia débito-crédito seja interrompida nesse país.

³ A rigor, os contribuintes do IVA costumam ter seus números de registro diferenciados, dentre outros elementos, conforme a natureza da atividade em que estão envolvidos, dado que todos os setores produtivos não recebem tratamento idêntico. Se as normas e procedimento legislativos referentes aos IVA's subnacionais são relativamente harmonizadas em todo território nacional, todo contribuinte que estivesse, por exemplo, envolvido na venda de automóveis, poderia ter um mesmo número de registro. A proposta da diferenciação em função do local de estabelecimento, não elimina o critério anterior, mas apenas indica que poderia ser adicionado ao referido número um ou mais dígitos que permitissem a identificação dos contribuintes por área de atuação.

¹ Apenas na federação norte-americana, adota-se uma solução em que o governo federal não possui competência sobre um tributo com ampla incidência sobre as vendas de bens e serviços e o IVV subnacional é o principal gravame sobre consumo.

no mercado doméstico só seria totalmente isenta de tributação quando o contribuinte que efetuou a venda informasse o número de registro do comprador e ficasse comprovado que o mesmo é domiciliado em uma jurisdição distinta da sua.

Existe a hipótese de que o número informado não seja verdadeiro. Por exemplo, mesmo que se verifique que o número corresponde a um contribuinte registrado em outra localidade e que as notas fiscais relativas às aquisições tenham sido emitidas, é possível que o número informado corresponda a uma "empresa fantasma", cuja criação visou a montagem de uma transação interestadual fictícia. Entretanto, como o número de cadastro do comprador é igual ao adotado para identificar os contribuintes do IVA federal, os pagamentos relativos ao mesmo poderiam ser utilizados para averiguar a validade do registro das firmas que declaram ter feito aquisições de outras unidades.

Nas unidades importadoras, a diferenciação dos contribuintes conforme a localidade onde possuem estabelecimentos permitiria ao fisco a identificação das empresas que costumam realizar compras no mercado interestadual e, através da declaração da dívida tributária com o governo central, cobrar seu próprio imposto.

As aquisições interestaduais estariam sujeitas também ao IVA federal e as declarações de dívidas tributárias federais e subnacionais seriam feitas em um único formulário. Caso o contribuinte não emita nota fiscal com o objetivo de sonegar o IVA subnacional, ele não teria direito de reclamar os créditos referentes à parcela federal dos tributos pagos nas etapas anteriores. Quando este expediente for considerado desvantajoso, as notas seriam emitidas e, com isso, criar-se-ia um instrumento que facilitaria a atuação da administração tributária local.

Essa opção, contudo, nem sempre pode ser implementada com êxito. Ainda que o IVA federal se traduza em um importante instrumento de fiscalização das transações interestaduais, não elimina a necessidade de tributar as exportações locais por uma *alíquota zero* e, portanto, por si só, não elimina uma das fontes de estímulo à evasão.

O sucesso de operacionalizar o princípio do destino por meio de um mecanismo semelhante ao aplicado nas trocas internacionais, mesmo na presença de um *IVA dual*, depende das distintas administrações tributárias, especialmente as subnacionais, que deverão ter níveis homogêneos e elevados de desenvolvimento. Não sendo o caso, seria possível ainda, por meio do *IVA dual*, encontrar uma outra alternativa à

operacionalização do princípio do destino: o chamado *modelo barquinho*.⁴

Para evitar os riscos de evasão fiscal decorrentes da aplicação de uma *alíquota zero* às trocas interestaduais, o IVA estadual teria que ser coletado na origem, mas não poderia ser apropriado pelo estado exportador. Caso houvesse essa apropriação, não seria possível que o imposto fosse inteiramente arrecadado pelo estado importador. A aparente contradição entre esses dois requisitos seria resolvida pelo *modelo barquinho* através da incorporação do IVA estadual ao IVA federal nas transações interestaduais entre contribuintes, ou seja:

i) na saída de uma mercadoria para outra unidade, a alíquota estadual seria zerada, o estado de origem nada cobraria sobre o valor adicionado na fabricação da mercadoria exportada e creditaria ao contribuinte o IVA recolhido na aquisição de seus insumos;

ii) a alíquota federal seria automaticamente acrescida da alíquota estadual, ou seja, as duas alíquotas seriam somadas e o contribuinte, ao invés de pagar a parcela estadual do IVA à sua respectiva jurisdição, efetuaría o pagamento total à União;

iii) no momento em que a mercadoria ingressasse na unidade importadora e fosse revendida ou incorporada como insumo em outro produto, o contribuinte dessa localidade teria um débito com a União apenas do valor da alíquota federal e um crédito referente à soma das parcelas federal e estadual. Na hipótese desse crédito ser superior ao débito, o montante teria que ser devolvido ou aproveitado em outra transação; e

iv) também nesse momento o contribuinte teria um débito com o estado importador, mas não teria nenhum crédito, pois o estado de origem nada teria recolhido nessa transação.

Nessa sistemática, a União apenas transporta o IVA estadual de uma unidade para outra, por meio da cobrança do seu próprio imposto. Assim, simultaneamente, seria evitado que as mercadorias exportadas deixassem a jurisdição de origem completamente livres de tributação e seria permitido que a jurisdição de destino se apropriasse integralmente do IVA relativo às suas compras provenientes de outros estados.

Esse é o sentido do termo *barquinho*: o estado exportador (numa "margem do rio") não deve se apropriar do IVA estadual recolhido nesta transação (o "passageiro"), ou seja, o imposto não

⁴ Para maiores detalhes ver Varsano (1999) e Araujo (1999).

deve cruzar os limites de sua jurisdição (o "rio") e, para tanto, é transportado através do IVA federal (o "barquinho") sem chegar ao estado importador (a outra "margem do rio").

Alternativamente ao *modelo barquinho*, o princípio do destino também poderia ser operacionalizado através da cobrança do imposto na origem, destinando-se parte dessa receita (do estado de origem) para um fundo, cujos recursos seriam redistribuídos para os estados consumidores. Ainda que seja um procedimento diferente do *modelo barquinho*, tem o mesmo fundamento do *IVA dual*: se no *barquinho* o manejo da alíquota é a peça-chave, no modelo do fundo, a informação relativa à movimentação interestadual no âmbito do IVA federal é essencial para auditar e conciliar a balança interestadual do IVA dos estados. A experiência nacional e internacional revela que a balança nunca fecha, exclusivamente, com as informações dos estados, ou seja, o que os contribuintes de um estado informam remeter para outro estado, raramente coincide com o que os contribuintes do outro estado informam ter recebido. Com o IVA federal, ter-se-á os mesmos contribuintes, nas mesmas operações, sujeitas ao mesmo imposto e, por princípio, as informações dos dois contribuintes, remetente e destinatário, têm que coincidir.

Um *IVA dual* facilita a adoção do princípio do destino porque a existência de um IVA federal com procedimentos amplamente harmonizados com o IVA estadual permite que o primeiro seja utilizado como um importante mecanismo de fiscalização quando o princípio é instituído por meio de uma *alíquota zero* às exportações interestaduais, e serve de ferramenta à sua própria operacionalização, quando o princípio é instituído através do *modelo barquinho*.

Por que o *IVA dual* é uma boa alternativa?

Em contextos onde não é possível adotar uma solução com um IVA centralizado, é preciso se evitar que a competência das unidades subnacionais para instituir seus próprios impostos tenha consequências negativas sobre as decisões econômicas e a sobre a distribuição geográfica da produção. Isto implica, dentre outros elementos, na necessidade de se encontrar instrumentos capazes de harmonizar as práticas tributárias das unidades subnacionais e, principalmente, na adoção do princípio do destino na alocação da receita oriunda das transações interestaduais.

Como a operacionalização do princípio do destino é tremendamente dificultada pela ausência de fronteiras fiscais, em geral: se sugere a utilização de arranjos que envolvem um certo grau de

complexidade;⁵ se recomenda a instituição de um IVV cujos requisitos de neutralidade são distintos de um IVA; ou, não raro, se defende o princípio da origem puro.

Um *IVA dual* supera as dificuldades supracitadas à medida que a definição conjunta das características básicas do IVA federal e subnacional se traduz em um instrumento por meio do qual é possível, simultaneamente, conceder autonomia às instâncias inferiores de governo para cobrar seus próprios IVA's, e impedir que essa autonomia seja utilizada em detrimento das próprias unidades ou da nação como um todo. Ao assegurar uniformidade às práticas tributárias subnacionais e ao facilitar a operacionalização do princípio do destino, são reduzidas as chances de que os impactos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição para outra.

Em síntese, um *IVA dual* é uma boa alternativa à solução do conflito autonomia x coordenação presente nas federações porque a existência um IVA federal amplamente harmonizado com o IVA subnacional substitui o papel exercido pelas fronteiras fiscais no mercado externo.

Reproduz, resumidamente, o terceiro capítulo da dissertação de mestrado de Erika 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. Tributação do Consumo em Federações: As Soluções Tradicionais. *Informe SF n. 8*. Rio de Janeiro: BNDES, fev./2000.
- _____. 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.
- 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.

⁵ Para maiores detalhes ver Araujo (1999).