



INFORME-SF



SECRETARIA PARA ASSUNTOS FISCAIS - SF

nº 12 - Março 2000

FEDERALISMO FISCAL

RESENHA: RICHARD BIRD, REPENSANDO TRIBUTAÇÃO SUBNACIONAL

Este Informe apresenta um resumo do trabalho mais recente do renomado especialista internacional em Finanças Públicas e federalismo fiscal, o Prof. Richard Bird, da Universidade de Toronto, Canadá, consultor do Banco Mundial e ex-chefe do Departamento Fiscal do FMI: *"Rethinking Subnational Taxes – A New Look at Tax Assignment"* (Outubro, 1999 – Working Paper do FMI).

Richard Bird¹ se propõe a rever e revisar as teses sobre os regimes de tributação estadual e local que devem vigorar em países com regime federativo forte, como é bem o caso do Brasil.

Sua análise parte de três princípios fundamentais a serem seguidos em qualquer jurisdição: a) equilíbrio orçamentário; b) vínculo entre competência tributária e competência no dispêndio, de modo a induzir nos governos responsabilidade fiscal; c) minimização das distorções na alocação de recursos causadas pelo sistema tributário subnacional. Tais princípios implicam equilíbrio orçamentário com predominância de receitas próprias em vez de mecanismos de transferências tributárias intergovernamentais.

Para economias em desenvolvimento, onde a possibilidade de uma sobretaxa estadual ao imposto de renda federal é geralmente relegada pela falta de uma base tributária suficientemente robusta, BIRD inova ao defender vigorosamente o imposto sobre o valor adicionado como a principal fonte de receitas para governos estaduais, através de um sistema de IVA dual - uma alíquota federal e outra estadual.

BIRD conclui que o IVA subnacional, que concilia o princípio de destino nas transações interestaduais

com o imposto cobrado na origem através da alíquota federal especial, que substitui a Estadual, é perfeitamente viável: "... provavelmente tornar-se a mais importante fonte de receita subnacional em pelo menos alguns grandes países com sistema federativo forte, mas com administração tributária débil". A alternativa aparentemente mais simples de um IVA centralizado, cuja receita seria repartida entre os Estados através de uma fórmula pre-estabelecida, é criticada pelo autor, por constituir-se numa forma mais sutil de transferência intergovernamental: "Tais receitas não são de fato oriundas de impostos estaduais. Em países federais com regiões politicamente fortes, não é de nenhum modo óbvio porque o governo central ou os governos estaduais estariam dispostos a aceitar tal sistema."

1. Modelos de Competência Tributária

O artigo se divide em quatro seções. Na primeira, o autor desafia uma série de críticas ao que chama de modelo convencional de competência tributária, que seria gerador potencial de distorções em um sistema político onde convivem diferentes jurisdições (esferas/unidades de governo), verticalmente sobrepostas.

Para BIRD, a análise tradicional não explica o atual padrão de distribuição de competências tributárias observado em países de sistema federativo consolidado. Além disto, "a centralização de competências tributárias combinada com tendência recente à descentralização crescente dos gastos, implica em colocar um papel preponderante para transferências fiscais intergovernamentais e, em alguns casos, tem facilitado comportamento

¹Destacaremos do artigo de BIRD apenas os argumentos mais relevantes ao caso brasileiro. Deste modo, erros de interpretação ou omissões são de inteira responsabilidade do autor do Informe-SF. Procura-se evitar juízo próprio sobre a questão. A íntegra deste paper, e outros, do BIRD estão disponíveis para DOWNLOAD no site do Banco Federativo: <http://federativo.bndes.gov.br>.

Não reflete necessariamente as opiniões do BNDES. Informativo apenas para subsidiar análises da SF.

Elaborado por **Sergio Guimarães Ferreira**. 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: 13863101

AC: 125237

BNDES
Centro de Pesquisa
de Informações e Dados

irresponsável por alguns governos subnacionais.” Assim, transferências intergovernamentais só fazem sentido em dois casos: (1) quando existem externalidades positivas sobre o Estado B decorrentes da oferta de bem público no Estado A; (2) quando deseja-se assegurar um padrão nacional mínimo da oferta de determinado bem público.

O modelo tradicional, ao contrário, propõe que unidades de governo local devem se concentrar em impostos vinculados diretamente a benefícios (por exemplo, contribuições de melhoria, imposto sobre propriedade). Preconiza que taxaço sobre fatores móveis, como no caso do IVA, devem ser de competência do governo central, em face de preocupações com “guerra fiscal” e erosão de receita, quando a taxaço é feita em nível subnacional: “Tem sido assumido que um IVA pode ser imposto efetivamente somente no nível do governo central e - com a única exceção do Brasil, o qual tem usualmente sido tomado como um exemplo horrível que prova o argumento - o IVA foi inicialmente cobrado somente como um imposto federal em todos os países.”

BIRD entende que a divisão tradicional de competências gera desequilíbrios entre gasto e receita nas unidades subnacionais, desequilíbrios estes sanados por transferências da União para os Estados e *Municípios*². Em contraposição, BIRD propõe outros dois princípios:

- a) “governos subnacionais precisam controlar suas receitas em ordem a facilitar controle de gastos efetivamente descentralizado”;
- b) “controle simplesmente exige que eles possam afetar o volume de receitas próprias significativamente na margem ... em particular através da escolha de suas alíquotas. Isto é, se governos subnacionais são esperados agir responsavelmente tais governos têm que ser capazes de aumentar ou decrescer suas receitas por meios que os façam publicamente responsáveis

² A razão para a tendência à formação de tais desequilíbrios decorre da premissa de que haja uma descentralização de gastos. Caso isso não ocorra, ou seja, “se governos locais forem responsáveis unicamente por varrer a rua ou coletar o lixo, contribuição de melhoria ou alguma forma de imposto predial dão conta do recado. Neste caso, prescrições do modelo convencional produzem os resultados corretos. Por outro lado, se governos subnacionais são responsáveis por serviços sociais caros ... a pressão sobre as receitas subnacionais será muito maior e o modelo convencional tem menores chances de produzir resultados sustentáveis.” Centralização de gastos, por sua vez, só faz sentido no caso de preferências uniformes entre os contribuintes de diferentes governos subnacionais.

pelos conseqüências de suas ações.” O argumento básico é que cidadãos-eleitores-consumidores, em uma particular jurisdição paguem pelo que obtêm do setor público e adquiram em serviços públicos o equivalente àquilo pelo qual pagaram.

2- Receitas Subnacionais: Perspectivas

Na segunda seção, o professor da Universidade de Toronto discute a presente distribuição de competências observada, e analisa uma a uma todas as bases tributárias que podem ser usadas como fonte de receitas próprias para governos subnacionais (Estados e Municípios)³: “Tributos subnacionais devem primeiro permitir arrecadação suficiente para que as unidades subnacionais mais ricas sejam essencialmente autônomas, do ponto de vista fiscal. Segundo, devem impor responsabilidade fiscal, na margem, aos governos subnacionais.” Conforme já enfatizado, respeitadas tais restrições, “qualquer transferência da União para governos subnacionais feitas por razões de equalização regional nesse sistema deve ser claramente marginal”, e não, como geralmente acontece, pertencer a própria lógica do sistema.

Acaba por defender uma tributação sobre vendas (mais especificamente um IVA) como principal fonte de receita estadual, particularmente em países em desenvolvimento, onde uma maior desigualdade de renda reduz o poder arrecadatório de uma sobretaxa estadual à alíquota do imposto de renda federal. As alternativas (imposto sobre propriedade, imposto de renda estadual, taxas por utilização de serviços, contribuição sobre folha salarial, impostos específicos) são rejeitadas ora por baixa “produtividade fiscal” ora por incorrerem em grandes distorções na alocação de recursos. Na terceira seção, o ex-chefe do Departamento Fiscal do FMI analisa a viabilidade de um modelo de *IVA dual*, baseado em taxaço sobre o destino.

3- IVA subnacional

O ponto de partida é a inovadora posição favorável a um imposto sobre vendas como principal fonte arrecadadora de governos subnacionais. Os argumentos basearam-se: a) na necessidade de ligação entre benefícios e transferências, de modo a induzir a responsabilidade fiscal na decisão do dispêndio; e b) na impropriedade de outros fatos geradores de substancial receita própria.

³ A expressão “governos subnacionais” não imprime nenhuma conotação hierárquica entre jurisdições, mas por razões históricas tornou-se jargão desta literatura. No caso deste artigo, a expressão refere-se preponderantemente à categoria de governo que no Brasil corresponde aos Estados.

Após qualificar os "impostos sobre o varejo como uma aberração em uma perspectiva mundial", por eliminação, BIRD chega ao IVA como o único imposto sobre vendas plausível de ser adotado a um baixo custo administrativo tanto para o governo (*enforceability*) quanto para o contribuinte (*compliance*)⁴, isto desde que um mecanismo adequado de tributação do valor adicionado seja implementado, o que, para o autor, é o caso de um IVA dual, com uma alíquota do governo central convivendo com uma outra estadual: "A base para tal IVA subnacional é um bem desenhado e abrangente IVA nacional." A chave para o baixo custo administrativo (*lato senso*) é a de coordenação entre as administrações fazendárias estaduais e federais.

A literatura a respeito do assunto tradicionalmente questiona a possibilidade de desenho de tal mecanismo, geralmente concluindo em direção à impossibilidade de um IVA subnacional. O obstáculo usualmente citado está na taxação do comércio interestadual: "se com base na origem, é distorcivo. Se taxado com base no destino, é inadministrável". Outra crítica ao IVA subnacional é que ele implica necessariamente em alto custo administrativo e de contribuição (*compliance*). De fato, as experiências internacionais amplamente difundidas causam uma impressão, seja pelos problemas dos IVAs subnacionais (do Brasil, Índia e Argentina), seja pelo sucesso dos IVAs centralizados da Alemanha e da Suíça.

BIRD rebate tais críticas: primeiro, mostrando um caso de sucesso de um sistema de IVA subnacional – o Canadá – baseado na boa administração fazendária; segundo, apresentando uma solução (ainda não testada) para os casos de países em desenvolvimento, onde a administração tributária é tradicionalmente deficiente.

No Canadá, convivem diversos sistemas concorrentes de taxação sobre o valor adicionado. O autor destaca inicialmente o caso da Província de Quebec, que cobra um IVA provincial (*QST – Quebec Sales Tax*), aplicado a uma base que inclui o IVA federal (*GST – Goods and Services Tax*). As alíquotas dos dois impostos são estabelecidas de modo independente pelos respectivos governos. As bases tributárias são também determinadas

independentemente, embora elas sejam as mesmas na essência. Ambos os impostos têm sido coletados pelo Departamento de Receita da Província de Quebec. A fatia federal é entregue ao governo federal depois de deduzida uma taxa de administração previamente acordada. O conceito de destino é implantado de modo que exportação de Quebec para outra província tem alíquota zero na QST, sem diferença em relação à alíquota do GST⁵. Importação de Quebec proveniente de outra província é taxada com QST somente quando se trata de vendas, por um vendedor registrado, para um consumidor na província.

BIRD enfatiza que um elemento-chave do sistema é o mecanismo de *enforcement*, viabilizado pela existência do GST federal: "Embora Quebec não possa monitorar vendas fora da província, o processo normal de fiscalização do GST serve como base para um cruzamento de informações para assegurar que o QST não seja sonogado". Em síntese, o atual desenho do sistema QST/GST parece muito próximo do ideal: administração única, coordenação entre as jurisdições no sentido de se evitar os custos de *compliance* geralmente associados com sistemas subnacionais, e completa autonomia na fixação das alíquotas.

Em contraposição ao modelo dual de Quebec existe o modelo das pequenas províncias de Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick, para as quais se aplica um IVA federal/provincial – o HST (*Harmonized Sales Tax*). Fixa-se uma alíquota única de 15% para as três províncias, com administração federal. As receitas do HST são divididas na base dos padrões provinciais de consumo de cada província, de acordo com uma fórmula conjuntamente estabelecida⁶. BIRD conclui que este sistema atinge simplificação ao custo de menor autonomia provincial. "O aparente objetivo do governo federal é ter mínimas variações nas alíquotas. A justificativa é que as alíquotas comuns tornam o cálculo do imposto devido mais fácil para o contribuinte e é administrativamente menos

⁴ Na falta de uma palavra melhor custos de *compliance* são aqueles relacionados ao tempo destinado no preenchimento de formulários, contratação de contador, entre outros. Quanto mais baixo este custo, maiores os incentivos para o reconhecimento pelo contribuinte da dívida tributária, e menores as taxas de evasão. Os custos administrativos do governo estão ligados à fiscalização.

⁵ Note que este modelo difere do Modelo Barquinho, já que neste último as operações interestaduais são taxadas com uma alíquota federal especial, resultante da soma do IVA federal com o que BIRD chama de CVAT (alíquota estadual provisoriamente federalizada). No caso de Quebec, a alíquota estadual zera e só permanece a federal.

⁶ Este modelo é conceitualmente próximo ao paradigma do IVA federal alemão, e se assemelha ao modelo inicialmente (meados de 1999) proposto pelo Ministério da Fazenda como base para o novo IVA. Por sua vez, a proposta do novo ICMS, aprovada pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, está mais próxima ao que foi feito na província de Quebec, com uma importante diferença no método de tributação do comércio interestadual.

oneroso para o governo. Não é claro contudo que o HST seja melhor do que o QST/GST a este respeito."

4- IVA Compartilhado

Após concluir que o Canadá demonstra que com boa administração tributária é perfeitamente possível operar um IVA em um nível subnacional com uma base destino, pelo menos para grandes regiões, BIRD introduz a questão do que pode ser feito quando não existe perspectiva realista de boa administração tributária em um futuro próximo, particularmente no nível subnacional. Em outras palavras, como evitar que um consumidor final (ou comerciante não registrado) possa sonegar o IVA estadual do Estado A fingindo serem comerciantes registrados localizados em outro Estado ? A resposta dele: "Como VARSANO (1995,1999) e MCLURE (1999) tem demonstrado, um *approach* promissor é impor o que é para todos os efeitos um IVA federal suplementar. Essa simples proposta tem a virtude importante de proteger a receita quando a administração tributária é deficiente."

O ex-chefe do Depto. Fiscal do FMI cita o debate entre de Ricardo Varsano e o Prof. Charles McLure, para descrever a proposta, popularizada como o "Modelo Barquinho", apresentado ao debate em curso da reforma tributária no Brasil. BIRD menciona que não há tendência a adicional acúmulo de créditos, a não ser quando a alíquota do IVA estadual é muito maior do que a do IVA federal, caso em que créditos com o IVA interestadual tendem a ser superiores ao saldo devedor do IVA interno/federal. "Se, como no Brasil, alíquotas estaduais forem substancialmente mais altas, pode haver necessidade residual para uma câmara de compensação mas isso não parece ser um problema insuperável se, como seria geralmente sensato, existir uma administração central dos IVAs estaduais."

O desenho final do sistema tributário federativo seria: uma família de IVAs ... e um imposto sobre negócios (essencialmente um IVA baseado no método de adição ou subtração), cobrado sobre todos os contribuintes do IVA sobre o consumo (CVAT)... Comparado ao IVA convencional, este imposto (*business tax*) tem três importantes diferenças. Primeiro, é cobrado sobre a renda, não sobre o consumo: isto é, a base é a soma de lucros e salários. Segundo, é imposta na produção, não no consumo: ou seja, é cobrado na origem e não com base no destino. Com efeito, tributa exportação, mas não importação. E terceiro, é calculado pelo método de subtração (ou adição), com base no balanço anual, em vez de no ato da transação, pelo método do crédito."

O consultor do Banco Mundial conclui de modo altamente elogioso ao modelo do IVA compartilhado⁷. "Esse simples sistema parece fazer o IVA subnacional factível e potencialmente atraente _especialmente em grandes países federais nos quais os estados tem importante função no dispêndio ... e onde a administração tributária não pode ter o padrão de qualidade canadense. ... Essa nova idéia em tecnologia fiscal pode mostrar ser uma das inovações mais importantes em matéria de pensamento tributário deste século."

Lembrando a oposição inicial da academia à idéia de uma sobretaxa estadual do imposto de renda, BIRD crê que as resistências ao IVA dual são naturais, pertencendo a um certo conservadorismo científico que tende a ser quebrado, na medida em que experiências bem sucedidas de implementação do IVA dual ocorram. Desta feita, assim como o modelo de imposto de renda estadual já é largamente aceito em uma grande gama de países desenvolvidos, a idéia de IVA dual para países em desenvolvimento tende a ser absorvida do mesmo modo. Segundo o autor, "a estrada parece aberta para a adoção de IVA subnacional em pelo menos alguns países em desenvolvimento, num futuro próximo - por exemplo em um dos maiores países latino-americanos com características federais, tais como Brasil, Argentina, ou México".

Referências Bibliográficas:

- BIRD, Richard (1993) - "Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization", *National Tax Journal*, Vol. 46, pp. 207-27.
- (1999) - "Rethinking Subnational Taxes - a new look at tax assignments" - IMF Working Paper - Outubro.
- MCLURE, Charles (1999) - "Protecting Dual VATs from Evasion on Cross-Border Trade: An Addendum to Bird and Gendron" - Mimeo.
- VARSAÑO, Ricardo (1995) - "A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS versus ICMS Partilhado" - IPEA- TD N.º 382.
- (1999) - "Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution", ABCD-LAC Conference, Valdivia, Chile, June.

⁷ Equivalentes denominações para a proposta de MCLURE (CVAT) e de VARSANO ("Barquinho"), porém com sutis diferenças. No caso do CVAT, convivem três alíquotas: a federal, a estadual e a chamada CVAT. No caso de transações interestaduais, a alíquota estadual é igual a zero. No caso do "Barquinho", existem duas alíquotas para transações internas (a federal e a estadual) e apenas uma alíquota (federal ampliada, que incorpora a estadual) nas transações interestaduais. O "Barquinho" é equivalente ao CVAT apenas nas transações internas envolvendo não contribuintes (consumidores ou varejistas não registrados), quando coexistem três alíquotas. Bird aparentemente trata as propostas como sendo equivalentes e faz todas as suas referências ao CVAT.