

Economia do Setor Público no Brasil

ORGANIZADORES

CIRO BIDERMAN • PAULO ARVATE

Consultoria Editorial

HONÓRIO KUME

Pesquisador do IPEA e professor da UERJ

JOÃO SICSÚ

Professor-Doutor do Instituto de Economia da UFRJ



Contribuições sociais, mas antieconômicas

José Roberto Rodrigues Afonso

BNDES

Érika Amorim Araujo

BNDES

SUMÁRIO

O capítulo apresenta um histórico das contribuições sociais comparadas aos demais impostos, discute a comutatividade entre as contribuições e os impostos; apresenta um cálculo da alíquota efetiva e propõe questões para a Reforma Tributária.

PALAVRAS-CHAVE

Contribuição social; contribuição paraestatal; PIS-Pasep; Cofins; CSLL; CPMF.

INTRODUÇÃO (BREVE HISTÓRICO)¹

Contribuição social é uma das diferentes categorias de tributos cobrados no país, entendidos no seu conceito econômico, como qualquer meio de extração compulsória de recursos da sociedade. É verdade que a primeira disposição do capítulo do sistema tributário

¹ As seguintes siglas identificam tributos neste texto: CIDE – Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico; Cofins – Contribuição Social dos Empregadores para o Financiamento da Seguridade Social sobre Faturamento e Receitas (antes da Constituição de 1988, conhecida como Finsocial); CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (na primeira vez, foi instituída como imposto e era conhecida como IPMF); CSLL – Contribuição Social dos Empregadores para Seguridade sobre Lucro Líquido; ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (antes da Constituição de 1988, conhecido como ICM, por não alcançar combustíveis, energia, comunicações e transportes); IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Imobiliários; IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados; IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; IR – Imposto de Renda; ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza; ITR – Imposto sobre a Propriedade Rural (*vide* Capítulos 3 e 4); IVA – Imposto sobre Valor Adicionado; e PIS-Pasep – Contribuições Sociais para Custeio do Fundo de Amparo ao Trabalhador (antes da Constituição de 1988, destinada aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público).

Dentre os tributos mencionados, são de competência:

- federal – CIDE, Cofins, CPMF, CSLL, IOF, IPI, IR, ITR e o PIS-Pasep;
- estadual – ICMS e IPVA;
- municipal – ISS.

A sigla IVA é designada para identificar uma modalidade de tributo cobrada sobre a produção e circulação de bens e serviços.

(*vide* Capítulo 9) nacional da Constituição Federal vigente (artigo 145), seguindo a tradição constitucionalista brasileira, não relaciona tal categoria como tributo – como o faz em relação aos impostos, taxas e contribuições de melhoria. No entanto, em poucos dispositivos na Carta Magna (artigo 149), ainda na seção que define os princípios gerais do sistema, é atribuída à União competência exclusiva para instituir contribuições sociais “como instrumentos de sua atuação nas respectivas áreas”.

O que poderia ser uma espécie de incoerência da técnica legislativa revela, entretanto, a gênese da expansão da categoria tributária das contribuições sociais durante os trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte de 1987/88.

Não é demais lembrar que, antes daquela reforma constitucional, as contribuições sociais constituíam uma forma peculiar e específica de financiamento de alguns gastos sociais e já arrecadavam montantes relevantes. Eram mais conhecidas como contribuições paraestatais porque suas receitas não eram incluídas na lei do orçamento da União (*vide* Capítulo 19), sendo recolhidas por órgãos da administração indireta e geridas com absoluta independência pelo Executivo.²

No passado, a modalidade de contribuição social mais conhecida era a devida à Previdência Social (*vide* Capítulos 20 e 18), recolhida ao INSS, e que custeava também a maior parte dos gastos federais com assistência médica e boa parte da assistência social. Na prática, na mesma guia de recolhimento já era pago mais de um tributo, pelos empregadores e pelos empregados, assim como contribuições para o salário-educação (*vide* Capítulo 21) e para entidades do sistema sindical. Também tramitavam totalmente fora dos controles orçamentários e financeiros as contribuições para o FGTS e o PIS-Pasep, criadas a pretexto da formação de poupança compulsória dos trabalhadores, assim como a mais recente Contribuição ao Finsocial, instituída para financiar projetos de investimentos sociais. A maior parte das contribuições e de sua arrecadação incidia sobre a base salarial, embora o PIS e depois o Finsocial tivessem inaugurado a prática de incidir sobre o faturamento das empresas, ainda que com alíquotas bem reduzidas.

Na primeira etapa de trabalhos da constituinte, o enfoque temático levou a tratamentos díspares da tributação brasileira.³ A comissão encarregada de deliberar sobre o sistema tributário (relatada pelo constituinte José Serra e presidida por Francisco Dornelles) ignorou o papel das contribuições e construiu uma estrutura tributária atribuindo aos impostos traços marcantes bem diferentes daqueles com que eram desenhadas as contribuições em outra comissão temática, a da ordem social (relatada pelo constituinte Almir Gabriel).

De um lado, os constituintes aprovaram uma ordem tributária com redução do número de impostos, reforço na proteção aos contribuintes (procurando mitigar aumentos abusivos e abruptos), eliminação dos focos de comutatividade no campo dos impostos, fechamento das portas para proliferação da competência residual e repartição entre esferas de governo da receita de todos os impostos não-regulatórios (casos do IR, IPI, ITR, ICMS e IPVA – *vide* Capítulo 14).

De outro lado, os constituintes que deliberaram sobre a ordem social, para custear uma série de novos encargos e responsabilidades que imputavam ao Poder Público, especialmente no âmbito da seguridade social, inovaram ao criar uma ampla e diversificada sistemática de financiamento. Primeiro, abandonaram a folha salarial como base de incidência exclusiva das contribuições sociais – historicamente explorada pelas contribuições arrecadadas pelos órgãos vinculados da Previdência Social. Segundo, previram que empregadores também contribuíssem sobre o lucro (essa nova base veio a ser mais conhecida como CSLL) e o faturamento – aqui,

² Para uma análise das contribuições paraestatais e sociais no período pré-constituinte, ver Silva (1987).

³ Para uma análise do tratamento das matérias fiscais no meio do processo constituinte, ver Afonso & Rezende (1987).

ampliando o alcance e redirecionando as vinculações de duas contribuições já existentes, a do Finsocial e a do PIS-Pasep, que antes eram vinculadas, respectivamente, ao financiamento de investimentos públicos nas áreas sociais e à formação de uma poupança individual dos trabalhadores. Além de prever explicitamente a incidência cumulativa, também foi facilitada a criação e a majoração das contribuições, ao limitar a anterioridade para sua exigência a apenas 90 dias. Além disso, não foi considerada qualquer sistemática de partilha dessas fontes de arrecadação federal com os governos estaduais e municipais.

Os princípios divergentes que moldaram os impostos, de um lado, e as contribuições sociais, de outro, não foram harmonizados durante a fase de sistematização da Assembléia Constituinte. Também nos debates finais, prevaleceu uma opção política, embora não expressa claramente, pela criação de duas sistemáticas estanques e paralelas de cobrança de tributos. As poucas críticas que surgiam daqueles mais preocupados com os princípios tributários, alertando para a duplicação de incidências e a má qualidade das novas fontes de custeio, eram larga e facilmente abafadas e vencidas, uma vez que eram interpretadas como se fossem uma oposição aos avanços sociais tão reclamados pelo povo. Os nobres fins justificavam os meios: a necessidade de gastos sociais básicos a serem cobertos pelas contribuições sociais mais do que compensariam os eventuais defeitos na forma de sua cobrança. Essa idéia se inseriu num debate maior, que marcou discursos registrados nos anais da Assembléia Constituinte: a idéia de que o mundo econômico se oporia e oprimiria o mundo social; como tal, só os técnicos, frios e insensíveis, adversários da justiça social, viam defeitos no que era o caminho para a redenção ou revolução da ordem social brasileira.

Era fácil adivinhar que a reforma constitucional aumentaria sobremaneira a arrecadação das contribuições sociais *vis-à-vis* a receita de impostos federais depois de implantada. Talvez essa perspectiva também explique por que nenhuma autoridade econômica federal tenha cerrado batalha contra a montagem do sistema paralelo de contribuições sociais, já que quem mais se preocupava com as finanças públicas (*vide* Capítulo 5) federais certamente considerava esse como o melhor atalho para atenuar a profunda perda de receita e poder financeiro imposta pela reforma do sistema tributário clássico.⁴

Conforme apontam Serra e Afonso:

“...a circunstância de que, da arrecadação dos dois principais impostos federais (IR e IPI), são transferidos a estados e municípios 47% e 57% respectivamente, tolheu a União no propósito de obter ajustes de receita pela via dos seus impostos e a induziu a criar uma contribuição social sobre o lucro das empresas (com alíquota menor mas base mais ampla que a do imposto de renda dos mesmos contribuintes). Além disso, manteve e elevou, contínua e significativamente, as contribuições sobre as receitas [das empresas], com incidência em cascata, não compartilhadas com estados e municípios, e com efeitos negativos sobre a competitividade da economia”.

Ainda segundo argumentos de Serra e Afonso, é possível ter idéia quantitativa de quão vantajoso é para a União cobrar contribuições sobre lucro e faturamento em vez de arrecadar impostos sobre a renda ou sobre produtos industrializados. O retrocesso na qualidade do padrão de tributação federal é demonstrado por duas trajetórias históricas assimétricas no campo dos tributos indiretos. De um lado, houve uma drástica diminuição da carga do único imposto sobre valor adicionado cobrado pela União – o IPI: em 1970, o imposto arrecadava o equivalente a 4,4% do PIB; em 2002, não passou de 1,4% do PIB! Em troca, as contribuições

⁴ Para mais detalhes sobre a reforma do chamado sistema tributário clássico, ver Varsano (1996), Varsano *et al.* (1998) e Serra & Afonso (1999, p.18).

sociais incidentes sobre receitas em geral e faturamento – como o PIS-Pasep (criado no início dos anos 70) e a Cofins (antigo Finsocial, criado no início dos anos 80) – foram vigorosamente ampliadas após a reforma de 1988: em 1970, inexisteriam; em 1980, a cobrança do PIS rendia 1% do PIB; em 1990, as duas contribuições já arrecadavam o equivalente a 2,7% do PIB; em 2002, a carga conjunta foi recorde – 4,8% do PIB (3,8 pontos devidos a Cofins). Incluindo, ainda, a arrecadação equivalente a 1,5% do PIB da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), a carga tributária decorrente dessas três contribuições em cascata chegou a 6,3% do PIB. Esse montante, em 2002, supera em mais de quatro vezes a arrecadação do IPI (*vide* Capítulo 11) federal e é próxima à receita do ICMS estadual (7,9% do PIB), além de ser maior que a arrecadação do imposto de renda (5,7% do PIB).⁵

Historicamente, a expansão das contribuições sociais e a conseqüente perda de qualidade da tributação nacional – vinculada mais especificamente à crescente ênfase nos tributos cumulativos – foram originária e expressivamente impulsionadas pela reforma constitucional, que tanto pressionou pela elevação das despesas públicas a serem atendidas por tal categoria tributária, quanto desestimulou a cobrança de seus similares na forma de impostos tendo em vista a forte elevação das parcelas de receitas repartidas com outras esferas de governo através dos fundos de participação.

Em meados da década de 1990, outras duas séries de mudanças constitucionais vieram a potencializar ainda mais as vantagens financeiras para a União arrecadar cada vez mais contribuições sociais:

- Primeiro, a desvinculação de parcela das contribuições sociais para serem aplicadas livremente no orçamento federal como se fossem recursos ordinários provenientes de impostos. Essa prática, inaugurada com o Fundo Social de Emergência (FSE) – criado através de uma das poucas emendas do chamado Congresso Revisor (1993) e antecedendo até mesmo ao lançamento do Plano Real – foi sucessivamente renovada e renomeada, seja como Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) ou simplesmente como Desvinculação da Receita da União (DRU).
- Segundo, a criação do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), também antes do Plano Real, posteriormente recriado na forma de contribuição (CPMF) – vinculada ao financiamento da saúde e depois postergada para custear também os programas de emergência.

Se a CPMF representava uma nova e ampla base tributária, levando ao limite os defeitos da comutatividade, a desvinculação permitia ao governo federal elevar a incidência e arrecadar cada vez mais contribuições sociais e, ao mesmo tempo, ficar dispensado de aplicar obrigatoriamente nos gastos sociais predeterminados uma parcela razoável de sua receita (um quinto).

A combinação desses condicionantes históricos e institucionais levou a um aumento crescente da arrecadação das contribuições sociais, especialmente no período pós-Real. Tais fontes permitiram custear a expansão dos gastos sociais e do gasto federal como um todo e, principalmente, a geração de crescentes e elevados superávits primários nas contas públicas, sem recurso ao endividamento ou ao dito financiamento inflacionário; por outro lado, introduziram sérias distorções na economia, seja por onerar excessivamente a folha salarial, seja por elevar a comutatividade, que prejudica a produção nacional, os investimentos e as exportações.

⁵ O último ano considerado pelos autores em sua análise foi 1999. Nesse trabalho os dados foram atualizados para 2002, mas os argumentos dos autores permanecem os mesmos.

Este trabalho concentra as atenções em uma parcela das contribuições sociais, aquelas incidentes sobre faturamento e movimentação financeira, que mais danos acarretam para a economia nacional.

O objetivo desta análise é demonstrar como a elevação recente da carga tributária global brasileira foi determinada em grande parte pelas contribuições sociais que mais provocam anomalias para a economia, incluindo um breve sumário da mensuração dos chamados efeitos em cascata.

A conclusão defende que a reforma tributária (*vide* Capítulo 16) promova uma mudança firme e vigorosa na qualidade da tributação nacional, que preserve as contribuições como fonte de financiamento de áreas sociais básicas, mas que isso seja feito explorando bases tributárias mais racionais, o que é compatível com a abertura da economia e a retomada do seu crescimento.

CRESCENTE CARGA DE CONTRIBUIÇÕES CUMULATIVAS

A tributação sobre o mercado doméstico de bens e serviços pode ser feita, dito de uma maneira simplificada, por dois grandes caminhos.

O primeiro é tributar a receita ou o faturamento bruto, de modo cumulativo – ou seja, acumulando sobre o mesmo imposto já incidente sobre as aquisições intermediárias (insumos, bens de capital...) efetuadas pelo contribuinte. Se os tributos cumulativos são os mais fáceis de serem cobrados e serem pagos, paradoxalmente, são os mais prejudiciais à economia. Nesse caso, a carga tributária que incidente sobre diferentes mercadorias depende do número de transações efetuadas ao longo da respectiva cadeia produtiva e, posto que as importações não são oneradas, da participação, direta e indireta, de bens intermediários domésticos no valor total de insumos. No Brasil, onde se isentam do PIS e da Cofins as operações de exportação, as cargas sobre as firmas devem ser maiores à medida que aumente a relação entre suas vendas domésticas e seu faturamento total.⁶

Os tributos cumulativos não são neutros quanto às decisões de produção e alocação de recursos. Distorcem preços relativos e estimulam a integração vertical das empresas. Inibem o crescimento econômico através da taxação dos bens de capital, de forma direta ou indireta, pela tributação dos insumos utilizados na produção desses bens.

Finalmente, é preciso destacar que esse tipo de tributo afeta negativamente a competitividade dos produtos nacionais. No mercado externo, pela dificuldade em eliminar integralmente sua incidência sobre um bem exportado; no mercado interno, pela vantagem que oferece as importações que, regra geral, não se sujeitam ao mesmo tratamento no país de origem.

O segundo caminho para recolher tributos sobre bens e serviços é tributar apenas a parcela da receita que foi acrescida em cada etapa da produção e comercialização – ou seja, o valor adicionado. Se esse tributo tem a vantagem de permitir a completa desoneração das exportações e investimentos e dar igual tratamento ao produto nacional ou importado, paradoxalmente, é o mais complexo de ser apurado e mesmo compreendido.⁷

As contribuições sociais trilham o primeiro caminho para tributar bens e serviços – são cumulativas e provocam sérios prejuízos à alocação de recursos e à competitividade dos produtos nacionais. Não obstante, a arrecadação proveniente dessa modalidade de tributo tem crescido de forma contínua e crescente. Para se ter idéia quantitativa da deterioração da

⁶ Varsano *et al.* (2001).

⁷ Para que as exportações sejam completamente desoneradas de tributação é preciso que as mesmas sejam isentas da cobrança do imposto e que seja concedido ao seu fabricante um crédito daquilo que foi arrecadado nas etapas intermediárias da produção. Ou seja, nesse caso, além das exportações não gerarem nenhuma dívida tributária, conferem aos seus produtores um crédito dos impostos incidentes sobre os insumos utilizados na sua fabricação. Para mais detalhes sobre as características de um IVA, ver Araujo (2000c).

qualidade do sistema de tributação nacional daí decorrente, é apresentado a seguir o desempenho histórico, desde a reforma de meados dos anos 60, da carga tributária do agregado de tributos que alcançam os mercados internos de bens e serviços, diferenciando entre a carga decorrente dos tributos cumulativos e a proveniente dos impostos sobre valor adicionado.⁸

As estatísticas consideradas a seguir tomam por base os conceitos e as fontes adotados na contabilidade nacional.⁹ Os principais tributos sobre vendas de bens e serviços são: ICMS (antigo ICM), IPI, Cofins (ex-Finsocial), PIS-Pasep, CPMF, IOF, ISS, e, pré-1988, impostos únicos sobre combustíveis, energia elétrica, minerais, transportes e comunicações. O ICMS e o ISS (*vide* Capítulo 11) são, respectivamente, de competência estadual e municipal, e os demais de competência federal.

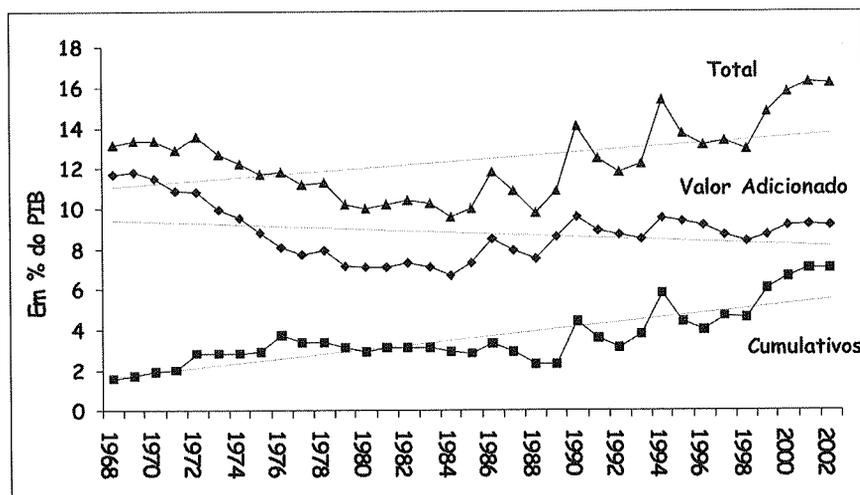
Para facilitar a apresentação das estatísticas, os tributos foram divididos em duas categorias de incidência: valor adicionado (englobando ICMS e IPI) e cumulativos (os demais tributos). Essa última categoria pode ainda ser dividida em: contribuições sociais (Cofins, PIS-Pasep e CPMF) e tributos sobre transações específicas (IOF, ISS – *vide* Capítulo 11 – e Impostos Únicos).

Entre 1968 e 2002, a despeito de oscilações e mudanças de patamares, a carga tributária sobre vendas sempre foi relevante, superando em quase todos os anos 10% do PIB o que explica sua elevada participação na arrecadação tributária total – mais de 40% em praticamente todos os anos da série histórica (Tabela A1 do Anexo Estatístico).

Quando a carga tributária sobre bens e serviços é decomposta entre tributos sobre valor adicionado e cumulativos, observa-se um comportamento distinto da evolução da arrecadação dessas duas categorias de tributos. Enquanto a carga do ICMS mais a do IPI apresentam uma tendência decrescente, a carga de tributos cumulativos possui uma trajetória claramente ascendente (Gráfico 15.1).

Especialmente nos últimos anos, foi marcante essa distinção, passando o comportamento da carga dos tributos sobre vendas a ser explicado, em boa parte, pelo acréscimo da arrecadação de tributos cumulativos. Esses tributos nunca foram tão importantes na carga sobre vendas como em 2002, quando atingiram 43% dos 16,2% do PIB arrecadados sobre essa base de incidência. Tal proporção era de apenas 24% e 12% em 1988 e 1968, quando foram arrecadados 9,8% e 13,2% do PIB, respectivamente (Tabela A1 do Anexo Estatístico).

Gráfico 15.1: Evolução da arrecadação dos principais tributos sobre bens e serviços: em % do PIB – 1968-2002.



Fonte: Tabela A1 do Anexo Estatístico.

⁸ As considerações que se seguem reproduzem, em parte, argumentos e trechos de Araujo (2001).

⁹ Quanto às fontes primárias de dados, a série de arrecadação dos tributos sobre vendas, até 1987, tomou por base

O desempenho recente da carga dos tributos sobre valor adicionado é afetado fortemente pela má performance do IPI. Como a União partilha mais da metade de sua arrecadação, fica desestimulada a explorar tal competência, ainda mais quando pode explorar uma Cofins que tem uma base mais ampla.¹⁰ A receita desse imposto atingia quase 4,5% do PIB nos primeiros anos de sua vigência (final dos anos 60 e início da década de 1970); em 1988, já havia caído pela metade, atingindo cerca de 2,2% do PIB. Nos anos posteriores até a primeira metade da década de 1990, estabilizou-se em torno do patamar alcançado em 1988. Desde então, a carga do IPI vem decrescendo até atingir sua menor marca histórica em 2002: 1,4% do PIB (Tabela A2 do Anexo Estatístico).

No caso do ICMS, ainda que este continue sendo o maior imposto do país, seu potencial arrecadatório poderia ser bem maior se não fosse a falência de seu aparato institucional nacional.¹¹

O expressivo aumento da carga de tributos cumulativos resultou da elevação da arrecadação da mais danosa de suas categorias: as contribuições sociais cumulativas (especialmente Cofins e CPMF),¹² que saltaram de 0,2% do PIB em 1971 para 1,1% em 1988, até atingir seu nível histórico máximo em 2002: 6,2% do PIB (Tabelas A1 e A2 do Anexo Estatístico e Gráfico 15.2). Para tanto, contribuíram sucessivos aumentos de alíquota da Cofins, bem acima de seu universo de contribuintes (incluídos também prestadores de serviços e, depois, instituições financeiras) e da base de cálculo (para alcançar também receitas financeiras, e não apenas as vendas mercantis). Já no caso da CPMF, representou a recriação do “imposto sobre cheque” (IPMF), instituído pouco antes do Plano Real, e que foi renovado mais de uma vez.

Para se ter uma idéia da importância que as contribuições sociais têm adquirido, basta dizer que, entre 1988 e 2002, a carga do agregado dos tributos incidentes sobre bens e serviços aumentou cerca de 6,4 pontos percentuais do PIB (passando de 9,8% para 16,2% do PIB), e a arrecadação conjunta das três contribuições foi responsável por aproximadamente 80% desse aumento.

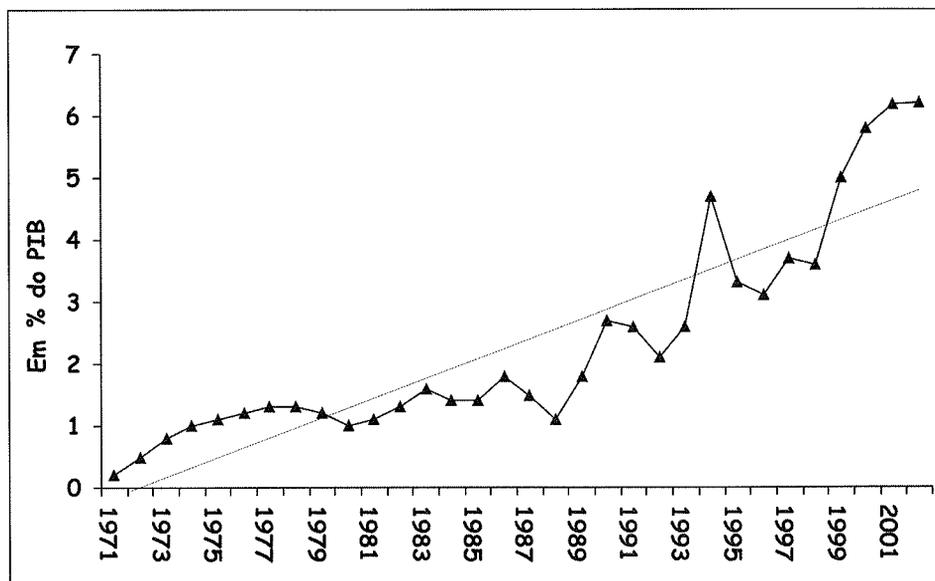
informações disponibilizadas pelo Bacen (Séries Históricas de Finanças Públicas), IBGE (Estatísticas Históricas do Brasil e Contas Nacionais) e FGV/IBRE/CEEG. A partir de 1988, as fontes são SRF, STN, Confaz e Secretarias Estaduais de Fazenda. A série de carga tributária global obedece à metodologia da contabilidade nacional (incluindo, também, contribuições previdenciárias), inicialmente apurada pela FGV e, depois, pelo IBGE. Adverte-se que não existe uma única fonte primária de estatísticas para a mesma receita e, portanto, pode haver pequenas divergências entre a carga aqui adotada e a de outros trabalhos; porém, isso não deve alterar trajetórias históricas, objeto dessa seção.

¹⁰ O desempenho do IPI foi afetado por inúmeros fatores. Em termos gerais, as alíquotas de milhares de produtos industriais foram reduzidas e optou-se por centralizar a arrecadação deste imposto em bens supérfluos (bebida e fumo tiveram alíquotas menores para evitar o contrabando). A concessão de benefícios fiscais compreende desde antigos incentivos, como a Zona Franca de Manaus, até os efeitos de medidas mais recentes, beneficiando a indústria automobilística e os exportadores – através de crédito presumido do PIS/Cofins. Ações judiciais, sobretudo questionando a forma de correção dos créditos, também afetaram a receita desse imposto. Por último, em termos estruturais, vale lembrar que a indústria perde importância na composição da produção nacional, sem contar que suas vendas externas também não são tributadas.

¹¹ A carga do antigo ICM decresceu durante toda vigência do sistema anterior à Constituição de 1988 em função da redução de alíquotas e do nível de atividade e a concessão de incentivos, inclusive por parte do governo federal. A reforma de 1988 transformou o ICM no ICMS e ampliou muito sua base ao extinguir os impostos únicos. Sua carga, inicialmente, cresceu muito: entre 1988 e 1994, saltou de 5,3% para 7,3% do PIB. Depois, a falência do sistema nacional provocada pela autonomia invocada pelos próprios estados, que culminou numa guerra fiscal desenfreada, conteve a carga do ICMS, que só voltou a crescer a partir de 2000. Não obstante tal crescimento, o fato é que cerca de 40% dessa carga é gerada por combustíveis, energia elétrica e comunicações, bases que não existiam em 1968, quando o velho ICM gerava 7,3% do produto interno.

¹² Embora tributos cumulativos sejam sempre danosos, as contribuições sociais são consideradas piores do que os tributos sobre transações específicas porque, uma vez que sua base de incidência é mais ampla, os efeitos em cascata oriundos da tributação de transações intermediárias também são maiores.

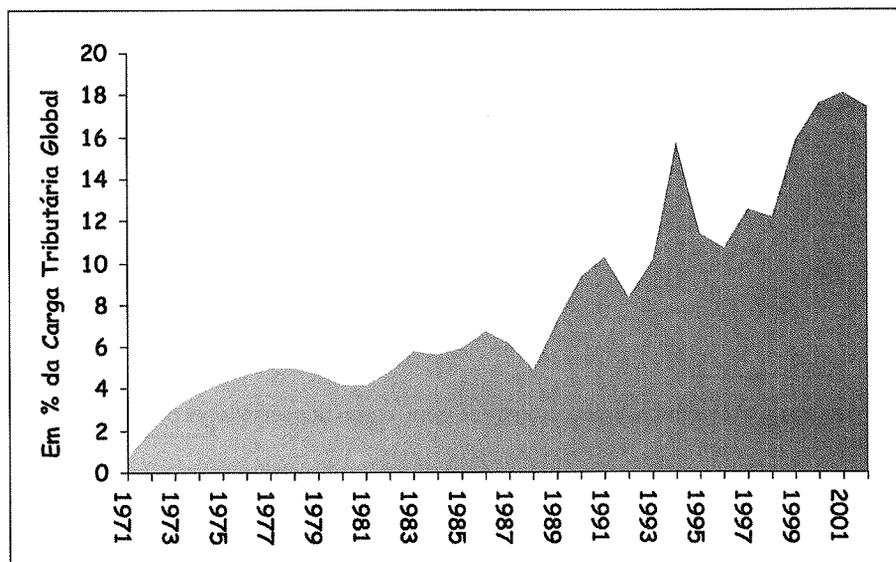
Gráfico 15.2: Evolução da arrecadação das contribuições sociais: em % do PIB – 1971-2002.



Fonte: Tabela A1 do Anexo Estatístico.

O crescimento expressivo das contribuições sociais tanto tem se refletido em aumento de sua participação na tributação sobre bens e serviços quanto na carga tributária global: na década de 1980, essas contribuições representavam menos de 6% da arrecadação total do país, e desde 2000, já representam mais de 17%. Ou seja, a despeito dos danos causados pela tributação cumulativa, ela – apenas por conta das contribuições sociais – representa quase 1/5 do total de tributos arrecadados atualmente no país (Gráfico 15.3).

Gráfico 15.3: Participação das contribuições sociais na receita tributária total: em % da carga tributária global – 1971-2002.



Fonte: Tabela A1 do Anexo Estatístico.

A explicação para o comportamento distinto das arrecadações do IPI e das contribuições sociais, conforme mencionado, pode ser encontrada, em grande medida, nos desdobramentos da Constituição de 1988 (ver Gráfico 15.4 para o confronto do desempenho das receitas do IPI e das contribuições sociais).

Sua elaboração teve como principal motivação a reação ao centralismo de mais de 20 anos de ditadura militar e à demasiada ênfase dada no período à questão econômica em detrimento da social. Como resultado dessa motivação, a nova Constituição ampliou os gastos públicos com funções sociais¹³ e promoveu ampla descentralização das receitas públicas. A perda de recursos disponíveis da União, resultante de grande aumento no montante das transferências para estados e municípios e da eliminação dos impostos únicos,¹⁴ requereria ajustes, o mais óbvio dos quais – e compatível com o objetivo de fortalecer a Federação – seria a descentralização de encargos. A Constituição de 1988, entretanto, não proveu os meios, legais e financeiros para que houvesse um processo ordenado e pactuado de descentralização dos encargos.

Do lado da receita, no período pós-Constituição, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, bem como crises conjunturais, ampliou tributos cujas receitas não são partilhadas com os governos subnacionais. Ou seja, pouco uso fez do IR e do IPI, e, além de criar a CSLL, prevista na Constituição, abusou de contribuições sociais cumulativas, que permitem aumentar rápida e profundamente a arrecadação e a disponibilidade de recursos.

O aumento obtido entre 1988 e 2002 na arrecadação do PIS, Cofins e CPMF foi de 5,1 pontos percentuais do PIB.¹⁵ Para a União obter do IPI o mesmo montante de recursos para livre aplicação (ou seja, fora vinculações constitucionais de receita), aquele imposto federal teria de aumentar quase 10 pontos percentuais do PIB – isto é, a carga de IPI realizada em 1988 teria de ser multiplicada por aproximadamente 5,5 vezes. Isso teria sido impossível, dentre outros fatores, porque a base de incidência do IPI constitui-se apenas do valor adicionado na fabricação de produtos industrializados, e suas alíquotas já eram elevadas.

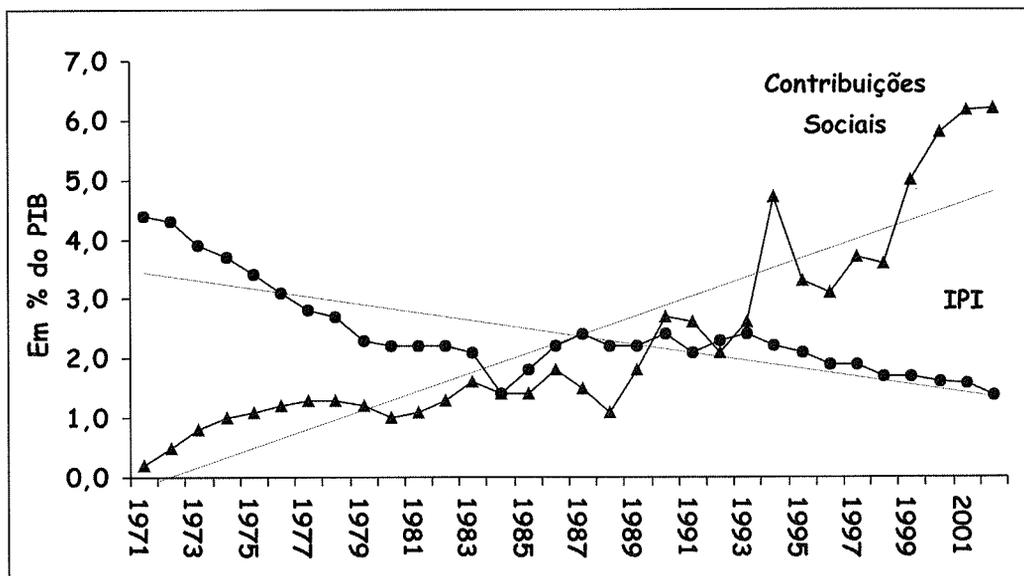
Em síntese, decorridos alguns anos desde a última reforma tributária realizada no país (em 1988), observou-se um aumento da carga tributária global e sobre vendas internas de bens e serviços, especialmente via tributos cumulativos. A tributação do valor adicionado tem sido prejudicada, no caso do IPI, pelo excesso de vinculações que desestimula sua cobrança, e no ICMS, pela falência de seu aparato institucional nacional – ainda que continue sendo o maior imposto do país. A União foi induzida a elevar as contribuições sociais cumulativas, por dispor de toda sua receita, ter base ampla e alíquotas reduzidas e, ainda, por atender ao financiamento dos gastos que mais foram pressionados pela Constituição de 1988.

¹³ Notadamente no campo da previdência, tanto do regime geral como dos servidores públicos, cuja responsabilidade é do governo central.

¹⁴ As bases de incidência dos impostos federais únicos e especiais foram incorporadas à do antigo ICM estadual para constituir o campo de incidência do ICMS. Com isso, a União deixou de ter como fonte de receita a tributação da produção e comercialização de combustíveis, energia elétrica, minerais, transportes e comunicações.

¹⁵ A alíquota da Cofins aumentou de 0,5% (1988) para 2% (1990) e, posteriormente, para 3% (1999). Por sua vez, o IPMF foi criado em 1993 e cobrado até 1994. Em 1996, foi recriado como contribuição social, CPMF, e com alíquota de 0,25%; tendo sido prorrogada sucessivamente em 1997 (alíquota 0,20%), 1999 (0,38%) e 2002.

Gráfico 15.4: Evolução da arrecadação do IPI versus contribuições sociais: em % do PIB – 1968-2002.



Fonte: Tabelas A1 e A2 do Anexo Estatístico.

MENSURANDO A CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS¹⁶

Um tributo incidente sobre o faturamento bruto ou a receita total das empresas, mesmo que tenha alíquota uniforme, em função dos motivos expostos na seção anterior, gera cargas efetivas diferentes sobre cada um dos bens e serviços.

O exercício feito no trabalho de Varsano *et al.* procurou estimar a incidência efetiva das três contribuições sociais cumulativas – Cofins, PIS-Pasep e CPMF – sobre o valor da produção doméstica, decomposta esta nos 42 setores detalhados na matriz de insumo-produto publicada pelo IBGE.¹⁷

A Tabela 15.1 informa a estimativa da relação entre a arrecadação total das três contribuições – decorrente da incidência direta e indireta – e o valor da produção de cada setor. Ou seja, apresenta a incidência tributária efetiva (*vide* Capítulo 20) sobre cada setor decorrente da tributação direta dos bens e serviços produzidos por cada atividade¹⁸ e da tributação dos insumos utilizados por essas atividades para fabricar os bens e serviços em questão. O valor dos impostos contidos nos insumos considera duas medidas: a tributação dos fornecedores diretos e o impacto da tributação sobre os fornecedores dos fornecedores, sobre os fornecedores destes e assim sucessivamente.

¹⁶ Essa seção reproduz, em parte, argumentos e trechos de Varsano *et al.* (2001).

¹⁷ Para mais detalhes sobre a metodologia de cálculo das cargas setoriais, ver Varsano *et al.* (2001).

¹⁸ O efeito direto das alíquotas, ou seja, a relação entre o valor do imposto pago sobre o faturamento e o valor deste, já considera o grau de formalização do setor. O vetor já leva em conta também a ampliação da base de cálculo do tributo, produzida pela incidência em cascata do próprio tributo sobre os insumos bem como pelo fato de que os valores do PIS e da Cofins se incluem na base dos tributos (cobrança “por dentro”).

Tabela 15.1: Estimativa da incidência direta e indireta da Cofins, do PIS-Pasep e da CPMF sobre o valor da produção em % do valor da produção

Setor	Incidência direta	Incidência indireta	Incidência total
Siderurgia	4,45	6,32	10,76
Outros veículos e peças	4,38	5,36	9,74
Material elétrico	4,39	5,07	9,46
Metalurgia de não-ferrosos	4,39	4,92	9,31
Outros metalúrgicos	3,98	5,33	9,30
Automóveis, caminhões e ônibus	4,38	4,73	9,11
Indústria têxtil	4,34	4,71	9,05
Indústria da borracha	4,37	4,52	8,89
Indústria do açúcar	4,36	4,36	8,73
Químicos diversos	4,35	4,15	8,50
Fabricação de calçados	4,02	4,43	8,45
Fabricação de óleos vegetais	4,27	4,18	8,45
Papel e gráfica	4,02	4,32	8,34
Outros produtos alimentares	4,12	4,20	8,33
Minerais não-metálicos	4,14	4,17	8,31
Artigos plásticos	4,31	3,75	8,06
Extrativa mineral	4,10	3,89	7,99
Refino de petróleo	4,33	3,57	7,90
Indústria de laticínios	4,25	3,61	7,86
Indústria do café	4,14	3,50	7,65
Artigos de vestuário	2,68	4,76	7,44
Máquinas e tratores	4,28	3,13	7,41
Elementos químicos	4,31	3,08	7,39
Indústrias diversas	4,07	3,29	7,36
Farmacêutica e perfumaria	4,24	2,97	7,21
Abate de animais	4,13	3,01	7,14
Beneficiamento de produtos vegetais	4,11	2,80	6,91
Equipamentos eletrônicos	4,27	2,52	6,78
Madeira e mobiliário	3,52	3,26	6,78
Serviços de utilidade pública	4,28	2,26	6,53
Extração de petróleo e gás	4,27	2,15	6,42
Transportes	3,10	2,80	5,90
Comércio	3,35	2,19	5,55
Construção civil	3,20	2,28	5,47
Instituições financeiras	4,11	1,24	5,35
Comunicações	4,22	0,87	5,08
Serviços prestados às empresas	2,44	1,36	3,80
Serviços prestados às famílias	1,65	2,00	3,64
Agropecuária	0,65	1,88	2,53
Administração pública	1,01	1,23	2,24
Aluguel de imóveis	1,40	0,22	1,61
Serviços privados não-mercantis	0,38	0,36	0,74

Fonte: Varsano *et al.*

Os setores são apresentados em ordem decrescente da alíquota global estimada sobre o valor da produção. Quando os cálculos foram realizados, a soma das alíquotas nominais das três contribuições totalizava 4,03%: 3% da Cofins, 0,65% do PIS-Pasep e 0,38% da CPMF. Feitos os ajustes para considerar que alguns impostos incidem sobre eles próprios, o grau de formalidade de cada setor e os impactos intersetoriais decorrentes da incidência em cascata das três contribuições foram encontradas, como mostra a Tabela 15.1, as cargas efetivas totais

das contribuições sociais cumulativas, que variam desde 0,74% (setor de serviços privados não-mercantis) até 10,76% (siderurgia).

Ou seja, basicamente em decorrência do fato de que as contribuições sociais são cobradas de modo cumulativo, há uma grande dispersão entre as cargas setoriais efetivas, e, na maior parte dos casos, essas cargas são muito distintas da alíquota nominal praticada.

Conforme apontam Pereira e Ikeda, o impacto setorial da comutatividade depende do número de elos que compõem as respectivas cadeias produtivas e do peso do consumo intermediário relativamente ao valor da produção. Quanto maior o número de elos e quanto maior o peso do consumo intermediário na produção total, maior tende a ser o impacto da incidência em cascata das três contribuições.¹⁹

Uma elevada relação consumo intermediário/valor da produção pode gerar impactos distintos dependendo do nível de demanda por insumos importados e do grau de formalidade dos fornecedores de insumos domésticos.

Uma vez que as importações não sofrem a incidência direta de nenhuma das três contribuições, há um incentivo para que se utilizem insumos importados, pois, nesse caso, tende a ser menor o impacto da comutatividade. Da mesma forma, o ônus da comutatividade também é reduzido na presença de informalidade, pois isso diminui as alíquotas efetivas incidentes sobre as transações domésticas.

Ainda segundo os dois autores, setores da indústria figuram com destaque no grupo dos segmentos mais intensamente afetados pela incidência em cascata das três contribuições. Tais setores são justamente aqueles para os quais o valor dos insumos é grande em relação ao valor da produção (com baixa adição de valor no preço final do produto) e, perversamente, aqueles que possuem um maior índice de nacionalização, demandando de forma intensiva insumos produzidos localmente e com baixo grau de informalidade.

Conforme ressalta Varsano *et al.*, é importante considerar que as estimativas apresentadas na Tabela 15.1 são resultados agregados para setores. Se fosse possível realizar a estimativa por produto, a dispersão entre as cargas efetivas e as distorções daí decorrentes seria ainda maior. Por exemplo, como um mesmo bem pode ser obtido por várias técnicas de produção, implicando números diversos de transações comerciais e diferentes graus de nacionalização, duas variedades de um mesmo produto podem sofrer tributações efetivas diversas.

Dentre outras mazelas, a distorção das condições de competição do produto nacional – tanto no mercado interno quanto externo – é evidente. O desconhecimento do montante de imposto embutido no preço significa que distorções na competição não podem ser corretamente compensadas por devoluções ou créditos de imposto ou por cobrança de tributo compensatório.

É prática internacionalmente aceita que os países, ao venderem seus produtos para outras nações, isentem os mesmos de tributação de tal sorte que o tributo doméstico não afete as condições de competição do produto exportado.

No Brasil, enquanto a produção doméstica está sujeita à tributação cumulativa da Cofins, do PIS e da CPMF ao longo de toda a cadeia produtiva, conforme mencionado, as importações não sofrem incidência direta das três contribuições e nem tampouco carregam carga de tributação semelhante de seus países de origem. Há desvantagem competitiva dos produtos nacionais no mercado doméstico. A dimensão dessa desvantagem é revelada pelas alíquotas totais sobre os valores das produções setoriais, apresentadas na última coluna da Tabela 15.1, que equivalem a tarifas negativas a favor do produto importado. Elas sugerem quais seriam os níveis aproximados das tarifas de importação necessárias para eliminar a proteção nominal concedida às importações.

¹⁹ A mensuração da cumulatividade da Cofins, PIS-Pasep e CPMF foi realizada pioneiramente por Pereira & Ikeda (2001). No trabalho realizado por Varsano *et al.* (2001), do qual os dois autores também participam, a estimativa foi aperfeiçoada, mas os argumentos gerais em relação aos impactos setoriais da cumulatividade não foram alterados.

Quanto às exportações, a prática brasileira tem sido não tributar a remessa da mercadoria para o exterior e, mais recentemente, conceder um crédito presumido de tributo, compensável com débitos de IPI, igual a 5,37% do valor dos insumos sujeitos ao IPI usados no processo de produção dos bens exportados.²⁰ Uma vez que é impossível saber qual o montante de imposto cumulativo embutido no preço dos produtos – para tanto, seria necessário acompanhar sua produção desde os estágios iniciais de fabricação de cada um dos seus insumos –, só por mero acaso o percentual preestabelecido resulta em ressarcimento exato do ônus sobre os insumos decorrentes da tributação cumulativa. Em geral, ele é insuficiente ou mais que suficiente para compensar o ônus. No primeiro caso, prejudica a competitividade das exportações. No segundo, trata-se de subsídio, sujeitando o país a sanções e retaliações.

No trabalho de Varsano *et al.* foi feita uma simulação, com base nas contas nacionais publicadas pelo IBGE, de qual seria o impacto setorial da substituição da Cofins e do PIS-Pasep por uma Contribuição não-cumulativa, isto é, incidente apenas sobre o valor adicionado em cada etapa do processo produtivo.

Os resultados da simulação apontaram que os setores mais onerados pela mudança – isto é, cuja carga tributária seria maior na nova situação – são principalmente aqueles ligados ao setor terciário, incluindo serviços financeiros. Já as maiores reduções de carga surgiriam principalmente nos setores industriais.²¹

Além disso, as importações, não tributadas pelo PIS e a Cofins, arcariam com cerca de 16% do imposto não-cumulativo, aliviando a carga sobre a produção doméstica. Do ponto de vista da competitividade externa dos produtos domésticos, a mudança traria um duplo benefício. Primeiro, uma contribuição não-cumulativa permitisse, com maior eficácia, desonerar as exportações de tributação. Segundo, mesmo que a desoneração não fosse plena e que a nova contribuição não permitisse a perfeita tributação das importações, o fato de ela mesma onerar mais as atividades ligadas ao setor terciário – cujos bens, regra geral, não são comercializáveis com o exterior – e reduzir a carga sobre os setores industriais – onde se concentram as transações internacionais – já mitigaria as distorções daí decorrentes.²²

PERSPECTIVAS PARA REFORMA

O sistema tributário vigente no Brasil conta com conhecidas deficiências. A necessidade de sua reformulação há algum tempo é um consenso nacional. A despeito de alterações pontuais introduzidas recentemente (como a Lei Kandir do ICMS e a MP mudando a base do PIS), o sistema prejudica a competitividade dos produtos nacionais, é excessivamente complexo, facilita ou mesmo estimula a sonegação e se mostra inadequado à harmonização com os sistemas tributários dos nossos parceiros do Mercosul ou outros blocos comerciais.

São tantas as questões envolvidas que, muitas vezes, falta discernimento do que seja o maior de todos os males do atual sistema tributário: nenhum outro país do mundo com o qual

²⁰ Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996. Medida Provisória recente, MP nº 2.202, de 28 de junho de 2001, estabelece cálculo alternativo do crédito presumido que poderá ser utilizado, por opção do exportador, tão logo regulamentado.

²¹ Conforme mencionado anteriormente, os setores mais afetados pela cumulatividade são aqueles com maior relação entre o valor dos insumos e o da produção; no sentido inverso, os menos onerados são aqueles em que é menor essa razão, e apresentam uma alta adição de valor no preço final do produto. Isso significa que a substituição de uma contribuição cumulativa por outra sobre valor adicionado traria mais benefícios para os setores cujo consumo intermediário relativamente ao valor total da produção é elevado e tenderia a onerar mais os setores onde, por exemplo, os gastos com mão-de-obra explicam a maior parte do preço do produto. Essa é a razão pela qual o estudo citado anteriormente concluiu que a nova contribuição, com uma alíquota única, tenderia a onerar mais o setor terciário do que os segmentos ligados à indústria, relativamente à situação anterior.

²² O grau em que uma contribuição não-cumulativa permite desonerar exportações e tributar importações depende da forma como a mesma é instituída. Para mais detalhes, ver Varsano *et al.* (2001).

competimos, tanto no mercado interno (importações disputando com os produtos locais), quanto no mercado externo (concorrendo com nossas exportações), dispõe de uma estrutura tributária tão carregada de tributos de natureza cumulativa – sem contar que poucos têm uma carga global superior à brasileira.²³

A elevada participação de tributos cumulativos – em especial, em decorrência das chamadas contribuições sociais – na arrecadação total do país deve ser entendida como um desdobraimento das mudanças introduzidas pela Constituição de 1988.

Após a reforma tributária de 1988, foram promovidos dois movimentos absolutamente antagônicos na economia e no sistema tributário: à medida que a política econômica promovia uma rápida e intensa abertura comercial e financeira e finalmente lograva a estabilização de preços, a política tributária agia como se o país tivesse se transformado numa autarquia, de modo que eram criados e elevados expressivamente tributos de natureza cumulativa, além das crescentes distorções no âmbito dos impostos sobre valor adicionado (IPI e ICMS).

O descompasso entre a economia e a tributação resultou da visão, ou melhor, da miopia, predominante a partir de meados da década de 1990,²⁴ que reduz o sistema tributário essencialmente à sua “função arrecadatória”. Se for fato que os tributos cumulativos são os mais danosos à economia, também é verdade que são os mais fáceis de serem cobrados e administrados.

Cresceu a cultura entre os fiscos de que o importante é arrecadar, e cada vez mais, não importando como se arrecada – de quem, por quais meios, que efeitos resultam para a economia... Paradoxalmente, à medida que foram feitos enormes avanços na modernização tecnológica das máquinas fazendárias (cuja declaração eletrônica do imposto de renda é um símbolo), as autoridades fazendárias criaram uma errônea idéia, referendada pela mídia, de que seu desempenho é medido pela quantidade de tributos arrecadados, pouco ou nada importando a sua qualidade. As políticas e as práticas tributárias são reduzidas ao nobre objetivo de combater a sonegação. Por certo, essa é uma função precípua do legislador e do gestor tributário, mas jamais pode ser reduzida a única e exclusiva preocupação, sob pena de acabar enviesando e distorcendo os instrumentos tributários e, na experiência brasileira, ajudar a condenar a economia à estagnação.

É bem verdade que, a despeito da carga tributária nacional já se encontrar em patamar elevado, não há evidências de que a mesma possa diminuir nos próximos anos. Os encargos da dívida pública, a existência de uma demanda reprimida por gastos, notadamente nas áreas sociais, e a urgência de investimentos, tanto para repor a infra-estrutura desgastada pela falta de conservação quanto para evitar que a precariedade da provisão de serviços públicos essenciais venha a ser um impedimento à retomada sustentada do crescimento, torna a receita tributária inflexível à queda.

Por outro lado, o novo ambiente econômico – marcado por maior abertura comercial e formação de blocos econômicos regionais, em escala mundial – exige que as práticas tributárias domésticas provoquem o mínimo de distorções possíveis sobre o setor produtivo, as exportações e os investimentos.

²³ Segundo pesquisa da Arthur Andersen [1999, *apud* Pereira & Ikeda (2001)], que compara a incidência tributária sobre bens e serviços em 28 países (além do Brasil, outros nove países da América Latina, dez da América do Norte e Europa e oito da Ásia), há um grande distanciamento das práticas tributárias adotadas no Brasil em relação aos principais competidores internacionais. Dentre os países pesquisados, em 1999, apenas seis – Argentina, Bolívia, Colômbia, Filipinas e Venezuela, além do Brasil – tributavam o faturamento; e somente Brasil, Colômbia e Venezuela utilizavam tributos sobre débitos bancários, também cumulativos.

²⁴ Não se pode dizer que essa era uma visão presente na Assembléia Constituinte. (Embora, não fosse difícil anteciper, ao final daquela, que a política tributária federal privilegiaria, sempre que possível, explorar mais os tributos não compartilhados.) Em meados dos anos 90, embalados pela desvinculação da receita federal e a criação/recriação do IPMF/CPMF, com vários aumentos das demais contribuições, é que cresce o chamado “viéis arrecadador”, em que a ênfase toda é dada no quantitativo da arrecadação, sem ou pouca atenção para sua qualidade.

No que tange à tributação dos bens e serviços, é fundamental encontrar tributos que, no mercado interno, possuam razoável potencial arrecadatório e, nas trocas internacionais, se mostrem adequados à adoção do princípio do destino. Quando esse princípio é utilizado, os tributos são cobrados nos locais onde as mercadorias são consumidas, as exportações são desoneradas no país de origem e o país importador tributa as aquisições externas segundo as mesmas regras aplicadas aos produtos domésticos. Dessa forma, pelo menos no que diz respeito aos motivos essencialmente tributários, assegura-se indiferença entre mercadorias similares fabricadas em distintos países.

As condições impostas pelo novo ambiente econômico tornam, portanto, imperativa a realização de um esforço de harmonização internacional em direção à substituição de gravames cumulativos por tributos que incidam somente sobre as vendas de bens e serviços destinadas ao consumo final dos agentes econômicos (*vide* Capítulo 2), isto é, por tributos cuja base de referência seja apenas o valor adicionado na fabricação e distribuição dessas mercadorias.

Em março de 2000, a Comissão Especial da Câmara dos Deputados encarregadas de examinar a Proposta de Emenda Constitucional do Poder Executivo Federal que trata da reforma tributária (PEC nº 175/95) encerrou seus trabalhos, entregando ao presidente da Câmara o substitutivo à proposta por ela aprovada,²⁵ depois de decorridos cinco anos de debate parlamentar.

A proposta era bastante abrangente na reformulação da tributação dos bens e serviços. No que tange à questão da comutatividade, a proposta era drástica: previa a eliminação dos tributos cumulativos existentes e impedia a criação futura de outros tributos com tal característica.

O cerne dos debates que antecederam e motivaram o projeto da Comissão Especial da Câmara dos Deputados consistiu em encontrar caminhos para, simultaneamente:

- Substituir os gravames cumulativos e a multiplicidade de incidências por uma ou poucas incidências, com ampla abrangência sobre o valor adicionado na produção e circulação de mercadorias destinadas ao consumo final, e com legislação uniforme no território nacional
- Respeitar a tradição de atribuir competência às unidades subnacionais para cobrar autonomamente seus respectivos tributos.

A saída aprovada pela Comissão Especial de Reforma Tributária foi a proposição de um imposto sobre valor adicionado (IVA) dual, isto é, um imposto estadual e um imposto federal, que, por meio da instituição de regras gerais de política e gestão, possuem suas normatizações e seus procedimentos administrativos amplamente harmonizados.²⁶ Sob a égide de um IVA dual, cada uma das esferas de governo cobra separadamente os seus respectivos IVAs, com características que foram decididas conjuntamente, que atendem às condições previamente estipuladas e que são aplicadas de maneira uniforme em todo o território nacional.²⁷

²⁵ Foi entregue também ao presidente da Câmara um projeto alternativo, elaborado pelo relator e não votado na Comissão, originário de discussões em que se buscava um acordo, ao fim não concretizado, através de uma comissão tripartite formada por representantes dos membros da Comissão e dos governos federal e estaduais, para uma proposta consensual. O texto alternativo estava mais próximo de um acordo entre parlamentares e as secretarias de Fazenda estaduais do que o pretendido pelas autoridades fazendárias federais. Para mais detalhes sobre as propostas, ver Afonso *et al.* (2000a).

²⁶ Essa solução, em essência, estava alicerçada nas mesmas bases do projeto original do Executivo Federal enviado ao Congresso em 1995 e que, no campo da formulação e do debate técnico, foi objeto de reflexões e aperfeiçoamentos por um grupo de especialistas do IPEA e do BNDES. Ver, cronologicamente, Varsano (1995), Afonso *et al.* (1998) e Varsano (1999).

²⁷ Para mais detalhes sobre as características, vantagens e funcionamento de um IVA dual, ver Afonso *et al.* (2000a), Araujo (2000a e 1999), além dos trabalhos na nota anterior.

No projeto da Comissão Especial de Reforma Tributária foi proposta a substituição do ICMS, IPI, ISS, Cofins, PIS-Pasep, CPMF e salário-educação²⁸ pelo IVA dual. Sobre uma base de cálculo comum, mais ampla que a do ICMS, em função da incorporação dos serviços finais, seriam cobrados o IVA estadual – cuja alíquota média deveria corresponder à arrecadação do ICMS – e o IVA federal – cuja alíquota média deveria produzir aproximadamente o mesmo montante de recursos que os tributos de sua competência que fossem extintos.

A despeito de todo o esforço despendido e a quase unanimidade na votação, a proposta de reforma tributária da comissão não prosperou. Não obstante, a superioridade técnica do modelo de IVA dual para lidar positivamente com a questão da harmonização externa e interna, e com as difíceis questões envolvidas na distribuição de competências tributárias em contextos federativos,²⁹ fez com que o modelo tenha sido analisado com grande interesse em foros internacionais.³⁰

Por meio do IVA dual, seria possível, simultaneamente, eliminar a comutatividade tributária e a multiplicidade de incidências e evitar a exportação do imposto para outros membros da Federação e para o exterior, através de mecanismos não-burocráticos. Embora não tenha sido posta em prática no Brasil, a fórmula do IVA dual adotada no projeto de 2000 da Comissão Especial da Reforma Tributária é vista internacionalmente com grande interesse por parte daqueles preocupados em conciliar a necessidade de harmonização tributária com a preservação da autonomia federativa e o exercício da responsabilidade fiscal.³¹

O início do governo Lula em 2003 resgata a reforma tributária para o centro da agenda nacional. O Executivo Federal enviou um projeto ao Congresso ao final de abril, que em poucas semanas recebeu 466 emendas,³² mas não tinha sido ainda relatada e iniciada a votação até a data de elaboração deste trabalho, daí esta análise ser centrada na proposta original do governo para as contribuições sociais aqui tratadas.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que, embora conste dentre os princípios norteadores da proposta a necessidade de reformular a tributação dos bens e serviços, com ênfase na eliminação da comutatividade tributária, a proposta atual é bem menos abrangente que a apresentada pela Comissão Especial de Reforma Tributária em março de 2000. A idéia de instituir um IVA dual, unificando os tributos federais e estaduais em uma única base de incidência não-cumulativa, foi completamente abandonada, do mesmo modo que a unificação de contribuições sociais, ainda que preservada as atuais vinculações de receita.

²⁸ A base de incidência do salário-educação é a folha de salários. Embora sua participação na receita tributária oriunda da exploração dessa base seja relativamente pequena, sua substituição foi idealizada como uma forma de iniciar a desoneração de encargos sobre a folha salarial.

²⁹ Para mais detalhes sobre as questões relacionadas à distribuição de competências tributárias em contextos federativos, ver Araujo (2000a, 2000b e 1999).

³⁰ Ver McLure (2000), Bird (1999) e Keen & Smith (1996), autores que vêm debatendo o IVA dual e comentando a proposta brasileira em publicações e fóruns de instituições multilaterais, como o FMI e o Banco Mundial. Além disso, o maior interesse deles na proposta nacional respeita a sua possível aplicação em outros países em desenvolvimento e mesmo na União Européia, cujo regime intercomunitário do IVA ainda tem caráter transitório.

³¹ Conforme aponta Bird (1999:p. 31) ao considerar um IVA dual como alternativa para tratar dos problemas relativos à distribuição de competências tributárias em contextos federativos: “Este sistema simples parece fazer o IVA estadual praticável e potencialmente atrativo – especificamente em países de grande federação no qual os estados têm um maior papel nas despesas, o IVA é a principal fonte da atual e potencial receita, e a administração dos impostos não seria comparável ao nível do modelo canadense. Além disso, com o tempo, de acordo com as mudanças da administração tributária, tais como introdução de impostos sobre renda mantém e acrescenta a forma do IVA sobre a própria taxação das vendas. Esta nova idéia dentro da tecnologia fiscal provou ser uma inovação chave nos tributos através do século. Não somente parece fornecer a base para a descentralização que de outra forma seria possível em muitos países desenvolvidos (ou em transição), mas também oferece um proeminente modelo para manter não somente harmonia federativa mas também um tributo nacional sobre venda na era do comércio eletrônico, embora este tópico não seja possível ser desenvolvido aqui. (Tradução livre do autor)”

Em inglês, a sigla VAT é a tradução de IVA em português.

³² O texto da proposta (PEC nº 41/2003), bem como outras informações sobre a mesma, estão disponíveis para consulta no *site* da Câmara dos Deputados na Internet no endereço <http://www.camara.gov.br/internet/reformas/>.

Em segundo lugar, o combate à comutatividade das contribuições se limitou no projeto original do governo federal a dar faculdade para que lei ordinária federal preveja que a incidência da Cofins sobre alguns setores econômicos seja efetuada de modo não-cumulativo. Sequer esse projeto repetiu a proposta que levou à criação da CIDE (*vide* Capítulo 11) sobre combustíveis em 2001, que originalmente pleiteava a extensão da incidência para as importações.

Antes de tudo, vale destacar que não é preciso alteração constitucional para dar à Lei uma faculdade que ela já tem, tanto assim que por tal instrumento já se mudou, ao final de 2002, a base de cálculo do PIS, de faturamento bruto para uma *proxy* de valor agregado. Só faz sentido a alteração constitucional proposta pelo governo se o seu comando para a legislação complementar for determinativa, isto é, que torne obrigatória a cobrança da Cofins de modo não-cumulativo. Caso contrário, é melhor a Constituição se omitir sobre o assunto e deixar a decisão para o legislador infraconstitucional.

Era de se esperar que a reforma tributária aproveitasse para mudar a Cofins à luz da experiência concreta com a arrecadação do PIS em 2003. Afinal, a Lei nº 10.637/2002 autorizou que bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços pudessem ser abatidos do faturamento total para efeito de apuração do PIS; além disso, a própria lei prevê que, depois de analisados os primeiros resultados efetivos, o Executivo Federal amplie a mudança do PIS para a Cofins.³³

Na contramão desse caminho, a proposta do governo federal de 2003 inova ao tentar criar o conceito da *semicumulatividade*, pois é completamente inócuo, numa economia moderna com fortes e crescentes inter-relacionamentos setoriais, prever que a Cofins seja não-cumulativa por atividade econômica – por exemplo, de nada adianta estabelecer que a indústria automobilística pagará a Cofins de modo não-cumulativo se os seus fornecedores (de aço, vidro, borracha etc.) pagarem a mesma contribuição de forma cumulativa.

Em terceiro lugar, a proposta do governo Lula propõe a transformação da CPMF em uma contribuição social permanente (pleito que nunca tinha sido formalizado pelos governos anteriores) sem adotar nenhuma medida para eliminar sua comutatividade. Pelo contrário, o projeto também pereniza as vigentes alíquotas máxima e mínima – por um lado, não é fixada uma trajetória para progressiva redução da CPMF; por outro, se torna este o único tributo brasileiro em que a própria Constituição impede que sua incidência seja anulada. A proposta da CPMF permanente consagra a comutatividade como princípio constitucional e já nem espanta mais a ninguém, até porque alguns ainda sonham que esse seria o atalho mais curto para a criação do imposto único.³⁴

³³ Quando a mudança na legislação do PIS foi implementada, a proposta era testar a eficácia do novo mecanismo de cobrança e depois estendê-lo à Cofins. O argumento era de que começar a reforma pelo PIS-Pasep daria mais segurança à Receita Federal de que a nova sistemática de cobrança, quando aplicada à Cofins, não provocaria perda de receita. O novo PIS entrou em vigor em 2003. Segundo dados da própria Secretaria da Receita Federal, no primeiro semestre em que foi cobrada, a arrecadação do novo PIS cresceu aproximadamente 47% em termos nominais, em relação a igual período do ano anterior. Já a Cofins, cuja legislação permaneceu inalterada, cresceu pouco mais de 20%. Isso significa que não há razão para que se criem obstáculos para que seja implementada mudança semelhante ao do PIS na legislação da Cofins.

³⁴ Costa (1995, p.16) já apontava para os problemas de um tributo com as características da CPMF quando o mesmo foi criado na forma de imposto com alíquota reduzida: “O exemplo (...) é o imposto único que se propõe atualmente, com certo alarde. A simplificação e o combate à sonegação constituem sua racionalidade proclamada. No entanto, esse chamado imposto único não é, na verdade, único. É antes um feixe de um número indeterminado de impostos que se caracterizam pela unidade do método de arrecadação. Assim, se tributa o cheque do salário, o que se está onerando é o próprio salário. Se o cheque pagou uma compra, o que se tributa é a compra. Considerando ser previsível tratar-se, na maior parte, de impostos repercutíveis, o que se conclui é que a carga fiscal recairia indistintamente sobre os preços, com caráter regressivo e, portanto, proporcionalmente mais oneroso para quem vive de rendimentos do trabalho ou rendimentos fixos em geral. Essa crítica aplica-se ao IPMF”.

Alternativas para reduzir as distorções causadas pela CPMF compreendem: fixar em norma transitória da própria emenda da reforma uma trajetória decrescente de sua alíquota máxima para forçar sua implementação; a eliminação ou redução da alíquota mínima, ou a previsão constitucional de que a contribuição arrecadada possa ser abatida de outros tributos devidos à União – a idéia mais ousada e interessante seria permitir que a CPMF fosse restituída aos empregadores que contribuem sobre folha salarial, de modo a estimular tanto a formalização das empresas, quanto dos empregos que gera, de modo que quanto mais se empregue, menos CPMF se pague.

Em síntese, a carga tributária global brasileira cresceu muito a partir dos anos 90, especialmente em decorrência do aumento da tributação sobre o mercado doméstico de bens e serviços. A elevação da arrecadação sobre bens e serviços foi obtida mediante a intensificação da utilização da mais danosa de suas categorias – as contribuições sociais cumulativas.

Os prejuízos causados por tributos cumulativos são inúmeros e tendem a ser exacerbados em um contexto de acelerada ampliação da abertura comercial e formação de blocos econômicos regionais. Em tal contexto, a questão-chave para a sobrevivência do setor produtivo, que circunstancialmente era o ganho financeiro, passou a ser cada vez mais a competitividade. Dar um tratamento tributário isonômico ao produto nacional e ao importado, às exportações brasileiras *vis-à-vis* a dos seus concorrentes internacionais é condição necessária para a retomada do crescimento (ainda que não seja condição suficiente).

Qualquer projeto de reforma tributária que privilegie a questão arrecadatória em detrimento da qualidade do sistema, qualquer projeto que não se empenhe seriamente em eliminar a comutatividade tributária contribuirá para condenar o país à estagnação. A não ser que se criem condições propícias para que nosso sistema produtivo seja competitivo, nosso desenvolvimento pode ficar irremediavelmente prejudicado.

A reforma ideal da tributação indireta no Brasil seria aquela na qual as múltiplas incidências fossem unificadas em um ou poucos tributos, incidentes sobre valor adicionado e seguindo os princípios do chamado modelo de IVA dual. Embora tecnicamente superior, é forçoso reconhecer que isso exige profundas mudanças constitucionais e que nem sempre são fáceis de serem negociadas. Na impossibilidade de promover tais mudanças, é possível minimizar os efeitos da comutatividade por meio de legislação infraconstitucional, tal como feito no caso do PIS ao final de 2002.

Não há um único caminho para implementar a reforma e nem sempre será possível promover em curto prazo as mudanças dos sonhos dos tributaristas, mas qualquer proposta que efetivamente constitua um passo à frente na reforma tributária deve priorizar o combate à comutatividade. Isso coloca a questão das contribuições sociais no coração de uma reforma tributária necessária e urgente: sem entrar no mérito e preservando as vinculações de suas receitas para gastos públicos sociais, é preciso mudar o mais breve a natureza de suas incidências, para mitigar os efeitos cumulativos e remover os obstáculos que impõem ao crescimento.

Enquanto conspirarem contra a produção nacional, a geração de renda e emprego no país, são contribuições antieconômicas e, na prática, também conspiram contra a própria ordem social. A reforma tributária mais necessária ao Brasil é a que transforme tais tributos em verdadeiras contribuições sociais, em toda plenitude do conceito – não basta ser social na forma como é gasta, é preciso ser também na forma como é cobrada.

ANEXO ESTATÍSTICO

Tabela A1: Evolução histórica da carga tributária global e da tributação sobre bens e serviços: em % do PIB – 1968-2002

Ano	CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL	TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS *				
		TOTAL (A + B)	Valor Adicionado (A)	Cumulativos (B) = (B1) + (B2)	Contribuições sociais (B1)	Transações específicas (B2)
1968	23,29	13,25	11,69	1,56	–	1,56
1969	24,87	13,45	11,78	1,67	–	1,67
1970	25,98	13,38	11,52	1,86	–	1,86
1971	25,26	12,87	10,85	2,02	0,19	1,82
1972	26,01	13,56	10,75	2,81	0,54	2,27
1973	25,05	12,71	9,88	2,83	0,78	2,05
1974	25,05	12,22	9,47	2,75	0,95	1,80
1975	25,22	11,70	8,82	2,88	1,09	1,79
1976	25,14	11,81	8,14	3,67	1,17	2,49
1977	25,55	11,15	7,75	3,40	1,26	2,14
1978	25,70	11,31	7,88	3,44	1,28	2,15
1979	24,66	10,25	7,20	3,05	1,16	1,89
1980	24,52	9,97	7,06	2,90	1,02	1,88
1981	25,25	10,25	7,15	3,10	1,05	2,05
1982	26,34	10,38	7,29	3,10	1,28	1,82
1983	26,97	10,25	7,15	3,11	1,57	1,54
1984	24,34	9,64	6,69	2,95	1,38	1,57
1985	24,06	10,05	7,28	2,77	1,43	1,34
1986	26,19	11,79	8,52	3,27	1,76	1,52
1987	23,77	10,87	7,93	2,94	1,46	1,48
1988	22,43	9,83	7,50	2,32	1,10	1,22
1989	24,13	10,93	8,62	2,31	1,75	0,55
1990	28,78	14,06	9,63	4,43	2,68	1,75
1991	25,24	12,54	8,90	3,64	2,60	1,05
1992	25,01	11,85	8,74	3,11	2,09	1,02
1993	25,78	12,24	8,49	3,76	2,61	1,15
1994	29,75	15,35	9,55	5,81	4,69	1,12
1995	29,41	13,73	9,38	4,35	3,34	1,01
1996	29,09	13,21	9,18	4,03	3,12	0,91
1997	29,56	13,40	8,71	4,70	3,71	0,98
1998	29,64	12,99	8,39	4,60	3,61	0,99
1999	31,71	14,83	8,73	6,10	5,03	1,07
2000	32,67	15,83	9,19	6,64	5,75	0,89
2001	34,14	16,30	9,26	7,05	6,17	0,87
2002	35,65	16,24	9,19	7,05	6,21	0,84

Fonte: Araujo, com atualização dos dados para 2001 e 2002.

* Impostos sobre Valor Adicionado (ICMS e IPI), contribuições sociais (PIS-Pasep, Cofins e CPMF) e transações específicas (ISS, IOF e impostos únicos).

Tabela A2: Evolução histórica da arrecadação dos principais tributos sobre bens e serviços: em % do PIB – 1968-2002

Ano	ICMS (ex-ICM)	IPI	PIS-Pasep	Cofins (ex-Finsocial)	CPMF (ex-IPMF)	ISS	IOF	Impostos Únicos
1968	7,28	4,41						1,56
1969	7,32	4,46						1,67
1970	7,15	4,38				0,16		1,70
1971	6,44	4,42	0,19			0,17		1,65
1972	6,46	4,30	0,54			0,19	0,38	1,70
1973	6,01	3,88	0,78			0,20	0,39	1,45
1974	5,72	3,75	0,95			0,20	0,37	1,23
1975	5,45	3,37	1,09			0,28	0,38	1,12
1976	5,03	3,12	1,17			0,26	0,42	1,81
1977	4,97	2,78	1,26			0,29	0,35	1,50
1978	5,20	2,68	1,28			0,30	0,36	1,49
1979	4,89	2,31	1,16			0,29	0,40	1,20
1980	4,87	2,19	1,02			0,26	0,94	0,68
1981	4,95	2,20	1,05			0,32	1,16	0,56
1982	5,08	2,20	1,00	0,27		0,14	1,14	0,54
1983	5,03	2,11	0,96	0,61		0,36	0,72	0,46
1984	5,29	1,40	0,80	0,57		0,29	0,86	0,42
1985	5,44	1,84	0,81	0,62		0,28	0,55	0,51
1986	6,35	2,17	1,05	0,71		0,32	0,67	0,53
1987	5,49	2,43	0,79	0,67		0,31	0,57	0,60
1988	5,34	2,17	0,33	0,77		0,33	0,35	0,54
1989	6,41	2,21	0,65	1,10		0,33	0,16	0,07
1990	7,24	2,40	1,14	1,54		0,43	1,30	0,02
1991	6,76	2,14	1,05	1,55		0,44	0,59	0,02
1992	6,42	2,32	1,08	1,00		0,41	0,62	0,00
1993	6,04	2,44	1,16	1,37	0,07	0,35	0,80	
1994	7,33	2,22	1,07	2,56	1,06	0,43	0,69	
1995	7,30	2,07	0,91	2,43		0,51	0,50	
1996	7,25	1,93	0,92	2,21		0,54	0,36	
1997	6,85	1,86	0,83	2,09	0,79	0,55	0,43	
1998	6,67	1,73	0,77	1,94	0,89	0,60	0,39	
1999	7,08	1,65	0,99	3,21	0,83	0,56	0,51	
2000	7,57	1,62	0,87	3,56	1,33	0,60	0,28	
2001	7,69	1,57	3,81	0,93	1,43	0,30	0,58	
2002	7,82	1,37	3,78	0,93	1,51	0,30	0,55	

Fonte: Araujo, com atualização dos dados para 2001 e 2002.