

Comentário: o caso dos ajustamentos de impostos na fronteira: uma contribuição para a reforma do ICM?

RICARDO VARSANO *

I — Introdução

Em um artigo publicado nesta revista,¹ Longo sugere que o método de crédito fiscal, atualmente utilizado para calcular o débito de ICM de um estabelecimento, seja substituído pelo método de subtração. A argumentação ali contida pode ser sumariada pelos seguintes pontos:

a) A teoria de federalismo fiscal sugere, com base em considerações de equidade e eficiência, que as unidades descentralizadas de governo devem tributar segundo o princípio de benefício. O nível de serviços oferecido em cada Estado, e conseqüentemente o nível de tributação, deve variar de acordo com as preferências dos residentes da jurisdição. Deste modo, cada Estado deve ter liberdade para fixar sua alíquota do ICM.

b) Para implementar a tributação de acordo com o princípio de benefício, Longo propõe regras para a escolha dos ajustamentos de impostos na fronteira (AIF). Para o tratamento fiscal dos fluxos de comércio interestadual, seria escolhido o princípio de origem ou o princípio de destino ou ainda uma tarifa de exportação, em função do comportamento dos preços dos produtos e do beneficiário dos gastos públicos (consumidores ou produtores).²

* Do Instituto de Pesquisas do IPEA.

¹ Carlos A. Longo, "Uma Contribuição para a Reforma do ICM: O Caso dos Ajustamentos de Impostos na Fronteira", in *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 9, n.º 3 (dezembro de 1979), pp. 803-818.

² *Ibid.*

c) Segundo o autor, essas regras não são facilmente aplicáveis ao ICM quando o método de crédito fiscal é utilizado com alíquotas diferenciadas entre Estados. O mesmo não ocorreria com o método de subtração. Logo, o último é preferível.

Pretendemos argumentar nesta nota que:

a) o método de crédito é preferível ao de subtração para implementar as regras sugeridas por Longo com alíquotas diferentes entre Estados; e

b) as regras para a escolha de AIF, propostas por Longo, são baseadas em um argumento que, embora encontrado com frequência na literatura sobre ajustamentos de fronteira, é falacioso.

2 — Método de subtração *versus* método de crédito fiscal

Suponhamos, para a presente discussão, que os Estados implementem com perfeição o princípio de destino no comércio exterior.³ Admitamos, por ora, que as regras para escolha de AIF propostas por Longo sejam corretas. Temos, então, dois casos a considerar:⁴

a) os Estados adotam o princípio de destino tanto para o comércio exterior como para o interestadual; e

b) os Estados implementam o princípio de destino no comércio exterior, mas o de origem no interestadual, ou seja, adotam o princípio de origem restrito.

³ Tal hipótese não corresponde à realidade quanto a produtos não-manufaturados. Ver Ricardo Varsano, "Os Ajustamentos de Fronteira do ICM, o Comércio Interestadual e Internacional e a Autonomia Fiscal dos Estados", in *Pesquisa e Planejamento Económico*, vol. 9, n.º 2 (agosto de 1979), pp. 315-350, e Carlos A. Longo, *op. cit.*

⁴ A tarifa de exportação, que, segundo Longo, deve ser utilizada quando o preço do produto permanece inalterado e os benefícios das despesas públicas contemplam os produtores, não é um ajustamento de imposto na fronteira. Ela é um imposto de fronteira, ou seja, um tributo que incide exclusivamente sobre os fluxos de exportação.

O argumento com o qual Longo pretende mostrar a superioridade do método de subtração sobre o de crédito fundamenta-se em dois pontos. O primeiro é que a aplicação simultânea do princípio de origem para o comércio interestadual e do princípio de destino para transações com o exterior provoca uma realocação de receitas tributárias entre Estados “sempre que um produto exportado é manufaturado em um Estado a partir de matérias-primas adquiridas em outro Estado”, posto que “a concessão de rebates do imposto implica, essencialmente, que o Estado que promove a exportação internacional, independentemente de abrir mão do seu imposto sobre o valor adicionado dentro da sua fronteira, precisa devolver o imposto sobre as matérias-primas, mesmo quando este foi de fato arrecadado em outro Estado” (p. 815).

Tal proposição é correta. Entretanto, embora o autor não explicita, a posição da mesma no texto induz o leitor a pensar que ela diz respeito somente ao método de crédito. Na verdade, o mesmo ocorreria com o método de subtração; o problema é inerente à utilização do princípio de origem restrito e não ao método de cálculo do imposto. Logo, se a alteração de receita for importante na prática, a proposição anterior é um argumento a favor da utilização do princípio de destino no comércio interestadual. Ela é irrelevante para a escolha do método de cálculo do imposto.⁵

Resta, portanto, o segundo ponto: “No caso de produtos transacionados entre Estados, precisa-se discriminar entre Estados, dado que o produto exportado ou importado será em geral tributado, em cada Estado, com diferentes alíquotas. Como o método da subtração pode discriminar entre estágios de produção e, portanto, entre diferentes Estados, este método pode ser utilizado com vantagem, em lugar do método do crédito, para implantar o ICM com alíquotas diferenciadas entre Estados” (pp. 816-817).

O método de subtração pode implementar, sem qualquer dificuldade, o princípio de origem; basta que a alíquota do imposto seja aplicada à diferença entre as vendas e as compras de cada esta-

⁵ Cabe notar que as medidas fiscais sugeridas para implementar o método de crédito não podem ser aplicadas a este caso, pois implicariam, por exemplo, tributação parcial das exportações para o exterior (o valor das matérias-primas componentes do produto exportado seria tributado pelo Estado que as produz).

belecimento. Para adotar o princípio de destino utilizando o método de subtração, é necessário distinguir entre compras de (e vendas para) dentro e fora do Estado. A alíquota é aplicada à diferença entre a receita de vendas para dentro do Estado e o valor dos insumos adquiridos no mesmo. Embora isto complique a contabilização do imposto, não cria problemas administrativos de monta. Entretanto, quando o princípio de origem restrito é adotado, a utilização do método de subtração é administrativamente complexa, senão impossível.

Considere-se, por exemplo, um estabelecimento que utilize insumos domésticos e importados (do exterior ou de outro Estado) para produzir diversos produtos que vende para dentro do Estado e para outras Unidades da Federação. Neste caso, seria necessário separar os insumos domésticos dos importados apenas para os produtos vendidos para dentro do Estado. Evidentemente, durante o processo de fabricação os insumos (produtos) não são separados segundo sua origem (seu destino). Não é possível determinar o conteúdo de insumos importados dos produtos vendidos para dentro do Estado, exceto através de artifícios contábeis (por exemplo, a utilização de coeficientes técnicos), que complicariam sobremaneira a administração do imposto e, ainda assim, gerariam resultados que seriam apenas aproximações dos corretos. Note-se que uma das vantagens do imposto sobre valor adicionado em relação ao imposto em cascata é a possibilidade de computar, simples e exatamente, os ajustamentos de fronteira. Tal vantagem seria anulada pela utilização do método de subtração.

Por outro lado, o método de crédito fiscal permite a adoção do princípio de destino com alíquotas iguais ou diferenciadas entre Estados. Mostramos, porém, em outro trabalho,⁶ que, a menos que se utilizem regras especiais, ele é incapaz de implementar o princípio de origem restrito, pois sujeita todo o valor do produto à alíquota aplicada ao último estágio (localizado, no caso em pauta, no Estado de destino). O que se obtém é o que denominamos "princípio de origem restrito aparente"; os produtos são tributados de acordo com o princípio de destino, embora a receita do imposto correspondente ao valor adicionado no Estado exportador fique em poder deste.

⁶ Ricardo Varsano, *op. cit.*

O fato de o método de crédito não implementar o princípio de origem restrito verdadeiro não implica, entretanto, que ele seja inferior ao método de subtração. Dado que o Estado exportador retém a receita correspondente ao valor adicionado em seu território, a aplicação do critério de benefício, conforme a proposta de Longo, é efetiva ainda que seja implementado o princípio de origem restrito aparente. Logo, *o método de crédito pode ser utilizado, com esta finalidade, sem qualquer complicação administrativa*. Além disso, se quisermos implementar o princípio de origem restrito verdadeiro, podemos fazê-lo através do seguinte procedimento administrativo, muito mais simples que o necessário no caso do método de subtração: calcular o crédito de imposto a que tem direito um estabelecimento, em razão de compras de insumos em outros Estados, como igual ao valor obtido pela aplicação da alíquota do Estado importador ao valor do produto importado.

Creemos, pois, que a superioridade do método de crédito sobre o de subtração, para a finalidade proposta por Longo, é indiscutível. O que é contestável, como argumentaremos a seguir, são as regras propostas por aquele autor para a escolha do AIF.

3 — A escolha dos ajustamentos de fronteira

As normas de comércio internacional estabelecidas pelo Tratado Geral de Tarifas e Comércio (GATT) permitem que um país imponha sobre suas importações uma carga tributária equivalente aos impostos internos que incidem sobre produtos domésticos similares. Permitem também que ele isente suas exportações de impostos internos sobre produtos, inclusive restituindo tributos anteriormente incidentes sobre as mesmas. Em outras palavras, o GATT permite a adoção do princípio de destino para impostos sobre produtos, mas não para o imposto de renda a que estão sujeitas as empresas. Esta assimetria gerou, no final da década de 60, uma controvérsia, tanto a nível acadêmico como governamental, quanto à justiça desta norma. Alegava o Governo dos Estados Unidos que, como os países europeus obtinham uma parcela substancial de suas receitas

através de impostos sobre produtos, para os quais adotavam o princípio de destino, enquanto que os Estados Unidos dependiam principalmente do imposto sobre a renda, as regras do GATT colocavam as empresas norte-americanas em uma posição competitiva desvantajosa em relação às de seus parceiros de comércio europeus.

O argumento com o qual o Governo Johnson pretendeu sustentar esta alegação não foi capaz de resistir a uma análise econômica, sendo rapidamente destruído.⁷ Entretanto, outro tipo de argumentação, nascida no meio acadêmico, e que sobrevive até hoje na literatura, é, em síntese, o seguinte: as normas do GATT supõem, implicitamente, que os impostos indiretos são completamente transferidos para a frente, refletindo-se em maiores preços dos produtos, enquanto que os impostos diretos não afetam estes preços. A literatura existente já mostrou que ambos os tipos de imposto podem, em maior ou menor grau, ser transferidos para a frente, implicando maiores preços dos produtos. Este tipo de argumento leva Musgrave a afirmar que o teste apropriado para decidir se o princípio de destino deve ou não ser utilizado é se o imposto reflete-se ou não em maiores preços dos produtos.⁸ As regras apresentadas por Longo são uma extensão do teste proposto por Musgrave, onde, além de preços, aparece como parâmetro da decisão o beneficiário dos gastos públicos.

Acreditamos que nenhum economista refutaria, hoje o argumento sumariado no parágrafo anterior. Todos concordam que qualquer imposto pode implicar ou não maiores preços de produtos, dependendo da realidade institucional na qual ele é inserido. Tal argumento não pode, entretanto, servir de base para o teste proposto por Musgrave ou para as regras apresentadas por Longo.

As regras para escolha de AIF baseiam-se em uma análise de equilíbrio geral que não incorpora a própria escolha de AIF. Discutem-se as possibilidades de transferência dos impostos e benefícios e chega-se a conclusões alternativas. Depois incorpora-se a escolha

⁷ Ver H. G. Johnson e M. Krauss, "Border Taxes, Border Tax Adjustments, Comparative Advantage, and the Balance of Payments" in *Canadian Journal of Economics*, vol. 3, n.º 4 (novembro de 1970), pp. 595-602.

⁸ R. A. Musgrave, *Fiscal Systems* (New Haven: Yale University Press, 1969), p. 276.

de AIF à análise como se esta não alterasse as conclusões previamente obtidas, mas apenas determinasse a que Estado (de origem ou de destino do produto) cabe a receita do imposto.

É simples mostrar, utilizando o modelo-padrão de comércio internacional, que a adoção do princípio de destino implica aumento dos preços dos produtos e que, quando se adota o princípio de origem, o mesmo não ocorre.⁹ O motivo é evidente: como a adoção do princípio de destino, mas não do de origem, implica tributação das importações, o efeito de impacto do imposto é elevar o preço pelo qual os consumidores podem comprar produtos importados que competem com similares domésticos, o que permite que o preço dos últimos também aumente. No modelo-padrão de comércio internacional, eliminados, através de hipóteses, os efeitos dos gastos públicos, é a escolha de AIF que determina se os preços dos produtos aumentam ou não.

Evidentemente, a economia de um país não funciona como um modelo teórico. No entanto, independentemente de qual seja a realidade institucional da economia, permanece verdadeiro o fato de que o princípio de destino, mas não o de origem, aumenta o preço pelo qual os consumidores podem comprar produtos importados que competem com a produção doméstica. Embora não seja, como no modelo teórico, o único fator a determinar o nível de preços, a escolha de AIF é, considerada a realidade institucional, um dos determinantes deste nível. Logo, não é possível escolher o AIF com base no aumento ou não dos preços dos produtos, visto que o comportamento destes depende da própria escolha de AIF. Cabe notar que este é um erro que aparece com frequência na literatura e que Longo erra em ilustre companhia.

4 — Conclusão

Em virtude das duas seções anteriores, concluímos que o trabalho de Longo não oferece qualquer contribuição para uma eventual refor-

⁹ Ver Ricardo Varsano, "Border Tax Adjustments, Factor Mobility and Growth", Dissertação de Doutorado (Stanford University, julho de 1977).

ma do ICM. Discordamos também da idéia fundamental do seu trabalho: utilizar os ajustamentos de impostos para realizar ajustamentos de fronteira das despesas públicas. Oferecemos três razões para isto: a) mesmo a nível teórico, nem sempre é possível utilizar os ajustamentos de impostos para coordenar despesas; quando os benefícios das despesas de um Estado incidem sobre os residentes de outros Estados sob a forma de externalidades interjurisdicionais, a receita referente ao comércio interestadual pode não ser suficiente para efetivar os ajustamentos relativos aos benefícios das despesas; b) a literatura sobre incidência e coordenação horizontal das despesas públicas é ainda incipiente; a implementação de ajustamentos de despesas seria, provavelmente, uma experiência pioneira e, dado o atual nível de conhecimento, perigosa; e c) um imposto, uma vez implantado, sofre poucas mutações; a estrutura das despesas públicas, e conseqüentemente a incidência dos benefícios, altera-se constantemente, o que exigiria mudanças freqüentes nos ajustamentos dos impostos se estes fossem utilizados para coordenar também as despesas. Preferimos, por estas razões, que os ajustamentos de fronteira das despesas públicas sejam realizados, quando possível, separadamente, como, por exemplo, através de transferências entre Estados.

A despeito desta divergência de opiniões e das críticas anteriormente formuladas, reconhecemos que o trabalho de Longo tem o mérito de despertar a atenção do leitor para o problema de coordenação horizontal dos gastos públicos, problema este ainda pouco estudado na literatura internacional e, ao que saibamos, inexplorado no caso particular do Brasil. A possibilidade de seu artigo estimular a produção de pesquisas nesta área é suficiente para justificar a divulgação do mesmo.

(Originais recebidos em julho de 1979.)