

Resenha bibliográfica 2

Tax assignment in federal countries

McLure, Jr., Charles E., ed. *Tax assignment in federal countries*. Canberra, Austrália, Centre for Research on Federal Financial Relations of the Australian National University (ANU Press), 1983.

CARLOS A. LONGO *

Este livro traz os trabalhos de conferência realizada na Austrália, em agosto de 1982, para tratar do problema da divisão da receita tributária em países federalizados. Reuniram-se nessa ocasião 26 especialistas de renome para apreciar 13 contribuições que aqui são reproduzidas e comentadas. O livro divide-se em três seções: uma conceitual, que trata da divisão ideal de impostos entre níveis de governo e entre governos de mesmo nível; uma segunda onde impostos específicos são selecionados para avaliação, dadas as suas potencialidades no contexto de federalismo fiscal; e, por último, uma seção descritiva, que reproduz a divisão efetiva de impostos em vários países.

A parte conceitual não difere muito da contribuição teórica já apresentada na literatura, mas é útil como revisão e fonte bibliográfica. O conhecido modelo Tiebout-Musgrave de federalismo fiscal é repassado uma vez pelo próprio Richard Musgrave e formalizado a seguir por Roger Gordon. Ainda que confrontado com enfoques alternativos, este marco teórico é o que mais se difunde na literatura e permeia (explícita ou implicitamente) quase todos os trabalhos aqui apresentados.

* Da FIFE/USP.

De acordo com esse modelo, "boa conduta" em termos de repartição de impostos entre níveis de governo atribui ao governo federal o imposto de renda, aos governos estaduais o imposto sobre o consumo e aos governos municipais o imposto sobre a propriedade. Isto não é sem razão, dada a limitação espacial dos benefícios das despesas públicas, a necessidade de redistribuir renda dentro do país e a relativa alta mobilidade de indivíduos e recursos entre estados e municípios. Como a propriedade imóvel capitaliza grande parte dos benefícios das despesas públicas locais, nada mais justo e eficiente do que transformá-la em instrumento principal de seu financiamento. Recursos para financiar o erário estadual proviriam do imposto sobre o consumo, na suposição de que o contribuinte-consumidor é o principal beneficiário dos serviços públicos estaduais. O governo federal financia tanto os serviços públicos nacionais como a redistribuição de renda entre regiões, tributando, com base na capacidade de pagamento, a renda do contribuinte, independente do seu local de residência.¹

O artigo de Musgrave busca qualificar essa simplificação teórica fazendo concessões à realidade. Por exemplo, a existência de impostos estaduais de renda sobre a pessoa física e jurídica nos Estados Unidos compromete a aplicação do modelo. Dessa forma, o autor classifica as principais dificuldades para se encontrar regras de "boa conduta" quando estados têm autonomia para tributar a renda e propõe soluções utilizando princípios normativos derivados de acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Diversas fórmulas para repartir recursos fiscais entre governos são apontadas sem preocupação de hierarquizá-las, ficando evidente a impossibilidade prática de se aproximar a solução ideal que, em última instância, vai depender da incidência de custos e benefícios das despesas públicas.

O texto de Roger Gordon reproduz basicamente o argumento central de Musgrave e se destaca dos demais por ser formal. Trata-se, no fundo, do modelo para determinar a oferta ótima de bens

¹ Para uma tentativa de confrontação dessas idéias com o caso brasileiro, ver C. A. Longo, *A disputa pela receita tributária no Brasil*, São Paulo, FINE, a sair.

públicos de Samuelson com as restrições de praxe neste contexto: migrações *à la Tiebout* (*voting with one feet*), exportação de custos e benefícios dos serviços públicos locais e congestionamento. Gordon interpreta as soluções de primeira ordem quando se maximiza a utilidade total (país) e alternativamente a utilidade de cada jurisdição (estado). Uma vez explicitados os preços-sombra das diversas externalidades, o resultado não é surpreendente: para decisões descentralizadas, as decisões fiscais a nível de estado não levam em conta os custos e benefícios transferidos a terceiros (argumento paralelo ao da tarifa ótima).

Geoffrey Brennan e James Buchanan oferecem outra explicação para a necessidade e desejabilidade da descentralização fiscal utilizando seu já conhecido modelo do eleitor mediano. Concluem que, se os custos dos serviços públicos locais forem repartidos igualmente pelos contribuintes em todo o país, o processo de votação não leva à solução estável e induz a exploração de algumas comunidades pela sua "maioria". Portanto, a descentralização, tanto dos recursos como dos benefícios, evita a redistribuição forçada de renda. Além do mais, a possibilidade que o contribuinte tem de emigrar reforça a "boa conduta" do agente tomador de decisão a nível local. Logicamente, no caso de bens públicos nacionais a solução superior continua sendo a centralizada. Essas conclusões não são particulares desse modelo, mas o enfoque, segundo os autores, é convincente porque se apóia em restrições objetivas (Constituição, regras de votação, etc.).

Nenhuma reforma tributária, por mais bem concebida que seja, atinge seus objetivos se não for implementada corretamente. Partindo da hipótese de que o grosso dos rendimentos de capital foge à tributação, Russel Mathews conclui que equidade deve-se buscar não com alíquotas nominais progressivas e tratamento uniforme de todas as fontes de renda. Segundo este autor o governo deveria abandonar conceitos de base ideal do tipo Haig-Simons e se concentrar no estudo do impacto efetivo dos impostos. A minimização da evasão fiscal, transformada em objetivo principal de reforma, obter-se-ia mais facilmente pela tributação na fonte de todo fluxo de renda com depreciação imediata dos investimentos (base consumo) e complementarmente com um imposto progressivo, e anual, sobre o pa-

trimônio. A legislação e a arrecadação tributária seriam centralizadas, permitindo-se que os estados participassem da receita arrecadada no seu território com liberdade para fixar suas próprias alíquotas.

A segunda seção do livro contém trabalhos voltados para o exame de impostos específicos. Charles McLure retoma um dos seus temas preferidos, a divisão entre estados (americanos) da base do imposto de renda estadual sobre pessoas jurídicas com negócios em mais de um estado. A dificuldade básica é que o lucro da empresa multiestadual sendo resíduo não pode ser repartido claramente entre estados, a menos que se fixe *a priori* preços contábeis e direitos de propriedade sobre o fato gerador, residência (matriz) ou território (fonte de renda). Este problema e propostas de solução são expostos com cuidado e organização notáveis, empregando-se muitas vezes precedentes jurídicos que tratam da tributação internacional ou interestadual da renda. Dada a complexidade do problema conceitual básico, não surpreende que McLure repila no final esta forma de tributação a nível estadual.

Peter Mieszkowski apresenta trabalho empírico, na melhor tradição de Chicago, onde estima o excesso de gravame (*excess burden*) que decorre da tributação diferenciada entre estados. Observa o autor que a distribuição desigual de recursos naturais entre estados (petróleo, minérios, etc.) dá ensejo à exportação de impostos que, ao gerar disparidades fiscais, induz a controvérsias sobre que nível de governo deve tributar tais recursos e, em função disso, dá lugar a migrações de capital e pessoas atraídas exclusivamente por resíduos fiscais favoráveis. Os resultados empíricos são muito sensíveis à escolha de parâmetros (elasticidade de demanda por serviços públicos, oferta de mão-de-obra entre regiões, etc.) e, portanto, o trabalho é comedido nas sugestões de política. O autor favorece, entretanto, a limitação do poder de monopólio dos estados ricos em recursos naturais (*e. g.*, Alasca).

A harmonização de impostos indiretos é tratada por Sijbren Cnossen, que enfatiza o imposto sobre o valor adicionado nos países da Comunidade Econômica Européia. Como se sabe, a Comunidade pensa adotar a proposta feita há 20 anos pelo Neumark Committee, no sentido de implementar o princípio da tributação na origem (produção) nas transações comerciais entre países membros, e man-

ter o princípio do destino (consumo) nas transações com o resto do mundo.²

Observa o autor que o princípio da origem tem seus inconvenientes porque requer uniformidade de alíquotas entre estados se o produto final deve ser tributado à mesma alíquota independente do local onde foi produzido. A contribuição de Cnossen, no caso, é indicar que o princípio do destino pode ser implementado sem a necessidade de rebates alfandegários através de um sistema de compensação contábil entre países membros ou de reembolsos fiscais, muito semelhante à proposta já feita no Brasil por Varsano.³ Abundante material estatístico sobre a arrecadação de impostos indiretos na Europa complementa o trabalho.

O trabalho de Roy Bahl e Johannes Linn é uma tentativa de adequar as implicações do modelo Tiebout-Musgrave à estrutura de financiamento das despesas públicas locais nos países em desenvolvimento. Em particular, com base em estudos anteriores realizados sob os auspícios do Banco Mundial, os autores apresentam vastíssimo material estatístico (um pouco antiquado) que retrata a estrutura da arrecadação de inúmeras capitais do mundo inteiro. Observa-se aí que o imposto sobre a propriedade, por exemplo, financia 44,6%, em termos médios, da receita tributária municipal das grandes capitais, mas no Brasil essa percentagem atinge somente 3,9% (Rio de Janeiro). Os autores concluem que mais ênfase deveria ser dada ao endividamento e à tarifação como fonte de financiamento local. Isto, entretanto, não se segue do conteúdo do trabalho porque seu nível de agregação é muito elevado e dessa forma não capta adequadamente a estrutura de arrecadação local.

A terceira seção dedica-se à descrição pormenorizada da divisão de receitas entre os diversos níveis de governo. Daniel Rubinfeld revê

² A adoção do princípio do destino implica a concessão de rebates tributários por ocasião das exportações. Como o objetivo é abolir o controle alfandegário e incentivar a integração nesse mercado, o princípio da origem surge como alternativa mais interessante, já que nenhum ajustamento se faz necessário na fronteira.

³ R. Varsano, "Os ajustamentos de fronteira do ICM, o comércio interestadual e internacional e a autonomia fiscal dos estados", *Pesquisa e Planejamento Econômico*, Rio de Janeiro, 9 (2):315-50, ago. 1979.

a estrutura americana que, diga-se de passagem e apesar de algumas práticas heterodoxas, continua sendo o protótipo que serve de inspiração para modelos de federalismo fiscal como esboçado por Tiebout-Musgrave. O governo federal arrecada via imposto de renda três quartos da sua receita, sendo quase tudo sobre as pessoas físicas. Os estados utilizam o imposto de vendas a varejo para financiar quase a metade do seu dispêndio, e o imposto sobre a propriedade representa ainda 55% da receita total dos governos locais (85% antes da II Guerra Mundial). Nota-se, entretanto, que os estados complementam sua receita, em grande parte, com o imposto de renda estadual e os municípios com transferência dos estados.

Um relance histórico da origem da divisão de encargos e receitas desde a primeira Constituição canadense (1867) é apresentado no artigo de Wayne Thirsk. As receitas dos governos federal e estadual provêm hoje quase inteiramente do imposto de renda (arrecadado independentemente), três quartos do qual sobre a pessoa física. Quase não se utiliza o Canadá de impostos indiretos, sendo que as transferências do governo federal representam um terço das receitas estaduais, e as transferências dos governos estaduais cobrem metade das despesas dos municípios, que, por sua vez, complementam seus recursos com o imposto sobre a propriedade. Os contrastes culturais e econômicos entre regiões no Canadá deram lugar a conflitos que têm sido atenuados, do ponto de vista fiscal, pelo crescente papel desempenhado pelas transferências.

Os governos centrais da Alemanha Ocidental e da Suíça financiam grande parte das suas despesas através de impostos indiretos, enquanto que a receita do imposto de renda é atribuída principalmente aos estados. Conforme documenta o trabalho de Ewald Nowotny, a interdependência orçamentária entre os três níveis de governo da Alemanha é muito grande. O imposto federal sobre o valor adicionado representa 67,5 e 32,5% das receitas totais dos governos central e estadual, respectivamente. O imposto de renda arrecadado pelos estados (80% sobre as pessoas físicas) é repartido na base de 42,5% entre estado e governo central, sendo 15% reservados aos municípios, que complementam suas receitas com um imposto de renda sobre as pessoas jurídicas. Em contraste, na Suíça a repartição de receita entre esferas de governo é insignificante. Mas aqui também o im-

posto de renda é arrecadado a nível estadual e municipal, mas com alíquotas diferenciadas entre regiões, refletindo em boa medida disparidades culturais e de renda entre os Cantões. O governo central apóia-se basicamente em três impostos: renda, vendas em cascata e tarifas alfandegárias.

Em nenhum país aqui considerado o sistema tributário é tão centralizado como na Austrália. Peter Groenewegen indica que a participação dos governos locais no bolo tributário é desprezível e que 65% das receitas estaduais provêm das transferências do governo federal, que repassa 40% da sua arrecadação concentrada no imposto de renda. O imposto de renda contribui com dois terços da receita tributária total do governo central, sendo que as pessoas físicas respondem por 80% desse imposto. A centralização decorre, segundo o autor, da interpretação dos direitos de exclusividade para tributar concedidos ao governo federal (Commonwealth) na primeira Constituição, em 1891, e da necessidade de minimizar as disparidades regionais de renda num país com formação cultural relativamente homogênea. Este trabalho é particularmente rico e minucioso em suas considerações sobre a evolução histórica da estrutura fiscal australiana.

Uma visão muito geral da estrutura tributária do Brasil, Índia, Malásia e Nigéria é apresentada por Ved Gandhi. Dado o elevado nível de agregação e a limitação de espaço, as estatísticas básicas estão incompletas. Nota-se entretanto que no Brasil o governo central e os estados repassam um quinto da sua receita própria; as transferências federais representam 16% das receitas estaduais, e as transferências estaduais representam um terço das receitas municipais. Os impostos sobre a propriedade e sobre serviços repartem 30% da receita municipal total. Na Índia, 60% da arrecadação do governo federal provêm de impostos indiretos específicos (*excise duties*), que são repassados aos estados na base de 40%. Por outro lado, três quartos da arrecadação dos estados são provenientes também de impostos indiretos específicos, administrados localmente com relativa flexibilidade em relação à fixação de alíquotas e isenções. Governos municipais na Índia têm pouca autonomia e são financiados basicamente por transferências dos estados. Na Malásia o governo federal apóia-se fortemente no imposto de renda sobre pessoas jurídicas, que

é repassado em parte aos estados. Este repasse representa 28% da receita total dos estados, que contam também com impostos específicos sobre recursos naturais como fonte de receita. Na Nigéria, o governo federal repassa um terço do imposto de renda sobre as pessoas jurídicas (inclusive impostos específicos sobre o lucro na exploração de petróleo e minerais) e dos tributos sobre o comércio exterior para os estados cuja receita própria é mínima. A participação dos municípios no bolo fiscal aqui também é irrelevante.

Esta resenha não faz justiça à quantidade de informações contidas no volume. A evolução histórica, os conflitos de interesse político e econômico e a jurisprudência que moldaram a estrutura tributária corrente foram desenvolvidas em várias contribuições com notável precisão. Igualmente proveitosa é a discussão acerca das instituições que cuidaram da redistribuição de receitas (e algumas vezes de encargos) entre governos dos diferentes países, assim como dos objetivos que nortearam essa redistribuição. Entretanto, há alguma redundância na apresentação do marco teórico que serve de base para interpretação dos dados e, devido à falta de padronização entre artigos, a descrição dos resultados se arrasta um pouco, embora coerente com o propósito de rever a literatura e colher depoimentos pessoais sobre os pontos mais controvertidos. Grandes ausentes nessa discussão toda foram as questões da dívida pública e da receita operacional das empresas públicas como fontes alternativas de receita para o setor público.

Para corrigir distorções alocativas na provisão de serviços públicos locais e atenuar desigualdades na distribuição de renda entre regiões, o governo central utiliza-se das transferências intergovernamentais (*revenue sharing*). A terminologia empregada ao longo dos vários textos para referir-se a esses ajustamentos não é consistente: transferências justificam-se, no mais das vezes, para atenuar desequilíbrios "verticais ou horizontais". Desequilíbrios verticais no texto referem-se à concentração excessiva de recursos fiscais no governo central (*e. g.*, na p. 324), e à desigualdade de carga fiscal líquida (impostos menos benefícios dos serviços públicos) entre governos do mesmo nível denomina-se desequilíbrio horizontal (*e. g.*, na p. 243). Com base em princípios de tributação largamente aceitos na literatura, questiona-se a propriedade no uso desses termos. Funções redistributivas do

governo baseiam-se no princípio da capacidade de pagamento e como tal procuram atenuar desequilíbrios verticais de renda (entre regiões, neste caso). Por outro lado, a função alocativa do governo baseia-se no princípio da tributação de acordo com o benefício e, daí, procura ajustar o custo dos serviços públicos locais (impostos) ao seu correspondente benefício, independente do nível de renda da comunidade, isto é, minimiza aqui desequilíbrios horizontais. Portanto, a seguir o uso corrente dos conceitos de equidade horizontal e vertical a terminologia utilizada no texto é inadequada.

Do ponto de vista taxonômico, é conveniente distinguir os principais tipos de transferências intergovernamentais de acordo com seus objetivos. Assim, tem-se: *a*) transferências gerais e vinculadas (*unconditional e conditional grants*); *b*) transferências com e sem contrapartida de recursos (*matching e non matching grants*); e *c*) transferências relacionadas e não relacionadas com a necessidade fiscal (*fiscal need*) da comunidade beneficiária ou recipiente. Em resumo:

Transferências		Não relacionada com necessidade fiscal	Relacionada com necessidade fiscal
Geral	{ Sem contrapartida	1	5
	{ Com contrapartida	2	6
Vinculada	{ Sem contrapartida	3	7
	{ Com contrapartida	4	8

A correção de externalidades inter-regionais é atendida mais diretamente através de transferências do tipo 4. O objetivo de equalização fiscal entre estados obtém-se mais efetivamente através de transferências do tipo 5. Uma política de “centralização” fiscal extrema adotará transferências do tipo 1, que se resumem em retornar ao ponto de origem a receita arrecadada (*revenue sharing*), e uma política fiscal que adotar transferências do tipo 8 combinará ao máximo critérios de equidade e eficiência.

