



RE1-04-002

Série de estudos econômicos e sociais

CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA NO BRASIL: ANÁLISE DE INCIDÊNCIA EFETIVA SOBRE AS FAMÍLIAS

**José Roberto Afonso
Erika Amorim Araujo
Salvador Werneck Vianna**

**ARGENTINA
BOLÍVIA
BRASIL
CHILE
PARAGUAI
URUGUAI**

Fevereiro 2004

REGIÃO 1

Banco Interamericano de Desenvolvimento

Este documento não é uma publicação oficial do Banco Interamericano de Desenvolvimento. O propósito da Série de Estudos Econômicos e Sociais é servir como base para a discussão de aspectos importantes relacionados ao desenvolvimento dos países membros do Departamento Regional de Operações I. As opiniões e conclusões contidas neste documento são responsabilidade dos autores e não coincidem necessariamente com as políticas e opiniões do BID, sua Diretoria ou seus países membros, nem as instituições com as quais os autores estão afiliados.

PESQUISA

Carga Tributária Indireta no Brasil: Análise da Incidência Efetiva sobre as Famílias

CONSULTORES

José Roberto Afonso, Erika Amorim Araujo e Salvador Werneck Vianna

Introdução

Este trabalho tem por objetivo aplicar uma metodologia para a mensuração de efeitos distributivos relacionados à incidência de impostos indiretos sobre as despesas de consumo das famílias brasileiras. A metodologia consiste basicamente de duas etapas. Na primeira, as alíquotas efetivas dos principais impostos e contribuições que compõem a carga tributária indireta brasileira são estimadas a partir dos coeficientes técnicos da Matriz Insumo-Produto de 1996 do IBGE¹ e dos valores arrecadados dos impostos informados nas Contas Nacionais de 2002 do IBGE. Na segunda etapa as alíquotas efetivas são aplicadas sobre as despesas com uma cesta de consumo dos seguintes itens: alimentação no domicílio, vestuário e medicamentos; despesas essas informadas pelas famílias ao IBGE e que constam dos microdados da última Pesquisa de Orçamentos Familiares (1995-96)². A partir dos microdados da POF, as famílias são reordenadas segundo décimos populacionais. Os resultados finais consistirão portanto de estimativas do peso da carga tributária indireta incidente sobre uma cesta de consumo bastante representativa no orçamento das famílias de baixa renda. Essas estimativas serão apresentadas como proporção da renda média de cada décimo populacional (indicador de regressividade) e das despesas de consumo (alíquotas efetivas).

O principal problema com que se defronta o pesquisador ao se propor à tarefa de analisar o sistema brasileiro de impostos e contribuições é a extrema complexidade do seu arcabouço jurídico-institucional, composto por uma miríade infindável de leis nos três níveis de governo. Mesmo que, caso tentasse facilitar sua tarefa, o pesquisador resolvesse analisar apenas o principal tributo indireto brasileiro, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ver-se-ia diante de um cipoal de alíquotas, sistemáticas de incidência, tratamentos diferenciados para setores e/ou produtos etc, que muito provavelmente o faria desistir da empreitada. Pois sendo o ICMS um imposto de competência estadual, cada unidade da Federação tem usado de larga autonomia na fixação de alíquotas e na concessão de incentivos e benefícios fiscais. Assim, tem-se o fato de que para um único imposto, o ICMS, há 27 diferentes legislações. No caso de um imposto como o ISS (Imposto sobre Serviços de qualquer natureza), de competência municipal, tal problema é levado ao extremo.

Questões de natureza diversa se apresentam no cálculo da incidência das contribuições sociais – CPMF, Cofins e PIS³ – de competência federal. Neste caso, se o conhecimento das alíquotas nominais não representa problema, tampouco é de alguma valia. Por se tratarem de tributos cumulativos, seus efeitos totais sobre os preços finais dos bens e serviços consumidos pelas famílias variam drasticamente conforme o número de etapas

¹ Neste trabalho, serão utilizadas as alíquotas obtidas em Varsano et al. (2001). Os autores agradecem a Thiago Pereira, do BNDES, por fornecer não apenas os resultados, mas também todos os procedimentos metodológicos e planilhas de cálculo, inclusive dos procedimentos de “limpeza” dos coeficientes técnicos dos efeitos da cumulatividade. A metodologia será detalhada no final da pesquisa.

² Embora a definição da cesta envolva certa arbitrariedade, importa dizer que as despesas familiares com essa cesta correspondiam em média a 74% da renda e a 49% das despesas de consumo do primeiro décimo populacional. As despesas familiares com itens foram compatibilizadas com os setores correspondentes da Matriz Insumo-Produto, quais sejam: agropecuária, farmacêutica e perfumaria, artigos do vestuário, fabricação de calçados, indústria do café, beneficiamento de produtos vegetais, abate de animais, indústria de laticínios, indústria do açúcar, fabricação de óleos vegetais e outros produtos alimentares.

³ Respectivamente, Contribuições: Provisória sobre Movimentação Financeira, para Financiamento da Seguridade Social, e para o Programa de Integração Social.

necessárias à produção de um bem e os efeitos de encadeamento no interior da cadeia produtiva.⁴

Ao se estimarem os efeitos da carga tributária indireta a partir da análise de sua incidência com base na sua estrutura de alíquotas nominais, incorre-se portanto, por um lado, na grave dificuldade de se identificar tal estrutura para os produtos e localidades (estados e/ou municípios) que se queira analisar.⁵ Por outro, subestimam-se claramente os efeitos das contribuições, o que não constitui equívoco pequeno, dada a grande importância deste grupo de tributos na arrecadação conjunta do setor público (cerca de 20% em 2002).

A alternativa a que as pesquisas mais recentes sobre a questão tributária vêm recorrendo para escapar do levantamento da estrutura de alíquotas nominais tem sido predominantemente o uso da última Matriz Insumo-Produto do IBGE disponível (1996) ou, para o caso do ICMS e do IPI, as tabelas de usos e recursos das Contas Nacionais, também do IBGE (as mais recentes de 2002).⁶ Este trabalho seguirá essa tendência, ressaltando o fato de que a metodologia desenvolvida pioneiramente por PEREIRA e IKEDA (2001), e posteriormente aperfeiçoada em VARSANO et al. (2001), incorpora diferenças importantes em relação a outros trabalhos. A principal delas é o expediente recursivo mediante o qual os coeficientes técnicos da Matriz são “depurados” dos efeitos da cumulatividade.

No Capítulo I, serão apresentados aspectos teóricos sobre tributação e equidade. O Capítulo II tratará de aspectos conceituais e questões contemporâneas relativas à tributação do consumo. O Capítulo III levantará esses pontos em relação ao caso brasileiro. No Capítulo IV, serão apresentadas estatísticas referentes ao sistema tributário nacional. No Capítulo V, serão debatidos os principais estudos que avaliam os aspectos de equidade no sistema tributário brasileiro. O último Capítulo traz os resultados da carga tributária indireta por décimo populacional para o total das áreas metropolitanas pesquisadas pelo IBGE, além de alguns comentários finais. Nesse mesmo Capítulo, também serão apresentados os principais procedimentos metodológicos para o cálculo das alíquotas efetivas utilizadas no exercício que encerra esta pesquisa. O exercício consistirá, como foi dito, numa aplicação das alíquotas efetivas dos principais impostos indiretos brasileiros sobre as despesas com uma cesta de consumo informadas pelas famílias ao IBGE e que constam da última Pesquisa de Orçamentos Familiares (1995-96), procedimento este que também será detalhado.

⁴ Isto é, o quanto a produção deste bem demanda de insumos e o quanto é demandado para a produção de outros bens.

⁵ No caso específico do ICMS, há ainda uma dificuldade adicional, referente a modalidades distintas da tributação do comércio interestadual. Principalmente pela ausência de informações consistentes sobre tal volume de comércio, este ainda é um problema (a real magnitude desta tributação) não resolvido – na verdade sequer tratado – na agenda brasileira de pesquisa.

⁶ Ver, por exemplo, Neto e Souza (2003), Siqueira *et al.* (2001), e ainda Ministério da Fazenda (2003).

ALGUMAS QUESTÕES TEÓRICAS SOBRE TRIBUTAÇÃO E EQUIDADE

1. Equidade *versus* Eficiência no Desenho do Sistema Tributário

A conformação de um sistema tributário reflete a interação de um sem-número de interesses que se corporificam nos atores que participam do jogo político em uma sociedade. Conciliar estes interesses, estabelecendo consensos para a consecução de objetivos almejados pela sociedade – como por exemplo crescimento econômico e/ou justiça social –, é o que se busca, em uma sociedade moderna e democrática, através de seus mecanismos de representação. E o sistema tributário constitui sem dúvida um dos principais instrumentos de política pública para alcançar tais objetivos.

No que respeita aos objetivos desejados pela sociedade ao desenvolver o sistema tributário, autores importantes como MUSGRAVE & MUSGRAVE (1980) e STIGLITZ (1986) convergem em suas análises, ao identificarem cinco características básicas desejáveis para qualquer estrutura tributária:⁷

- a) eficiência econômica – o sistema deve ser desenhado de modo a interferir o mínimo possível com as decisões econômicas que levem a uma alocação eficiente de recursos – isto é, deve buscar a neutralidade econômica. Ao mesmo tempo, os impostos devem ser usados para corrigir eventuais deficiências no setor privado;
- b) simplicidade administrativa – o sistema deve ser relativamente fácil e de baixo custo em sua administração;
- c) flexibilidade – o sistema precisa ser apto a responder rápida ou até mesmo automaticamente face a mudanças conjunturais repentinas. Dito de outra forma, deve permitir o uso da política fiscal para atingir objetivos de estabilização e de crescimento;
- d) transparência (political responsiveness) – o sistema tributário deve ser elaborado de forma tal que seja compreensível por parte do contribuinte. Assim, este sabe o que está pagando, e o próprio sistema político pode refletir de maneira mais acurada as preferências dos indivíduos; e
- e) justiça fiscal (equidade) – a distribuição da carga tributária deve se dar de maneira justa, de modo que incida diferentemente sobre indivíduos com características sócio-econômicas diferentes. Em outras palavras, cada um deveria pagar sua parte de acordo com o que pode pagar.

É interessante observar que os itens (a), (b) e (c) constituem aspectos complementares, e portanto podem ser englobados sob o mesmo critério: eficiência econômica. O sistema tributário é economicamente eficiente se não interfere (ou o faz minimamente) com a alocação ótima de recursos, ao mesmo tempo em que corrige distorções em alguns setores ou mercados; se o custo de sua administração é baixo relativamente às receitas que gera; e ainda, se é capaz de responder rapidamente a mudanças conjunturais na economia.⁸ Parece claro que todas estas características podem ser percebidas como pertencentes a critérios de eficiência. Por outro lado, os itens (d) e (e) podem também

⁷ Uma excelente resenha sobre os princípios básicos que devem nortear o desenho do sistema tributário pode ser encontrada em GUIMARÃES (1982).

⁸ O custo envolvido neste tipo de resposta, que envolve eventuais perdas de receitas e mudanças no padrão impositivo que podem gerar distorções no setor privado, é comumente denominado na literatura de *compliance cost*

ser agrupados e vistos sob a ótica da justiça fiscal. Um sistema tributário é justo se o contribuinte sabe o que e para que está pagando quando lhe são cobrados os impostos; ao mesmo tempo, trata igualmente indivíduos iguais, e diferentemente indivíduos desiguais.

São estes atributos que determinam, em última análise, a qualidade de um sistema tributário. A questão é que reunir todas as características supracitadas não é trivial, uma vez que o objetivo da eficiência, em muitos casos, pode se mostrar conflitante com o da equidade. Não obstante, isso não significa que a sociedade precisa escolher entre um ou outro objetivo. Conforme destacam MUSGRAVE & MUSGRAVE (1980), no desenho dos distintos sistemas tributários deve prevalecer um espírito de conciliação entre objetivos, senão opostos, ao menos divergentes. É importante buscar um ponto de convergência ótima entre as metas da eficiência e justiça.

2. Tributação Direta versus Indireta

Em clássico artigo sobre o tema, ATKINSON (1977) sustenta que a escolha entre a tributação direta e a indireta passa pela escolha da base tributária ou, dito de outra forma, pela determinação dos pesos de cada um dos tipos diferentes de taxação no orçamento governamental.

Como coloca o autor, para responder a esta questão é preciso antes de mais nada definir precisamente o que se entende por tributação direta e indireta. Primeiramente ele observa, dentre as várias definições possíveis, a histórica, que repousa no método de administração do imposto, diferenciando o caso em que o contribuinte arca com o tributo sobre sua renda diretamente à autoridade fazendária daquele em que paga indiretamente, via compra de mercadorias. Esta vem a ser, diga-se de passagem, a definição adotada por STIGLITZ (1986), para quem impostos diretos são simplesmente os que oneram indivíduos e firmas, enquanto que os indiretos são os que oneram bens e serviços.

Em outras palavras, o tributo seria direto ou indireto conforme sua incidência, direta ou indireta, sobre o indivíduo que "suporta" a carga tributária final.

Para ATKINSON (1977), o tributo direto pode ser "personalizado"⁹ para as características sócio-econômicas de um determinado grupo de famílias a ser tributado, enquanto que o indireto não pode ser adaptado de tal forma às circunstâncias. A única maneira que pode sê-lo é indiretamente, através das diferenças que podem ser impostas nos padrões de consumo.

No desenho de um sistema tributário sempre haverá um componente direto e um indireto na estrutura de impostos. O que se discute, portanto, conforme as especificidades sociais, políticas e culturais de cada sociedade, é a forma pela qual se estabelece o *mix* de tributação direta e indireta.

O que se depreende da literatura, portanto, é que, de modo geral, a tributação direta é tida como um instrumento através do qual se busca atingir os objetivos de equidade, enquanto que a meta de eficiência repousa predominantemente sobre a tributação indireta. Durante muitos anos, foi praticamente consensual que os tributos diretos – destacando-se o imposto sobre a renda – favorecem a equidade porque eles podem ser “personalizados” conforme características sócio-econômicas – dentre outras, renda, tamanho da família e patrimônio.

⁹ Ou, na expressão de SHOUP (1964), *apud* ATKINSON (1977), "*tailored*", isto é, feito sob medida.

Até bem pouco tempo, em grande parte da literatura de finanças públicas, a tributação direta era estreitamente associada ao princípio da progressividade, tido como fundamental na concepção dos sistemas tributários: as alíquotas de tributação devem se elevar à medida que aumenta o nível de renda de tal sorte que quem recebe mais renda pague uma proporção maior de impostos relativamente aos contribuintes de baixa renda. Já os tributos indiretos, uma vez que incidem sobre determinadas transações independente das características dos indivíduos, estiveram intimamente relacionados ao fenômeno da regressividade, que deve ser minimizado ao máximo: uma alíquota “x” incidente sobre determinada mercadoria gera um montante de imposto a ser pago que é o mesmo, tanto por um agente de alta renda quanto por outros de renda menor, de tal sorte que a participação do imposto sobre os rendimentos dos indivíduos tende a ser decrescente à medida que aumenta sua renda.

Em resumo, para financiar seus gastos o poder público pode captar recursos dos agentes privados através da tributação direta dos seus rendimentos e/ou indiretamente, por meio da tributação dos seus respectivos gastos. Regra geral, os tributos diretos têm sido associados ao princípio da progressividade e, dentre os distintos impostos com tal característica, destaca-se o imposto de renda que incide sobre todas remunerações geradas no sistema econômico – salários, lucros, juros dividendos e aluguéis. Já os tributos indiretos têm sido relacionados à idéia de regressividade e, fundamentalmente, dizem respeito aos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas de bens e serviços, também conhecidos como tributos sobre consumo.

No debate contemporâneo sobre princípios de tributação, embora as definições anteriores não tenham sido completamente abandonadas, já não impera o consenso outrora existente sobre o caráter regressivo da tributação indireta. Trabalhos recentes (por exemplo, Creedy [1997]) têm levantado controvérsia a respeito desta questão, rejeitando a idéia de que tributação indireta e regressividade sejam sinônimos.

Neste tipo de abordagem, a questão inovadora que surge é: em que medida a tributação indireta pode ser usada sob o princípio da equidade? Ou, de outro modo, como a tributação indireta pode ser menos regressiva, ou até conter elementos de progressividade?

3. Progressividade versus Regressividade na Incidência Tributária: o Princípio do Benefício e o da Capacidade de Pagamento

Ao se discutir progressividade e regressividade na incidência tributária, antes de tudo deve-se ter em mente que se está referindo basicamente a questões de equidade e bem-estar. Como foi visto, a meta da equidade constitui um critério básico no desenho de um sistema tributário. No entanto, embora seja um ponto praticamente consensual que a estrutura tributária deva ser equânime, no sentido de que cada contribuinte deva pagar sua "justa parte" para o financiamento do governo, não existe propriamente uma concordância no que se refere ao que seria esta "justa parte" (MUSGRAVE & MUSGRAVE, 1980). Na abordagem desta questão, distinguem-se duas correntes de pensamento.

A primeira, que remete a Thomas Hobbes, John Locke e Adam Smith, repousa no princípio do benefício. Nesta visão, a equidade do sistema tributário é auferida na medida em que os contribuintes recebem serviços públicos em conformidade com o volume de impostos que pagam. Sendo assim, por este princípio a equidade não depende somente da estrutura tributária, mas do *mix* constituído pela política de gastos e de tributos do governo. A segunda corrente, que tem suas origens em Jean-Jacques Rousseau e John Stuart Mill, baseia-se no princípio da capacidade de pagamento. Nesta

abordagem, o problema da equidade tem sua solução determinada exclusivamente na questão tributária, independentemente da política de gastos do governo.¹⁰

Como apontam MUSGRAVE & MUSGRAVE (1980), estas duas concepções apresentam limitações. No caso do princípio do benefício, para torná-lo operacional é preciso o conhecimento de necessidades específicas de contribuintes para se realizar investimentos públicos que resultem em benefícios para eles. Ademais, por este princípio não se pode conceber impostos com fins redistributivos, uma vez que na prática não há como separar tributos destinados a financiar serviços públicos em geral daqueles serviços destinados às necessidades específicas dos contribuintes beneficiários. No entanto, trata-se de uma abordagem mais completa no que respeita ao problema da economia do setor público, já que envolve a procura de uma solução para os aspectos de receitas e gastos. Quanto à segunda concepção, seu principal problema é que deixa indeterminada a questão da provisão de serviços públicos; não obstante, nesta abordagem a questão redistributiva é efetivamente considerada. Neste sentido, é a esta visão que este trabalho doravante se prenderá. Resta portanto discutir os critérios de mensuração da capacidade de pagamento presentes na literatura.

3.1. Parâmetros da Capacidade de Pagamento: Renda ou Consumo?

a) A Renda como Parâmetro

Foi visto que pela percepção, por assim dizer, convencional, tende-se a vincular a tributação direta com o objetivo da equidade e a tributação indireta à meta da eficiência no desenho de um sistema tributário. A primeira vinculação se assenta sobre a idéia de que a tributação indireta, mesmo diferenciada para bens de luxo e de primeira necessidade, é um instrumento redistributivo pobre relativamente à tributação direta, do ponto de vista da equidade. A segunda, na idéia de que a tributação indireta constitui método mais eficaz que a direta para se aumentar receitas com menores efeitos econômicos adversos (ATKINSON, 1977, p. 594). A idéia presente na primeira vinculação será objeto da atenção deste trabalho a partir de agora. Procurar-se-á identificar alguns argumentos de sua sustentação, assim como desenvolvimentos teóricos recentes que apontam para direções um pouco diferentes.

Define-se de maneira literal e formal a incidência progressiva de um tributo como aquela que impõe uma alíquota que varia mais que proporcionalmente em relação a variações da base tributária (VICKREY, 1968). Numa definição menos precisa, porém de maior poder explicativo, pode-se dizer que a tributação progressiva é aquela que se conforma ao conceito de capacidade de pagamento. O exemplo típico de um tributo com esta característica é o imposto de renda, uma vez que suas alíquotas são estabelecidas conforme faixas de rendimento, prevendo-se, na maior parte dos casos, deduções conforme o número de dependentes, patrimônio, entre outros fatores. Na medida em que a renda de um indivíduo é o indicador mais visível de sua capacidade de pagamento – embora esteja longe de constituir indicador perfeito –, o imposto de renda representa o elemento de progressividade na maior parte dos sistemas tributários modernos.

Este o caso da tributação direta, mais especificamente do imposto principal desta modalidade impositiva, o imposto de renda. Tomando-se o caso da tributação indireta, por outro lado, ocorre, como foi visto, que não é possível "personalizar" o tributo conforme as características sócio-econômicas do contribuinte. O imposto sobre

¹⁰ Para uma análise aprofundada dos princípios de benefício e de capacidade de pagamento, ver MUSGRAVE & MUSGRAVE (1980), REZENDE (1981) e STIGLITZ (1986).

consumo (ou sobre vendas) se caracteriza em geral por uma alíquota uniforme, única, incidente sobre a mercadoria tributada.

Assim, supondo que determinado bem custe \$ 15, e que a alíquota de imposto seja de 20%, o valor de imposto pago ao se adquirir este bem é de \$ 2,50.¹¹ Supondo adicionalmente que haja dois indivíduos, um com renda igual a \$ 25, o outro com renda de \$ 50, tem-se que, para o primeiro, o tributo representa 10% de sua renda, enquanto que para o segundo esta proporção fica em 5%. Desta forma, tomando como parâmetro a renda, o tributo indireto, ou melhor, sua incidência, assume uma característica inequivocamente regressiva, uma vez que a carga tributária decresce conforme aumenta a renda do contribuinte. Esta tendência se explica pelo fato de o próprio consumo, de maneira geral, cair como percentual da renda à medida que esta aumenta quando se estratificam as unidades familiares por faixas de rendimentos.

Em outras palavras, o que ocorre é que, para classes de renda mais baixas, o consumo representa uma parcela maior dos rendimentos dos contribuintes do que para classes mais altas, que alocam seu excedente de consumo em poupança e, portanto, em investimentos em ativos reais e financeiros. Neste sentido, os impactos na renda dos tributos incidentes sobre as mercadorias que constituem as despesas de consumo são maiores para os pobres do que em relação aos ricos.

Não se deve descartar, porém, a possibilidade de se estabelecer padrões diferenciados de consumo na economia para reduzir o grau de regressividade na tributação indireta. Concretamente, isto significaria a concessão de isenções ou a fixação de alíquotas reduzidas para produtos considerados básicos e com alta representatividade no orçamento dos contribuintes de baixa renda, como por exemplo alimentos. Entretanto, o que se verifica na prática é que a introdução de mecanismos deste tipo acaba por complexificar em demasia a administração tributária, elevando na maioria das vezes os custos em volume superior aos benefícios daí obtidos.

b) O Consumo como Parâmetro

Em trabalho recente, CREEDY (1997) questiona a argumentação usual que aponta para a regressividade dos impostos indiretos, mais especificamente dos impostos sobre o consumo. Sustenta que, ao se analisar a questão da progressividade na tributação, deve-se considerar o impacto conjunto de todos os impostos e transferências e não apenas um imposto isoladamente em relação à renda. Além disso, CREEDY (1997) arrazoa que, se tenciona considerar o efeito isolado de um imposto sobre o consumo, seu impacto distributivo deve ser medido em termos do gasto total familiar, ao invés de se tomar a renda como parâmetro.

Como foi visto ao longo desta exposição, esta não é exatamente uma abordagem nova deste problema. Thomas Hobbes, há mais de três séculos, foi quem primeiro explicitou este ponto de vista. KALDOR (1955), por sua vez, manifestou também posição favorável a esta concepção, indo inclusive mais longe, ao defender que a tributação deveria estar baseada exclusivamente sobre os dispêndios:

"(...) there is no need to look upon the egalitarian or re-distributive objectives of progressive taxation as being necessarily in conflict with considerations of economic efficiency and progress. This conflict undoubtedly exists with progressive income tax. But if progressive taxation were levied on an expenditure base instead of an income base it would be possible to advance towards an egalitarian society whilst improving the efficiency of operation and rate of progress of the economy." (KALDOR, 1955, p. 15)

¹¹ Uma vez que o preço final p é dado pela equação: $p = p_0 (1 + t)$, onde p_0 é o preço antes da incidência do imposto, e t é a alíquota nominal.

De todo modo, dando prosseguimento à análise da argumentação de CREEDY (1997), sua idéia é que a regressividade da tributação sobre o consumo se sustenta no fato de as famílias com rendas baixas alocarem uma parcela maior de seus rendimentos para consumo do que famílias com rendas mais altas que, em consequência, poupam mais. A existência de poupança, por sua vez, implica a necessidade de adoção de modelos de análise de períodos múltiplos ou de ciclo de vida. E neste contexto, diferenças nos padrões de poupança das famílias afetam apenas o fluxo temporal da tributação e do consumo (CREEDY, 1997).¹² Neste sentido, ao se considerar o contexto de um único período, os gastos de consumo familiar forneceriam um parâmetro melhor que a renda para se avaliar os reflexos distributivos de impostos sobre consumo.

Uma outra linha de argumentação, desenvolvida por autores que também seguem esta abordagem, aponta para o sentido de que os gastos de consumo devem ser adotados como parâmetro da capacidade de pagamento dos contribuintes na medida em que representam um indicador mais apropriado do padrão de vida do que a renda. Isto se daria pelo fato de os gastos com consumo serem mais estáveis ao longo do ciclo de vida dos contribuintes que a renda.¹³ Por outro lado, a estabilidade dos gastos de consumo é explicada pela hipótese de que os consumidores nivelam estes gastos durante o ciclo de vida recorrendo a poupança ou endividamento (*consumption smoothing*), mesmo quando ocorrem variações na renda. Desta forma, segue a argumentação, o gasto, tomado como parâmetro, possuiria uma capacidade maior de capturar as oportunidades de consumo de longo prazo dos consumidores.

De todo modo, importa ressaltar que, nesta abordagem, os gastos de consumo das famílias são percebidos como melhores que a renda no que respeita a medir impactos distributivos de impostos sobre consumo. Neste sentido, não se pode classificar *a priori* estes impostos como regressivos. A regressividade só ocorrerá de fato no caso em que a alíquota do imposto for maior para aqueles bens cuja participação na despesa do contribuinte for sistematicamente maior quanto menor for a despesa.

3.2. Problemas do Consumo como Parâmetro de Regressividade

A defesa da adoção do consumo como medida da capacidade de pagamento dos contribuintes passa tradicionalmente pela idéia de que a tributação deve incidir sobre o que um indivíduo "retira" da sociedade (ou seja, consome), e não sobre o que ele "acrescenta" (ou seja, poupa e investe). Esta visão tem origem em Hobbes, para quem "manda a equidade natural que os impostos sejam cobrados segundo o que cada um gasta, não segundo o que ele possui",¹⁴ e se consolida em KALDOR (1955). Implícita nesta concepção está a premissa de que poupança e investimento constituem atos sociais que são vantajosos para a coletividade, ao passo que o consumo é uma atitude egoísta e anti-social. Por conseguinte, a tributação deveria se basear apenas sobre o consumo, isentando a renda e a acumulação.

No entanto, como observam corretamente MUSGRAVE & MUSGRAVE, a interpretação da poupança como atitude altruísta é, no mínimo, duvidosa. Na realidade, trata-se simplesmente de adiar o consumo para data futura, conforme as preferências dos poupadores. Ademais, o consumo futuro não é a única utilidade derivada da decisão de

¹² Segundo CREEDY (1997), em um contexto de períodos múltiplos, diferenças nos padrões de poupança têm implicações distributivas, isto é, afetam a progressividade do imposto, apenas se a renda resultante da poupança for tributada.

¹³ Para um maior detalhamento a respeito desta abordagem, ver FEENBERG *et al.* (1998), CREEDY (1997), BLUNDELL & PRESTON (1994, 1995), ou ainda POTERBA (1989).

¹⁴ THOMAS HOBBS, *Do Cidadão*, Parte II, Cap. XIII, v.11. São Paulo, Martins Fontes, 1992.

poupar; o poder econômico inerente à acumulação também deve ser considerado. Destarte, em termos de equidade na tributação, é difícil justificar a exclusão da poupança da base tributária.

Acrescente-se ainda que a adoção do consumo como medida de capacidade contributiva implica considerar o imposto de renda injusto, uma vez que ele acarreta "dupla taxação" da poupança. Isto ocorre pelo fato de o imposto reduzir, em primeiro lugar, o volume da renda destinada à poupança, e em seguida, por reduzir os ganhos oriundos da já reduzida poupança. Contudo, este caráter injusto do imposto de renda só é verdadeiro sob a ótica do consumo como parâmetro da capacidade contributiva. Do ponto de vista da renda como parâmetro, o imposto sobre consumo é que assume caráter injusto nesse aspecto, dado que subtaxa a poupança.

Pode-se concluir portanto que, no que respeita ao terreno da equidade na tributação, é a renda que constitui a medida mais conveniente de se medir a capacidade de pagamento dos contribuintes, uma vez que se presta melhor a objetivos redistributivos no desenho do sistema tributário. Parece inclusive que esta observação é ainda mais verdadeira em se considerando uma sociedade como a brasileira, marcada por profundas desigualdades sociais, e em que o papel redistributivo que poderia vir a ter a estrutura tributária vem sendo sistematicamente negligenciado na história evolutiva do sistema tributário.

Capítulo II

OS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO: QUESTÕES CONTEMPORÂNEAS E ASPECTOS CONCEITUAIS

1. Tributação no Novo Ambiente Econômico e a Crescente Participação dos Impostos sobre o Consumo na Composição da Receita Tributária

Conforme mencionado no Capítulo I, durante muito tempo, o imposto sobre a renda – do trabalho e do capital – foi considerado superior aos demais impostos, especialmente, do ponto de vista do respeito ao princípio da equidade e progressividade.

Baseada em análise empírica das transformações ocorridas na primeira metade do século passado, a recomendação presente em grande parte da literatura de finanças públicas era de que os sistemas tributários deveriam evoluir na direção de uma crescente predominância dos impostos sobre a renda.¹⁵

Grosso modo, esse foi o paradigma de tributação que norteou a estruturação dos sistemas tributários nacionais ao longo do processo de consolidação das economias industriais, liderado por países europeus e pelos Estados Unidos.

É importante ressaltar que tal paradigma foi concebido em um contexto em que não era expressiva a mobilidade de fatores de produção e dos fluxos financeiros e comerciais. A determinação das bases impositivas tomava como referência a localização física de grande parte das atividades econômicas, que, por seu turno, respeitava os limites impostos pelas fronteiras de cada país.

Mudanças que vêm ocorrendo nas últimas décadas em âmbito mundial, como a aceleração dos processos de globalização dos mercados e a formação de blocos regionais de comércio, afetam as condições anteriores. No atual contexto, a acirrada disputa por aplicações produtivas e financeiras força maior moderação na utilização de impostos e contribuições sobre fatores de maior mobilidade. Uma vez que os impactos de determinada política (não apenas tributária) sobre as decisões dos agentes econômicos não estão mais circunscritos aos limites territoriais de cada país, existem também sérias restrições à adoção de práticas tributárias isolacionistas.¹⁶

As transformações recentes impõem um grande desafio aos Estados nacionais: é preciso adaptar os sistemas tributários domésticos à nova realidade internacional procurando respeitar, ao máximo, as características de cada país. Dito de outra forma: ao mesmo tempo em que é necessário garantir um nível de receita consoante com as necessidades de financiamento do setor público, é fundamental evitar que a competitividade dos agentes privados seja afetada por motivos essencialmente tributários.

¹⁵ A esse respeito ver HINRICHS (1966) e REZENDE (1996).

¹⁶ Segundo SPÍNDOLA (1998, p. 3): "... as bases tributárias tradicionais, sobre as quais se assentavam os sistemas arrecadatórios, vão se transformando aceleradamente no decorrer do processo de globalização. Estimar adequadamente o lucro tributável, resultante de operações que se iniciam em determinado país, se desenvolvem em outros e se concluem em um terceiro, torna-se um verdadeiro desafio para as administrações tributárias modernas. A maior participação dos serviços, de bens intangíveis e de operações virtuais no comércio mundial, além da forte presença do componente externo na renda dos contribuintes nacionais, cria dificuldades adicionais para a perfeita e completa identificação da base impositiva. Os ativos financeiros, em especial, se tornam cada vez mais voláteis, e verdadeiramente escapam ao controle tributário. As fronteiras nacionais se diluem no chamado "fluxo planetário de capitais" que redefine a localização de indústrias e redistribui a renda e o emprego em escala mundial. Em resumo, o capital tende a se movimentar desde o país com maior carga tributária para outros com menor carga tributária".

A maior integração dos mercados mundiais determina que o ajuste dos sistemas tributários nacionais deve partir de duas premissas: no âmbito do financiamento do setor público, uma vez que as chances de utilizar impostos e contribuições sobre fatores de maior mobilidade apresentam-se sensivelmente reduzidas, a composição da receita tributária deverá mudar através da ampliação da utilização de tributos que incidam sobre bases mais fixas e de menor possibilidade de evasão; e, no tocante à competitividade do setor produtivo, a harmonização internacional das regras domésticas de tributação é fundamental.

É necessário também reavaliar o conceito tradicional de equidade através da tributação progressiva da renda. Conforme aponta artigo da revista *The Economist* (janeiro de 2000), é cada vez mais complicado atingir metas redistributivas por meio dos sistemas tributários assentados nos antigos paradigmas. Sem que nada seja alterado, os mais pobres e com menor mobilidade terão de escolher entre menos serviços estatais e impostos maiores. À medida que a tributação de pessoas e empresas com maior mobilidade torna-se cada vez mais difícil, maior tem de ser a carga suportada pelos menos favorecidos, especialmente nos países onde mudanças demográficas exigem um grande volume de recursos para cumprir as promessas de aposentadoria e assistência médica feitas aos futuros pensionistas.

Os efeitos negativos sobre a equidade provocados pela aceleração do processo de globalização e pelo avanço da tecnologia de informação tendem a ser maiores na ausência de harmonização das práticas tributárias internacionais. A desarmonia tributária, além de provocar distorções competitivas, favorece a concentração de renda e prejudica a justiça fiscal, pois as oportunidades de planejamento fiscal daí decorrentes são aproveitadas de forma diferenciada pelos agentes econômicos em geral e melhor exploradas pelos maiores contribuintes.

Conforme aponta REZENDE (1996), à medida que os vícios da exagerada progressividade dos impostos sobre a renda começaram a se mostrar perversos, foi sendo abalada a crença, longamente acalentada, de que o ideal da justiça fiscal consistia em tributar pesadamente os grandes lucros e as altas rendas. Os desdobramentos provocados pelas mudanças recentes ainda são difíceis de antever, mas é certo que o padrão tributário do novo milênio deverá apresentar diferenças significativas em relação ao modelo que prevaleceu no século anterior. Os impostos sobre propriedades imobiliárias, que no século XIX tiveram grande participação na receita tributária, deverão recuperar sua importância. A instituição de impostos ambientais e a cobrança de taxas pela prestação de serviços também devem representar uma alternativa para governos necessitados de receitas. Finalmente, é possível que o traço mais marcante das transformações em curso seja a maior ênfase nos impostos gerais sobre o consumo local de bens e serviços.

A harmonização internacional das regras domésticas de tributação não se restringe aos impostos e contribuições incidentes sobre o fluxo de receita gerado nas transações de bens e serviços, mas atenção especial tem sido e deve ser dispensada a esse aspecto. Se, por um lado, deve ser crescente a utilização de impostos gerais sobre consumo, por outro, o aumento do volume de bens e serviços comercializados em escala mundial estreita a possibilidade de os países tributarem as exportações e impede que se imponham gravames internos prejudiciais à competitividade dos produtos domésticos com os similares importados no mercado nacional.

Existem inúmeras modalidades de impostos sobre o consumo de bens e serviços que diferem quanto ao grau de adequação à harmonização internacional, potencial arrecadatório e regressividade tributária. Em um contexto onde deve ser crescente a participação dos impostos gerais sobre o consumo na composição da receita tributária, o grande desafio é escolher dentre esses impostos aqueles que provoquem as menores distorções possíveis sobre a competitividade do setor produtivo, gerem um volume de

arrecadação compatível com as necessidades de financiamento do setor público e se mostrem o menos regressivos possível.

A seguir, é feita uma breve discussão conceitual acerca das distintas modalidades de impostos sobre o consumo de bens e serviços.

2. Tributação do Consumo: Aspectos Conceituais

Conforme mencionado, a tributação das vendas de bens e serviços, ou a tributação do consumo, é equivalente a uma forma de tributação aplicada indiretamente sobre os gastos dos agentes econômicos.

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

O primeiro consiste em tributar a receita total ou faturamento bruto das empresas, sem que haja compensação com o montante arrecadado nas etapas intermediárias do processo de produção e circulação de mercadorias. Tais tributos são ditos cumulativos ou incidentes "em cascata" porque, quando são cobrados em cada transação efetuada pelo contribuinte, incidem sobre o mesmo imposto já recolhido nas aquisições intermediárias (insumos, bens de capital...) das empresas.

É importante ressaltar que o fenômeno da cumulatividade também está presente nos tributos incidentes sobre a movimentação financeira dos agentes econômicos.

Quando os tributos sobre vendas são cobrados de modo cumulativo, o ônus tributário arcado pelas diferentes empresas responsáveis pelo recolhimento do imposto não é, nem aproximadamente, equivalente à alíquota nominal do tributo. Isto é, a carga fiscal efetivamente paga pelos contribuintes não pode ser extraída facilmente da relação entre o montante arrecadado sobre a venda de um dado produto e seu preço. A carga efetiva, conforme será visto no próximo capítulo, pode ser bem distinta das alíquotas nominais e depende de uma série de fatores, como, por exemplo os citados abaixo:

i) quanto mais longa é a cadeia produtiva de determinada mercadoria – isto é, quanto maior é o número de transações efetuadas até que um dado produto encontre-se acabado -, maior tende a ser o ônus tributário. Isso significa, por exemplo, que mercadorias similares, produzidas por distintos processos técnicos, podem suportar cargas fiscais bastante díspares.

ii) se as importações, ao ingressarem no país, não sofrem a incidência do tributo cumulativo, a carga efetiva é condicionado pela participação, direta e indireta, de bens intermediários domésticos no valor total de insumos. Quando as empresas precisam privilegiar a aquisição de insumos domésticos, terminam sofrendo mais os efeitos da cumulatividade do que aquelas que adquirem matérias-primas no exterior.

iii) quando se isentam as operações de exportação dos gravames cumulativos, as cargas sobre as firmas devem ser maiores na medida em que aumente a relação entre suas vendas domésticas e seu faturamento total.

Em outras palavras, 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 tributos incidentes sobre o faturamento bruto ou a receita ou, ainda, sobre movimentações financeiras afetam duplamente a competitividade dos produtos nacionais. No mercado externo, pela dificuldade em

eliminar integralmente sua incidência sobre um bem exportado.¹⁷ No mercado interno, pela vantagem que oferece as importações que, regra geral, não se sujeitam ao mesmo tratamento no país de origem. Em tal caso, os produtos estrangeiros terminam desfrutando de condições mais vantajosas na concorrência com o produto nacional no mercado doméstico.¹⁸

Para evitar a cumulatividade é necessário que os impostos sobre vendas não onerem as transações intermediárias do processo de produção e distribuição de mercadorias. Sua base de incidência deve ser constituída apenas dos gastos finais dos agentes econômicos de tal sorte que todos os bens e serviços sejam tributados somente na proporção do valor que lhes foi agregado em cada etapa da produção e comercialização.

O segundo grande caminho para tributar o mercado doméstico de bens e serviços consiste, portanto, em tributar apenas o valor adicionado ao longo da cadeia produtiva. Os impostos com essas características são chamados de IVA – que, como o próprio nome sugere, significa imposto sobre valor adicionado.

Para calcular o imposto devido, regra geral, é utilizado o seguinte método: aplica-se a alíquota sobre o valor de cada venda das empresas responsáveis pelo recolhimento do imposto e, deste montante, subtrai-se o IVA arrecadado em cada compra. Ou seja, a cumulatividade é evitada porque é concedido ao contribuinte um crédito dos impostos pagos nas transações intermediárias.

Uma vez que, pelo menos em tese, a imposição de um IVA permite eliminar a cumulatividade tributária e todos os problemas daí decorrentes, existe relativo consenso na literatura especializada em finanças públicas de que essa é a melhor forma de tributar indiretamente os gastos dos agentes econômicos.¹⁹

Dentre as inúmeras vantagens de um IVA em relação aos tributos cumulativos, encontra-se sua adequação aos requisitos impostos pelo novo cenário internacional e a possibilidade de atenuar a regressividade comum à tributação indireta.²⁰

No que tange aos requisitos impostos pelo atual contexto externo, o IVA é considerado uma forma superior de tributação porque permite a adoção do princípio do destino nas trocas internacionais. Quando esse princípio é utilizado, os tributos são cobrados no local 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

¹⁷ Mesmo que uma mercadoria, ao ser exportada, seja isenta da cobrança de um dado tributo com características de incidência em cascata não são eliminados totalmente os efeitos da cumulatividade. Primeiro porque não é oferecido ao exportador um crédito sobre os tributos incidentes na aquisição de insumos. Segundo, e principalmente, porque, mesmo quando esse crédito é oferecido, é impossível calcular ao certo qual é o montante de crédito efetivamente necessário para operar a isenção de forma plena. Para tanto, seria preciso conhecer o processo produtivo de todos insumos utilizados, diretamente e indiretamente, pela firma exportadora.

¹⁸ Conforme apontam AFONSO et al. (2000), por certo, o imposto sobre a renda das empresas e as contribuições sobre os salários também afetam a competitividade das empresas nacionais nos mercados interno e externo. Mas, como a utilização de tais tributos é prática difundida internacionalmente, o problema nesses casos é menos grave, pois o que conta, de fato, é a diferença entre os níveis de tributação no país e nos seus principais parceiros comerciais.

¹⁹ Na prática, há casos em que um imposto sobre valor adicionado pode gerar algum efeito cascata. No entanto, além desse ser um problema perfeitamente corrigível, é marginal se comparado ao grau de cumulatividade que decorre imposição de tributos sobre o faturamento bruto ou a receita total das empresas nos termos descritos. Para maiores detalhes sobre o assunto, ver REZENDE e SILVA (1974), TAIT (1989 e 1991), QUADROS (1994) e ARAUJO (1999 e 2000c).

²⁰ Uma vasta literatura apresenta as vantagens de um IVA em relação aos tributos cumulativos. Ver, por exemplo, os autores citados na nota anterior.

motivos essencialmente tributários, assegura-se indiferença entre mercadorias similares fabricadas em distintos países.

No que diz respeito à possibilidade de atenuar os efeitos da regressividade, o IVA é superior aos tributos cumulativos porque permite a diferenciação das alíquotas conforme a essencialidade dos bens.

O ônus fiscal decorrente da imposição de um IVA não está relacionado, por exemplo, ao processo técnico através do qual determinada mercadoria é produzida. As chances de que a carga efetiva sobre um dado produto reflita aproximadamente a alíquota nominal do imposto são muito maiores do que do caso dos tributos cumulativos. Isso significa que a decisão de se praticar uma alíquota menor sobre bens consumidos pela população de baixa renda pode, de fato, ser implementada.

Quando se tratam de tributos cumulativos, mesmo que se desejasse aplicar procedimento semelhante, apenas por coincidência a carga efetiva resultante de uma alíquota nominal menor seria aproximadamente equivalente a essa alíquota.

Em outras palavras, diferenciar as alíquotas conforme a essencialidade dos bens não garante a eliminação da regressividade, pois, segundo visto, esse fenômeno é comum a todos aos tributos indiretos. Não obstante, o problema pode ser atenuado quando a tributação dos gastos dos agentes econômicos é feita através de um IVA, pois, nesse caso, existe concretamente a possibilidade de se praticar uma alíquota menor sobre os bens e serviços consumidos pela população de baixa renda.

Isto posto, se um IVA, por diversas razões, é considerado uma forma de tributação das vendas superior aos tributos cumulativos porque alguns países (como é o caso do Brasil, conforme será visto adiante) cobram tributos com incidência em cascata?

A principal explicação reside no fato de que embora os tributos cumulativos sejam os mais prejudiciais à economia, paradoxalmente são os mais fáceis de serem cobrados e serem pagos. A imposição de uma alíquota, geralmente uniforme, sobre todas as transações da economia torna a administração do imposto e o cumprimento da dívida tributária menos complexos e, além disso, faz com que os impostos dessa natureza tenham elevado potencial arrecadatório, especialmente em contextos inflacionários.

Durante muito tempo, a relativa simplicidade com se arrecada e se paga os tributos cumulativos foi utilizada como argumento em defesa da cobrança desse tipo de tributo. A questão é que, conforme visto anteriormente, o novo contexto internacional impede que sejam utilizados gravames que comprometam a competitividade do setor produtivo em razão de motivos essencialmente tributários.

Para haver relativo consenso de que a maior integração dos mercados mundiais aliada à tendência de crescente participação dos impostos sobre consumo na composição da receita tributária tornam imperativa a substituição de gravames cumulativos por impostos sobre valor adicionado.

A despeito da maior integração dos mercados, por certo, a distância geográfica entre os distintos parceiros comerciais, através dos custos de transporte e dos demais custos a ele associados, poderia atenuar o efeito das distorções tributárias decorrente da incidência em cascata. Entretanto, esses fatores perdem cada vez mais relevância em função do crescimento do comércio eletrônico e do avanço do processo de formação de blocos econômicos regionais, indicando ser urgente e inevitável a eliminação de gravames cumulativos e a busca pela harmonização internacional.

Os argumentos de que os tributos cumulativos, comparativamente a um IVA, possuem elevado potencial arrecadatório e são mais fáceis de serem apurados e compreendidos têm sido cada vez mais questionados.

Para os diversos autores que estudam as questões relativas à tributação do consumo,²¹ a experiência tem demonstrado que o IVA tem um grande potencial de arrecadação,²² trata-se de uma fonte elástica de receita, intimamente vinculada aos aumentos de consumo, e representa uma importante fonte de recursos especialmente nos países onde a renda constitui-se em uma base tributável estreita.

No que tange às possibilidades de perda de receita por meio da sonegação do imposto, além do IVA contar com um importante elemento autofiscalizador,²³ como grande parte da receita é arrecadada nos estágios pré-varejistas, mesmo havendo evasão no estágio varejista, onde a fiscalização é mais difícil de ser feita, o fisco terá assegurado uma boa parte da arrecadação através do controle das firmas maiores, ou das importações mais as vendas atacadistas cujas transações normalmente exigem a emissão de uma fatura.

Finalmente, outro argumento em defesa do IVA reside no fato de que o desenvolvimento da informática tornou sua administração bem menos complexa, assim como a assimilação dos seus procedimentos por parte dos contribuintes.

²¹ Ver nota de rodapé nº5 para referência aos trabalhos de alguns desses autores.

²² De acordo com as informações contidas em TAIT (1991), o IVA tem contribuído com cerca de 12 a 30% no total da receita tributária dos países que o adotam em seus sistemas tributários e representam entre 5 e 10% do PNB.

²³ O elemento autofiscalizador reside no fato de que os contribuintes só têm direito ao crédito do IVA relativo à aquisição de insumos quando, através da emissão de notas fiscais, declaram sua própria dívida com o fisco. São poucos os incentivos ao subfaturamento, pois a empresa vendedora teria que arcar com o risco de ser descoberta e a compradora, na suposição de que a evasão estivesse fora de seu alcance, teria que recolher um montante maior de imposto sobre suas vendas.

Isto não significa que não existam possibilidades do imposto ser sonegado, mas apenas que o dito elemento autofiscalizador não está presente em outras formas de tributação. Na verdade, o fato das dívidas tributárias dos contribuintes estarem relacionadas aponta para a existência de um instrumento através do qual o fisco pode cotejar as vendas de outros comerciantes com as faturas que indicam o crédito referente ao IVA que foi pago, mas, se este mecanismo de controle não é efetuado, não é de se esperar que, por si só, o risco de evasão seja pequeno ou nulo. Para maiores detalhes sobre as características de um IVA, ver ARAUJO (1999 e 2000c).

Capítulo III

A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

1. Breve Histórico

A constatação de que no mundo moderno especial atenção deverá ser dispensada aos tributos incidentes sobre a produção e circulação de bens e serviços aliou-se ao fato de que no Brasil tais tributos, historicamente, sempre foram os principais responsáveis pela arrecadação global.²⁴

Desde o início, quando o sistema tributário do país começou a ser estruturado, o fluxo de receita gerado na venda de bens importados e na exportação de produtos primários constituiu-se na principal base de incidência nacional, o que, em parte, explica-se pelo fato de que, até quase a metade do século passado, a economia brasileira ser eminentemente agrícola e extremamente aberta.

Durante todo o Império (1822-1889), a principal fonte de receita tributária era o comércio exterior, em particular, o imposto de importação que, às vésperas da República, era responsável por aproximadamente metade da receita. Após a proclamação da República (em 1889), a Constituição de 1891 adotou, sem maiores alterações, a composição tributária anterior.

Contudo, a instituição do regime federativo, impôs a necessidade de dotar as unidades subnacionais de receitas que lhes permitissem autonomia financeira.²⁵ Sendo o sistema tributário assentado praticamente em uma única base de incidência e dada a forma como esse regime foi concebido, a solução encontrada foi simplesmente permitir o acesso dos diferentes níveis de governo a esta base, mas através da adoção de um esquema de separação tributária. Ou seja, a Constituição apenas discriminou os impostos de competência exclusiva da União e dos estados; dentre os mais relevantes, coube, respectivamente, a ambos: o imposto de importação, e o imposto de exportação tanto sobre as vendas externas quanto interestaduais.²⁶

Do final do século XIX até as três primeiras décadas do século XX, paralelamente aos gravames sobre o comércio exterior, foram sendo instituídos impostos sobre as mercadorias produzidas internamente, merecendo destaque o Imposto de Consumo – uma união de espécies prematuras de *excises taxes* – incidente sobre alguns bens específicos, e o Imposto sobre Vendas Mercantis, mais amplo que o anterior. Cabe observar que, somente a partir de 1924, foi que o governo federal instituiu um imposto de renda geral.

Apenas com as fortes oscilações provocadas na atividade primário-exportadora devido aos efeitos da I Guerra Mundial e da Grande Depressão é que se ingressa, a partir da

²⁴ VARSANO (1996 e 1999) são as fontes básicas dos comentários acerca da evolução da tributação do consumo no país feitas nos próximos parágrafos.

²⁵ Atualmente, o Brasil é uma Federação composta institucionalmente por três níveis de governo: a União (o governo central ou federal), os estados (equivalentes às províncias em outros países); e os municípios (equivalentes aos governos locais em outros países). A expressão *subnacionais* refere-se às instâncias de governo inferiores ao governo central – isto é, estados mais municípios.

²⁶ Para maiores detalhes sobre a formação e características das relações federativas brasileiras, ver ARAUJO (1999).

década de 30 do século passado, em uma nova fase da história tributária nacional. A novidade não constituía na mudança da composição da arrecadação global em direção a uma maior participação dos impostos sobre a renda e a propriedade, mas sim na predominância da tributação dos produtos domésticos.

Até a reforma empreendida na década de 60, o sistema tributário concebido nos anos 30 não sofreu substanciais alterações. O principal tributo sobre vendas federal permanecia sendo o Imposto de Consumo, o estadual – o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), originário do Imposto sobre Vendas Mercantis, cuja exclusividade impositiva lhe foi atribuída em 1934, e o municipal – o Imposto sobre Indústrias e Profissões, praticamente uma réplica do IVC, cuja competência legislativa lhe foi designada em 1946.

Conforme aponta VARSANO (1996), durante o período 1946/66, o Imposto de Consumo era responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o IVC correspondia a quase 90% da receita estadual e o Imposto sobre Indústrias e Profissões gerava cerca de 45% da receita municipal; e, em conjunto, perfaziam 65% da arrecadação tributária nacional.

A partir da década de 50, o aprofundamento do processo de industrialização ao mesmo tempo em que ampliava a possibilidade de tributar as vendas, implicava na necessidade de fortalecer as finanças públicas sem, contudo, majorar a receita por meio da utilização de impostos que pudessem comprometer a eficiência do setor produtivo. Reconhecia-se que o passo mais importante era a reestruturação do aparelho arrecadador. Em meio a esse contexto foi realizada uma reforma tributária na segunda metade da década de 60.

No que tange à tributação das vendas, as mudanças promovidas na ocasião foram de caráter qualitativo não alcançando a forma como era concebida a divisão de competências entre os três níveis de governo. O principal mérito da reforma foi a eliminação de importantes impostos com características de incidência em cascata.

Com as mudanças introduzidas nos anos 60, o Brasil tornou-se pioneiro na adoção de impostos sobre valor adicionado. O Imposto de Consumo foi substituído pelo IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) – incidente sobre produtos manufaturados e cobrado segundo a sistemática do valor adicionado – e sua competência continuou na esfera federal. O IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) – maior tributo sobre vendas do país – foi trocado pelo ICM (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias) – com ampla abrangência sobre o valor agregado gerado em cada etapa da fabricação e distribuição de mercadorias – e sua competência permaneceu sendo estadual.²⁷

O pioneirismo do Brasil na adoção de impostos sobre valor adicionado não significa que todas as fontes de cumulatividade tributária tenha sido eliminadas. Por exemplo, o Imposto sobre Indústrias e Profissões, que abrangia parte das atividades terciárias foi transformado no ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), sua competência foi mantida na esfera municipal, mas, diferente do que ocorreu com o Imposto de Consumo e com o IVC, a natureza cumulativa do antigo imposto sobre serviços não foi alterada. Os Impostos Únicos – sobre combustíveis, energia elétrica, minerais, transportes e comunicações – cobrados pelo governo federal também tinham incidência em cascata e não foram eliminados.

Não obstante, o importante a ser observado é que, conforme ilustram os números que serão apresentados no próximo capítulo, nos primeiros anos posteriores à reforma dos anos 60, os tributos sobre valor adicionado representavam aproximadamente 90% do

²⁷ Embora a substituição dos gravames cumulativos, ainda que embrionariamente, já viesse sendo recomendada internacionalmente, antes do Brasil, apenas a França já havia adotado um IVA para tributar as vendas.

total coletado sobre bens e serviços. Ou seja, a despeito de todas as fontes de cumulatividade não terem sido eliminadas pela reforma, é lícito afirmar que as mudanças então promovidas foram capazes de proporcionar um salto qualitativo no sistema de tributação nacional.

O problema é que, ao longo do tempo, foram sendo introduzidas modificações na legislação que, paulatinamente, foram contribuindo para minar os efeitos positivos alcançados pela reforma dos anos 60 – tanto no que diz respeito ao aumento progressivo da participação de tributos cumulativos na arrecadação quanto na deterioração da qualidade do principal IVA nacional – o atual ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

A seguir, separadamente, serão comentados os dois aspectos.

1.1 A crescente participação de tributos cumulativos na arrecadação

A reforma tributária empreendida na década de 60 fazia parte de uma estratégia de desenvolvimento onde a orientação e o controle do processo de crescimento deveriam caber ao governo federal, que procurava influenciar as decisões privadas por meio de incentivos fiscais. Em um primeiro momento, a reforma foi extremamente bem sucedida no objetivo fortalecer as finanças públicas e, com isso, permitir a concessão de incentivos fiscais. A questão é que não demorou muito tempo para que esse procedimento começasse a corroer excessivamente a receita pública.

Assim, logo depois de completada a reforma, já no início dos anos 70, o governo federal se viu diante da necessidade de tomar medidas capazes de reforçar suas fontes de financiamento. Para tanto, dentre outros expedientes, criou o PIS – contribuição para o Programa de Integração Social. Tal contribuição, incidente sobre a receita total das empresas, marcou o início do ressurgimento no país da cumulatividade na tributação.

Conforme mencionado anteriormente, a cumulatividade não chegou a ser totalmente eliminada pela reforma dos anos 60. Não obstante, além dos impostos sobre valor adicionado terem adquirido notável importância na tributação das vendas, as bases de incidência dos impostos que permaneciam sendo cobrados em cascata, eram bem menos abrangentes do que a do antigo Imposto de Consumo e, em particular, do que a do IVC, o que tornava o problema da cumulatividade menos grave.

Com a criação do PIS, pode-se falar em ressurgimento do fenômeno da cumulatividade porque tal contribuição alcançava grande parte das atividades econômicas, mas não era concedido ao contribuinte um crédito relativo ao imposto pago na aquisição de insumos. Ou seja, é como se o IVC tivesse sido recriado e a intensidade do efeito cascata passasse a depender do tamanho da alíquota.

No início dos anos 80, novamente com o intuito de reforçar as finanças do governo federal, foi criada nova contribuição com características de incidência em cascata – o Finsocial (contribuição para o Fundo de Financiamento Social).

Em 1988, com a promulgação de uma nova Constituição, outra reforma tributária foi realizada. As mudanças introduzidas não alteraram profundamente a estrutura tributária concebida nos anos 60. Não foi tomada nenhuma medida que, concretamente, visasse corrigir os possíveis defeitos existentes na tributação sobre o valor adicionado implementada na década de 60. Também não foi feito nenhum esforço no sentido de eliminar os tributos cumulativos. Ao contrário, os desdobramentos posteriores à Constituição de 1988 mostraram que a reforma então realizada contribuiu para deteriorar a qualidade dos impostos sobre valor adicionado já existentes (conforme será comentado adiante) e para intensificar a utilização de contribuições sociais com incidência em cascata.

Para compreender esses acontecimentos, é preciso levar em consideração qual foi o principal objetivo da reforma tributária promovida em 1988. Diferente da reforma dos anos 60, que visava fortalecer as finanças federais sem comprometer a eficiência do setor produtivo, a reforma de 1988 tinha como principal motivação o fortalecimento das finanças dos governos subnacionais. Essa era a reação natural aos mais de vinte anos de ditadura militar e de concentração de recursos fiscais nas mãos da União, aos quais o país foi submetido no período compreendido entre as duas reformas.

Para atingir esse objetivo – o de fortalecimento das finanças subnacionais – basicamente, foram tomadas duas medidas.

O ICM – principal IVA nacional cuja competência foi delegada aos estados pela reforma da década de 60 – teve sua base de incidência ampliada sendo transformado no ICMS. A ampliação da base de incidência se deu pela incorporação dos Impostos Únicos federais (sobre combustíveis, energia elétrica, minerais, transportes e comunicações), que foram extintos.

Além disso, o poder tributário dos governos estaduais foi incrementado pela maior autonomia concedida a essa esfera de governo para fixar as alíquotas do imposto e decidir sobre sua administração.

A outra medida destinada ao fortalecimento das finanças subnacionais foi o aumento do percentual de repasse de dois impostos federais – o IR (Imposto de Renda) e IPI – que compõem os fundos de participação dos estados e dos municípios (ver Box I para evolução das transferências do IR e IPI).²⁸

Paralelamente à descentralização de recursos tributários, a Constituição de 1988 não contemplou um processo ordenado e pactuado de descentralização de encargos, embora estes tenham sido fortemente pressionados no âmbito da seguridade social, cuja responsabilidade costuma ser do governo central. Para enfrentar o desequilíbrio fiscal-financeiro daí decorrente, o governo federal passou a fazer uso das contribuições sociais cumulativas cuja cobrança foi facilitada e incentivada pelas mudanças introduzidas pela nova Constituição.

BOX I

Evolução Histórica dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios

Paralelamente à atribuição de competência aos governos subnacionais para cobrar seus próprios impostos, foi sendo consolidado no país um sistema de transferências federais de receita tributária com o intuito de complementar as finanças das regiões economicamente mais frágeis. Tal sistema foi institucionalizado pela Constituição de 1946 e, desde o início, esteve baseado na participação dos estados e municípios nos impostos federais sobre a venda de bens e serviços e sobre a renda. A partir da década de 60, ficou estabelecido que uma fração de dois impostos federais – o IR e o IPI – seria transferida aos governos subnacionais através do FPE (fundo estadual) e do FPM (fundo municipal). A participação dessas esferas de governo na receita dos dois impostos, esteve, desde a criação dos fundos, atrelada aos momentos de menor ou maior abertura do regime político.

Reforma Tributária de 1964/67: componente de uma estratégia de desenvolvimento que, segundo seus formuladores, exigia a centralização das decisões econômicas da União. De acordo com essa orientação, julgava-se ser necessário o comando central dos impostos que fossem primordialmente instrumentos da política econômica. O Ato Complementar nº 40/68 reduziu, de 10 para 5%, os percentuais da arrecadação do IR e

²⁸ Atualmente, do total arrecadado com o IR e com o IPI, 47% e 57% são, respectivamente, comprometidos constitucionalmente com transferências que a União realiza em favor dos estados e municípios. Para maiores detalhes sobre o sistema de transferências brasileiro, ver AFONSO (1989), ver VARSANO (1996), VARSANO et al. (1998) e SERRA e AFONSO (1999).

do IPI destinados ao FPE e ao FPM, respectivamente. Em contrapartida, criou o FE – Fundo Especial –, cuja distribuição e utilização dos recursos era inteiramente decidida pelo poder central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. O Ato também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. Este modelo era, na verdade, o corolário da submissão de governadores e prefeitos às políticas públicas implementadas pelo governo central. A autonomia fiscal das esferas subnacionais foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975.

1975 – 1983: a partir da segunda metade dos 70's, os estados e municípios começaram a esboçar reação ao baixo grau de autonomia, o que gerou as Emendas Constitucionais n.º 5/75 a n.º 17/80. As medidas legais elevaram progressivamente os recursos do FPE e FPM que, de 5% em 1975, atingiram 10,5% em 1982/83. Contudo, na prática, tais medidas não surtiram efeito, pois a cada ação no sentido de descentralizar os recursos corresponderam reações da União que as neutralizaram.

1984 – 1988: a partir de 1984, à medida que o sistema político se abria, permitindo maior participação de lideranças locais e regionais no poder, as esferas subnacionais adquiriram, de fato, maiores parcelas dos recursos federais. A Emenda Constitucional n.º 23/83 elevou os percentuais do FPE e do FPM para 12,5 e 13,5%, respectivamente, em 1984, e para 14 e 16%, a partir de 1985, e fechou brechas legais que haviam permitido à União reduzir as bases sobre as quais incidiam os percentuais dessas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária.

A Constituição de 1988: o processo de desconcentração de recursos, iniciado em 1984, culminou com a Assembléia Constituinte de 1987/88, que se caracterizou por consolidar uma ampla redistribuição de receitas tributárias em benefício dos governos subnacionais. Dentre outras medidas tomadas nesta direção, os percentuais do produto da arrecadação de IR e IPI destinados ao FPE e ao FPM foram, outra vez, progressivamente ampliados, chegando, a partir de 1993, a 21,5% e 22,5%, respectivamente. No caso do IPI, mais 10% foram destinados a outro fundo (o FPEEx) criado com o intuito de ressarcir os governos subnacionais pelas possíveis perdas decorrentes da desoneração das exportações de produtos manufaturados. O Fundo Especial (instituído pela reforma da década de 60) foi extinto e convertido em fundo para o financiamento do desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – as mais pobres do país. O percentual de 2% da arrecadação do IR e do IPI, destinados ao antigo fundo especial, foi ampliado para 3%.

Fonte: VARSANO (1996) e VARSANO et al. (1998).

O expediente de arrecadar contribuições sociais incidentes sobre o faturamento bruto das empresas já havia sido inaugurado antes da reforma de 1988, através da criação do PIS e do Finsocial. No entanto, conforme apontam AFONSO e ARAUJO (2003), no passado, a modalidade de contribuição social mais conhecida era a devida à Previdência Social, que tinha a folha salarial como base de incidência. Essa contribuição custeava a maior parte dos gastos federais com assistência médica e boa parte da assistência social.

Na reforma tributária de 1988, os Constituintes que deliberaram sobre a Ordem Social, para custear uma série de novos encargos e responsabilidades que imputavam à União, inovaram ao criar uma ampla e diversificada sistemática de financiamento: abandonaram a folha salarial como principal base de incidência das contribuições sociais e determinaram que empregadores também contribuíssem sobre o lucro e o faturamento (neste caso, ampliando o alcance e redirecionando as vinculações das contribuições já existentes – o PIS e o Finsocial). 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.

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

(i) primeiro, a desvinculação de parcela das contribuições sociais para serem aplicadas livremente no orçamento federal como se fossem recursos ordinários provenientes de impostos.

(ii) segundo, a criação do imposto provisório sobre movimentação financeira (IPMF), em 1993, posteriormente recriado na forma de contribuição (CPMF) – vinculada ao financiamento da saúde e depois postergada para custear também os programas de emergência.

Em resumo, historicamente, os tributos incidentes sobre as vendas de bens e serviços sempre foram importantes na composição da receita tributária nacional. A estrutura de arrecadação do atual sistema tributário foi delineada, em grande medida, na reforma realizada no final dos anos 60, quando o Brasil foi pioneiro na adoção de impostos sobre valor adicionado. O problema é que, desde então, foram sendo feitas diversas modificações na legislação que, embora não tenham afetado profundamente tal estrutura, paulatinamente, foram comprometendo a qualidade do sistema. Para tanto, contribuiu decisivamente a expansão das contribuições sociais cumulativas. Tal expansão foi expressivamente impulsionada pela reforma constitucional de 1988, que tanto pressionou pela elevação das despesas federais a serem atendidas por tal categoria tributária, como desestimulou a cobrança de seus similares na forma de impostos tendo em vista a forte elevação das parcelas de receitas repartidas com os governos subnacionais através dos fundos de participação.

1.2 Questões relativas ao ICM / ICMS

Na reforma tributária da década de 60, não apenas a competência sobre o maior tributo nacional sobre mercadorias – o ICM – foi designada aos estados, quanto foi mantida a tradição dessa esfera de governo em tributar as exportações internacionais e interestaduais. No âmbito internacional, apenas os produtos industrializados ganharam imunidade, e, no plano interno, foi adotado o princípio da origem na alocação da receita oriunda de vendas interestaduais.²⁹ Esse último aspecto, alvo de inúmeras críticas, merece destaque.

A adoção do princípio da origem tanto respondia a razões históricas quanto à ausência de experiência internacional na tributação do valor adicionado em qualquer esfera de governo.³⁰ Quando o ICM foi criado o único parâmetro de tributação por meio de um IVA em contextos semelhantes às organizações federativas se restringia a uma recomendação teórica da adoção de IVA's cobrados segundo o princípio da *origem restrito*³¹ nos países da antiga Comunidade Econômica Européia. A principal motivação

²⁹ Para a definição do conceito de princípio da origem e princípio do destino, ver Box II.

³⁰ O ICM foi implementado, em larga medida, à luz apenas da experiência legislativa acumulada com o IPI. O problema é que quando, em 1964, o IPI foi introduzido no Brasil apenas a França havia adotado um imposto que se aproximava dessa sistemática.

³¹ De acordo com esse princípio, deve-se adotar o princípio da origem nas transações interestaduais (que, no caso da antiga Comunidade Econômica Européia, correspondiam às transações entre os respectivos países membros) e o princípio do destino nas trocas internacionais.

da recomendação, tendo em vista a futura integração por meio da abolição das fronteiras fiscais, era evitar as dificuldades de operacionalização do princípio do destino nesses contextos.³² Não havia grandes preocupações quanto às consequências econômicas da utilização do princípio da origem nas transações internas, mas apenas a sugestão de que seria mais recomendável que as alíquotas fossem iguais ou, pelo menos, muito próximas.

O ICM foi, então, introduzido com adoção do princípio da origem nas trocas interestaduais e, através da limitação da autonomia estadual para legislar sobre o mesmo, foram estabelecidas alíquotas praticamente harmonizadas. As restrições aos poderes tributários subnacionais foram cruciais para que a atribuição aos estados da competência sobre o ICM não tenha, desde o início, se traduzido em graves problemas de coordenação interna e, paralelamente, para que os impactos negativos sobre as decisões locais de investimento, produção e consumo decorrentes da opção por pelo princípio da origem não tenham se tornado imediatamente evidentes.

As discussões em torno da escolha do princípio da origem centraram-se preponderantemente nas consequências sobre a distribuição interestadual da receita. A cobrança integral no estado de origem conduziria a uma distribuição extremamente injusta, pois a produção é bem mais concentrada regionalmente que o consumo; e aumentaria a necessidade de transferências federais para equalizar os desequilíbrios horizontais.

BOX II

O princípio da origem e destino

Os países quando comercializam internacionalmente bens e serviços precisam decidir sobre o princípio através do qual se desejam alocar a receita tributária oriunda das trocas internacionais de mercadorias.

Quando um imposto é cobrado segundo o princípio da origem diz-se que o mesmo incide sobre a produção das empresas em território nacional, ou seja, o tributo incide, à alíquota local, sobre todos os bens e serviços produzidos internamente. As exportações são tributadas, mas as importações não.

Com o princípio do destino, tributa-se apenas os bens consumidos no mercado nacional. As exportações são completamente desoneradas de tributação enquanto as importações são sujeitas ao mesmo sistema de tributação das vendas que os produtos domésticos. Dessa forma, é assegurado que diferenciais de competitividade entre produtos similares fabricados em distintos países não sejam explicadas por diferenças nos sistemas de tributação das vendas nacionais. Por essa razão, em um contexto marcado por um alto grau de abertura comercial, recomenda-se a adoção do princípio do destino na tributação dos bens e serviços comercializados internacionalmente.

Nos contextos federativos, quando se atribui competência às unidades subnacionais para cobrar tributos sobre a produção e circulação de mercadorias, a adoção do princípio do destino na alocação da receita tributária proveniente de trocas interestaduais é um

³² Para maiores detalhes sobre as dificuldades em operacionalizar o princípio do destino em contextos onde não existem fronteiras fiscais, ver ARAUJO (1999).

requisito fundamental. Uma vez que no mercado interno não existem fronteiras fiscais e não há restrições legais à movimentação de mercadorias, a adoção do princípio da origem poderia afetar enormemente as decisões locais de produção, investimento e consumo, e, além disso, promover uma distribuição de recursos entre as unidades subnacionais pouco equitativa dado que a produção costuma ser mais concentrada regionalmente que o consumo.

Isso torna-se particularmente problemático quando o princípio da origem é combinado com a permissão de que as instâncias inferiores de governo fixem distintas alíquotas. Dado que, de acordo com esse princípio, a arrecadação tributária é intimamente relacionada com o volume da produção realizado em cada jurisdição, as unidades subnacionais poderiam utilizar a variação de alíquotas como instrumento para atrair para o seu território investimentos produtivos e comerciais, praticando entre si em autêntica guerra fiscal.

Em resumo, nos contextos federativos a ausência de fronteiras fiscais entre as esferas subnacionais de governo implica que, quando se atribui às mesmas competências tributárias próprias, são grandes as chances de que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição para outras e provoquem distorções na alocação de recursos. Uma medida importante, dentre outras, para contornar o problema é instituir o princípio do destino nas transações interestaduais. Sua adoção é condição necessária para garantir uma certa autonomia às instâncias inferiores de governo e, ao mesmo tempo, evitar que o exercício dessa autonomia tenha consequências danosas.

Fonte: ARAUJO (1999).

A solução encontrada para contornar a questão foi a determinação de que a alíquota interestadual fosse menor que a intraestadual de modo que os estados importadores líquidos – os mais pobres – pudessem se apropriar de uma parte da receita gerada na tributação das mercadorias adquiridas de outras jurisdições.

No presente, a atribuição de competências próprias a instâncias inferiores de governo para tributar as vendas combinada com adoção do princípio da origem nas trocas interestaduais é amplamente criticada, tanto no Brasil quanto em outras Federações e na atual União Européia. Mas, quando o ICM foi introduzido no país, algumas condições específicas verificadas no período permitiram que as medidas anteriores fossem tomadas e que, com elas, os problemas decorrentes da opção pelo princípio da origem fossem atenuados.

A reforma tributária dos anos 60 foi concebida em meio a um cenário político autoritário e de centralização das decisões econômicas nas mãos do governo federal. A reforma previa que as unidades subnacionais contassem com recursos suficientes para desempenhar suas funções, mas desde que isso não atrapalhasse o processo de crescimento, que deveria ser comandado pela União. Por essa razão, a competência sobre o ICM foi atribuída aos estados, mas sua autonomia para legislar sobre o mesmo foi limitada.

Com a Constituição de 1988, mantendo-se sem grandes alterações a estrutura tributária concebida nos anos 60, conforme mencionado, foram implementadas modificações que visavam o fortalecimento das finanças locais em resposta aos anos de autoritarismo. No que tange ao ICM, sua base de cálculo foi ampliada transformando-o no ICMS, e a capacidade dos estados de legislar sobre o mesmo, bem como de fixar suas respectivas alíquotas foi, em grande medida, recomposta.

Com relação ao comércio internacional, ao invés de um movimento em direção à cobrança plena no destino, foi tomada uma medida contrária: não apenas a tributação

sobre as exportações de produtos primários foi mantida, como também se retirou parte da imunidade dos produtos industrializados, passando a categoria de semi-elaborados a não ser desonerada.

Já as regras de tributação interestadual mantiveram-se praticamente as mesmas. Apenas para evitar que a autonomia dos estados para fixar suas respectivas alíquotas nas operações intraestaduais não se mostrasse contraditória à cobrança de uma alíquota inferior nas transações interestaduais, foi estabelecido que as primeiras não poderiam ser fixadas em patamar menor que as últimas determinadas por Resolução do Senado Federal.³³

A Constituição de 1988, ao recompor a autonomia estadual para legislar em matéria tributária, engendrou sérios problemas de coordenação interna que, em boa medida, não estavam presentes quando da instituição do ICM. O relaxamento dos dispositivos constitucionais que limitavam os poderes estaduais e visavam uma uniformização mínima das regras subnacionais do ICMS, com o passar do tempo, foi dando origem à presença de distintos aparatos institucionais sobre o mesmo imposto. No limite, pode-se dizer que atualmente existe uma legislação para cada estado (ou seja, 27), impedindo seu completo conhecimento e compreensão por parte dos contribuintes, especialmente daqueles que costumam operar e/ou tenham estabelecimentos em mais de uma jurisdição.

Paralelamente a pouca ou nenhuma coordenação horizontal, a permissão para que os estados pudessem variar, ainda que dentro de certos limites, suas alíquotas tornou evidente os problemas da adoção do princípio da origem com alíquotas diferenciadas.³⁴

No presente, a adoção de uma alíquota inferior nas transações interestaduais tanto não tem se mostrado suficiente para atingir uma alocação da receita mais justa quanto não evita as iniquidades decorrentes da necessidade de que os estados que efetuam exportações ao mercado internacional tenham que, no caso onde existe imunidade, devolver créditos de impostos que não foram arrecadados em seu território.³⁵ Além disso, impõe uma dificuldade adicional: abre uma brecha para sonegação através das operações interestaduais.³⁶

A opção pelo princípio da origem aliada à liberdade de que gozam as unidades subnacionais para legislar sobre os seus respectivos impostos serve ainda de instrumento para que as mesmas pratiquem entre si uma danosa *guerra fiscal* visando atrair investimentos produtivos para os seus respectivos territórios. Mesmo que a competição por esses investimentos não seja explicitamente tributária, pode ser creditícia ou financeira. Nesse caso, uma dada jurisdição com o objetivo de atrair contribuintes pode fazer um acordo no qual, no momento do estabelecimento de uma atividade produtiva, o imposto é recolhido normalmente, mas paralelo a tal pagamento e vinculado ao valor deste, o contribuinte recebe dessa jurisdição, direta ou indiretamente, um empréstimo em condições muito mais vantajosas do que as do mercado. Isso, na

³³ Atualmente, as saídas dos estados do Sul e Sudeste (à exceção do Espírito Santo) – as regiões mais ricas – destinadas ao Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo são tributadas a uma alíquota de 7%, e todas as outras transações interestaduais sofrem a incidência de uma alíquota de 12%.

³⁴ Sobre esses problemas, ver Box II e ARAUJO (1999).

³⁵ As importações de mercadorias produzidas no exterior, usualmente, ingressam pelo Sul e Sudeste – as regiões mais ricas – e as exportações internacionais costumam ser feitas pelas regiões menos desenvolvidas. Assim, enquanto as primeiras recolhem e se apropriam do ICMS devido nestas importações, as últimas são as responsáveis pela concessão de créditos aos exportadores.

³⁶ Como em determinados casos a alíquota praticada nas transações internas é inferior a praticada nas operações interestaduais, os contribuintes podem encontrar vantagens em montar uma operação fictícia de venda interestadual.

prática, nada mais é do que uma forma *disfarçada* de isentá-lo dos tributos relativos à transferência de sua atividade.³⁷

Em outras palavras, nos contextos federativos a adoção do princípio da origem quando da atribuição de competência às unidades subnacionais para cobrar seus próprios tributos sobre vendas, normalmente, por si só, já é encarada como um problema. Quando somado a isso, como é o caso do Brasil, os mecanismos de garantia de harmonização horizontal são muito frágeis, esse problema torna-se ainda maior. A pouca ou nenhuma coordenação entre as regras subnacionais de tributação, além de elevar os custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária, se transforma em um poderoso instrumento para os estados burlarem os dispositivos constitucionais que ainda persistem como, por exemplo, aqueles que criam empecilhos à competição tributária.

Conforme comentado no Capítulo II, os impostos sobre valor adicionado são considerados uma forma superior de tributação do consumo em comparação aos gravames cumulativos. Nesse sentido, o ICMS pode ser considerado qualitativamente superior, por exemplo, as contribuições sociais cobradas pela União. O problema é que a ampla autonomia de que gozam os estados para legislar sobre o ICMS faz com que as vantagens que um IVA desfruta não sejam aproveitadas plenamente.

Segundo visto, dentre as inúmeras vantagens de um IVA em relação aos tributos cumulativos, encontra-se sua adequação aos requisitos impostos pelo novo cenário internacional e a possibilidade de atenuar a regressividade comum à tributação indireta.

No que tange à adequação aos requisitos impostos pelo novo cenário, uma medida tomada em 1996 atenuou os problemas que a falta de harmonização interna das regras do ICMS causavam sobre a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo. Através da Lei Complementar nº 87 – a famosa *Lei Kandir* –, depois de mais de um século, foi rompida definitivamente a tradição estadual em tributar as exportações internacionais e as aquisições de bens de capital com propósitos de investimentos. Ou seja, com a nova legislação foi finalmente instituído, de modo pleno, o princípio do destino nas trocas externas.

No que tange às oportunidades de atenuar a regressividade comum à tributação indireta, os problemas relativos ao ICMS, anteriormente levantados, fazem com que essas oportunidades sejam pouco aproveitadas. Por exemplo, uma vez que existem brechas na legislação que permitem aos estados praticarem entre si uma danosa guerra fiscal, há incentivos para que o critério de fixação das alíquotas atenda muito mais aos requisitos da competição tributária do que aos requisitos da equidade. Outro exemplo, a cobrança do imposto segundo o princípio da origem nas transações interestaduais, ainda que com alíquotas menores para as regiões mais pobres, impede que os estados, cujas mercadorias consumidas em seu território são predominantemente produzidas em outros estados, possam usar a ampla autonomia de que gozam para diferenciar as alíquotas conforme a essencialidade dos bens.

2. O Debate Contemporâneo

Após a reforma tributária do final dos anos 60, por aproximadamente duas décadas, o debate em torno do qual se assentavam as principais críticas ao sistema tributário brasileiro residiu na questão da equidade. A excessiva participação dos tributos sobre bens e serviços na composição da receita tributária nacional era tida como um elemento concentrador de renda uma vez que os impostos dessa natureza são regressivos.

³⁷ Para maiores informações acerca da “guerra fiscal”, ver VARSANO (1997).

Para compreender esse debate é preciso levar em consideração o contexto no qual o mesmo surgiu.

Conforme aponta VARSANO (1996), a reforma tributária empreendida nos anos 60 permitiu a concepção de um sistema tributário que era, de fato, um sistema – e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação – com objetivos econômicos claramente definidos. O objetivo fundamental da reforma foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada – e, portanto, os detentores da riqueza – a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade.

Seguindo os princípios contidos nos paradigmas tradicionais de tributação de que o ideal da justiça fiscal consistia em tributar pesadamente os grandes lucros e as altas rendas, as discussões sobre a necessidade de se realizar uma nova reforma tributária recaiam sobre a urgência em alterar a composição da receita: era preciso aumentar a participação dos impostos sobre a renda, e também sobre a propriedade, em detrimento dos impostos sobre consumo.

O sistema tributário nacional era considerado ruim porque privilegiava a arrecadação de tributos indiretos. A necessidade de reformular tais tributos não estava no centro das discussões. O Brasil havia sido pioneiro na adoção de impostos sobre valor adicionado e os tributos cumulativos não tinham grande participação na receita. Mesmo que com o passar dos anos, os impostos incidentes em cascata tenham adquirido importância na arrecadação, enquanto o cenário internacional no qual os distintos Estados nacionais operavam conferia aos mesmos maior autonomia para decidir sobre a estruturação dos seus distintos sistemas de tributação, a questão da cumulatividade não era vista como um grande problema.

A questão da equidade, mediante a maior utilização dos impostos sobre a renda e propriedade, era muito mais importante. Grande parte dos trabalhos que procuravam estimar o ônus fiscal suportado por cada indivíduo ou família tinha como foco avaliar o impacto sobre a distribuição de renda decorrente da substituição de tributos indiretos por tributos diretos.³⁸

O fato é que o contexto no qual os agentes produtivos domésticos operavam mudou consideravelmente e a questão da equidade cedeu lugar à questão da competitividade. Desde de aproximadamente meados dos anos 90 até os dias atuais, embora a baixa participação dos impostos sobre a renda e propriedade na receita tributária nacional não tenha deixado de ser objeto de crítica, o fato é que as discussões sobre a necessidade da eliminação de entraves que afetem a competitividade dos produtores domésticos, tanto no mercado interno quanto externo, ganharam destaque.

Segundo visto, no plano externo, a maior integração dos mercados mundiais dificulta a utilização dos paradigmas tradicionais de tributação. De um lado, há uma tendência de que os Estados nacionais optem por maior participação dos impostos sobre consumo na composição da receita. Por outro lado, o aumento do volume do comércio mundial estreita a possibilidade dos países tributarem as exportações e impede que se imponham gravames internos prejudiciais à competitividade dos produtos domésticos com os similares importados no mercado nacional. É preciso buscar a harmonização internacional das regras de tributação das vendas de bens e serviços e, para tanto, é imprescindível eliminar tributos cumulativos.

³⁸ Esse é o caso, por exemplo, do trabalho de ERIS et al. (1983) que será apresentado no Capítulo V.

No plano interno, conforme será demonstrado no próximo capítulo, as exigências impostas pelo novo cenário externo aliaram-se ao fato de que nunca foi tão alta a participação de tributos cumulativos na arrecadação quanto nos últimos anos.

Enquanto a economia brasileira era relativamente fechada e operava com elevados índices de inflação, os efeitos nefastos da tributação cumulativa sobre a competitividade do setor produtivo nacional eram pouco sentidos. No entanto, a abertura comercial, processada no início da década de 90, e a estabilização bem sucedida dos preços, promovida pelo Plano Real em 1994, alteraram profundamente o ambiente econômico no qual os agentes privados operavam. Conforme apontam AFONSO et al. (2000), nesse novo ambiente econômico, a questão-chave para a sobrevivência do setor produtivo, que era – e, circunstancialmente, ainda é – o ganho financeiro, passou a ser a competitividade. A não ser que se criem condições propícias para que nosso sistema produtivo seja competitivo, o país tende a ser condenado à estagnação.

Em resumo, no debate atual sobre as mazelas do sistema tributário nacional, ninguém duvida que é exagerada a participação de tributos sobre bens e serviços na receita tributária global. No entanto, a mudança da composição da receita – com maior participação dos tributos sobre a renda e patrimônio em detrimento dos impostos sobre o consumo – não está no cerne das discussões. Parece haver relativo consenso de que, mais importante do que alterar a distribuição da arrecadação por bases de incidência, é fundamental reformular a tributação do consumo nacional. Para tanto é imprescindível aprimorar os IVA's já existentes (em particular o ICMS) e, sobretudo, transformar (ou pelo menos aproximar) os tributos cumulativos em impostos cobrados segundo a sistemática do valor adicionado.

As considerações anteriores indicam que as críticas relativas aos tributos domésticos sobre bens e serviços e a urgência em reformá-los estão intimamente relacionadas à questão da competitividade. No caso do ICMS, embora a falta de coordenação interna de suas regras seja, na prática, um grande obstáculo à formação de blocos regionais de comércio, enquanto as fronteiras fiscais não são abolidas e é garantido que o tributo seja cobrado segundo o princípio do destino nas trocas internacionais, os efeitos danosos da falta de harmonização interna sobre a competitividade dos produtos nacionais são minimizados. No que tange aos tributos cumulativos, é urgente eliminá-los, pois, nesse caso, mesmo que se queira não há como adotar o princípio do destino.

Ainda que a questão da competitividade seja o princípio norteador das críticas aos tributos domésticos sobre vendas, há uma outra dimensão que deveria ser explorada.

Foi visto que os tributos indiretos, ao incidirem sobre o fluxo de receita gerado nas transações de bens e serviços sem distinguir o comprador, tendem a ser, por sua própria natureza, regressivos. Há, contudo, mecanismos para atenuar a regressividade. Por exemplo, quando as vendas são tributadas através de um IVA existe a possibilidade de se diferenciar as alíquotas conforme a essencialidade dos bens.

No caso em que os tributos sobre vendas são cobrados de modo cumulativo não existe essa possibilidade. Na verdade, em tal caso não se sabe se quer, nem aproximadamente, o ônus tributário efetivamente suportado pelos consumidores. Como a carga fiscal depende, dentre outros fatores, dos distintos processos técnicos aos quais são submetidas as atividades oneradas pelo imposto, pode acontecer da regressividade ser agravada pela cumulatividade.

Nos últimos anos, a arrecadação tributária nacional experimentou um aumento expressivo. Tal aumento foi, em grande medida, decorrente do incremento de três contribuições sociais cumulativas – o PIS, a Cofins e a CPMF.³⁹ Mas, como em função

³⁹ A Lei n. 10.637 do final de 2002 eliminou parte da cumulatividade do PIS. Para tanto, autorizou que bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de

dos motivos expostos, é muito difícil saber qual o ônus fiscal decorrente da cobrança dessas contribuições também não se sabe se o referido aumento pode ter contribuído para agravar o problema da regressividade.

No caso do ICMS – principal tributo sobre vendas nacional -, conforme mencionado na seção anterior, ainda que o mesmo seja cobrado segundo a sistemática do valor adicionado, as regras estaduais de tributação dificultam que sua utilização como instrumento de diminuição da regressividade.

Por razões distintas do que as relativas aos tributos cumulativos, no caso do ICMS também é muito difícil saber o ônus efetivamente suportado pelas famílias. Segundo visto, no limite, existem 27 legislações diferentes para o imposto. Isso, aliado a forma como o imposto é cobrado nas transações interestaduais e todas as mazelas daí decorrentes (como incentivo à sonegação e competição tributária), faz com seja praticamente impossível conhecer as alíquotas verdadeiramente praticadas em cada um dos estados.

As considerações anteriores fazem com que, mesmo que a questão da equidade não esteja no centro do debate recente sobre os problemas do sistema tributário nacional, existe um espaço para essa discussão que não deve ser desprezado. Sem dúvida, os tributos indiretos – tanto os IVA's quanto os tributos cumulativos –, relativamente aos tributos diretos, tendem a onerar o contribuinte em proporção inversa de sua renda, mas pode acontecer de os IVA's se mostrarem menos regressivos que os tributos cumulativos. Assim, mesmo que na reformulação do sistema tributário nacional não seja alterada a distribuição da arrecadação por bases de incidência, pode acontecer que a substituição dos tributos cumulativos por IVA's e o aperfeiçoamento do principal IVA nacional (o ICMS) contribuam para atenuar os efeitos regressivos decorrentes de uma elevada participação dos tributos sobre bens e serviços na receita tributária do país.

A resposta a essa questão depende da avaliação da incidência efetiva, decorrente da tributação indireta, sobre as famílias brasileiras. É preciso investigar qual o ônus tributário efetivo decorrente da imposição de tributos sobre valor adicionado e cumulativos. Esse é justamente o objeto de estudo desse trabalho.

serviços pudessem ser abatidos do faturamento total para efeito de apuração do PIS. A Medida Provisória nº de 135, de 30.10.2003, busca fazer o mesmo em relação a Cofins.

Apesar das mudanças, as três contribuições são tratadas como cumulativas porque os últimos dados disponíveis até a conclusão dessa pesquisa são relativos ao ano de 2002, quando as referidas contribuições eram cumulativas.

Capítulo IV

A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: EVOLUÇÃO HISTÓRICA E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

Após a estabilização da economia brasileira – proporcionada pelo Plano Real em 1994 – foi observada apreciável elevação da arrecadação tributária no país medida em proporção do PIB (produto interno bruto) – isto é, da carga tributária nacional.

Isso significa que desde a segunda metade dos anos 90 uma parcela crescente do produto nacional tem sido apropriada pelo setor público através da cobrança de tributos.

A elevação recente da arrecadação é um fato relativamente conhecido, mas nem sempre está claro, por exemplo, qual é, efetivamente, a magnitude da carga tributária nacional. Menos ainda se sabe sobre o comportamento e composição da arrecadação de tributos ao longo do tempo.

Dentre outras razões, isso é explicado pela inexistência de uma metodologia oficial de cálculo. Distintos órgãos – públicos e privados – seguem critérios próprios de apuração da carga tributária e, por esta razão, os valores divulgados pelos mesmos apresentam pequenas diferenças entre si. Além disso, os prazos para divulgação dos resultados também são distintos e não há convergência quanto à abrangência do período de análise.⁴⁰

Atualmente, dentre os órgãos públicos que efetuam a apuração da carga tributária nacional encontram-se, principalmente, o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) e a SRF (Secretaria da Receita Federal).

A série de carga tributária apresentada nesse trabalho foi construída a partir de trabalhos realizados no âmbito da extinta Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social). Os critérios de apuração obedecem à metodologia da contabilidade nacional (incluindo, também, contribuições previdenciárias), inicialmente apurada pela FGV (Fundação Getúlio Vargas) e, depois, pelo IBGE.⁴¹

Esse capítulo tem como objetivo fornecer insumos que possam contribuir à formulação de um diagnóstico preciso e atualizado do sistema tributário brasileiro.⁴²

Para tanto, na primeira seção apresenta a evolução histórica da carga tributária global do Brasil, bem como de sua distribuição por principais bases de incidência e tributos.

A segunda seção analisa a evolução da carga tributária incidente sobre bens e serviços, procurando diferenciar entre os tributos sobre valor adicionado e os tributos cumulativos. Seu objetivo é demonstrar como a elevação recente da carga tributária

⁴⁰ Maiores detalhes acerca dos distintos critérios de apuração e valores da carga tributária estão disponíveis nos *sites* do: Banco Federativo (<http://www.federativo.bndes.gov.br>); TCU (<http://www.tcu.gov.br>); IBGE (<http://www.ibge.gov.br>); e da SRF (<http://www.receita.fazenda.gov.br>).

⁴¹ O detalhamento da metodologia de apuração da carga tributária utilizada pelo BNDES, bem como as fontes de dados e possíveis discrepâncias em relação à metodologia atualmente aplicada pelo IBGE, estão disponíveis em AFONSO et al. (1998).

⁴² Esse capítulo corresponde a uma atualização dos trabalhos de VARSANO et al. (1998) e AFONSO et al. (1998) e ARAUJO (2001).

global brasileira foi determinada, em grande parte, pelos tributos que mais provocam anomalias para a economia – os ditos cumulativos.

Finalmente, a última seção fornece um breve sumário da mensuração dos chamados efeitos em cascata.

1. Evolução e Composição da Carga Tributária Brasileira

Desde 1947, quando teve início o registro sistemático das contas nacionais do país, a despeito de algumas quedas e de patamares que perduraram por longo tempo, a carga tributária brasileira tem mostrado uma tendência claramente ascendente.

O crescimento é, de um modo geral, lento, mas em três ocasiões observou-se mudanças para patamares mais altos:

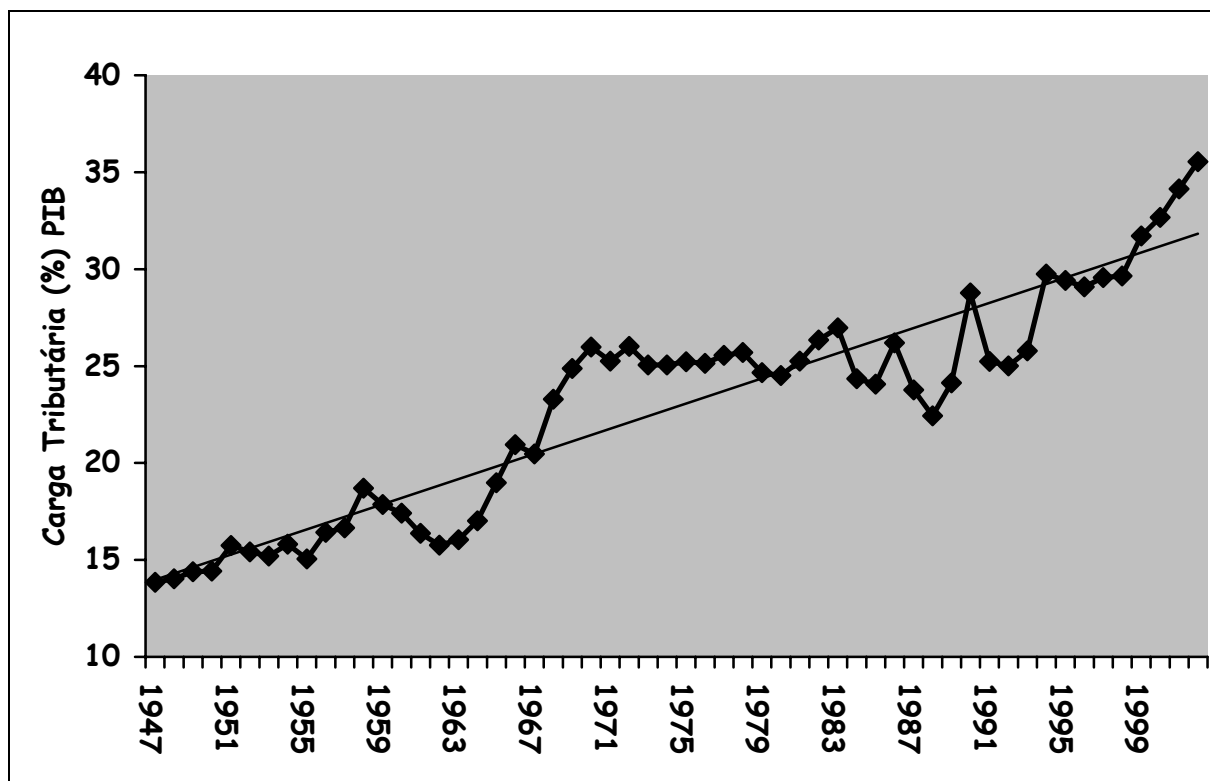
1ª) o sistema tributário desenhado na penúltima reforma tributária realizada no país – entre 1965/67 – elevou a carga tributária para o patamar de 25% do PIB (antes da reforma, a arrecadação não chegava a 20% do PIB). Esse patamar foi mantido, a despeito de algumas oscilações, até meados dos anos 90;⁴³

2ª) partir da segunda metade da década de 90, a estabilização da economia consequente ao Plano Real levou a carga tributária para um novo patamar – algo próximo a 30% do PIB. Até 1998, a arrecadação foi mantida, quase sem oscilações em torno dessa marca; e

3ª) após a crise cambial de 1999, foi iniciada uma nova escalada tributária. A arrecadação em proporção do produto bateu sucessivos récores até atingir seu maior nível histórico em 2002: cerca de 35,5% do PIB (Gráfico 1 e Tabela A1 do anexo estatístico).

⁴³ As maiores oscilações para baixo em relação ao patamar de 25% do PIB ocorreram nos anos posteriores ao Plano Cruzado (1986), com o “fundo do poço” em 1988, último ano de vigência do sistema tributário anterior. Em 1990, a carga tributária atingiu um valor bem elevado em relação aos anos de 1969 até 1993 em decorrência de medidas extraordinárias do Plano Collor.

Gráfico I
Evolução da Carga Tributária: 1947/2002



Fonte: Tabela A1 do anexo estatístico.

Analisa-se a seguir a evolução e composição da carga nos últimos 23 anos (1980/2002) onde os tributos são grupados por principais bases de incidência – comércio exterior, bens e serviços, patrimônio, renda e folha de salários (Tabelas A2 e A3 do anexo estatístico).

A distribuição da carga tributária por bases de incidência mostra-se desequilibrada, sendo exagerada a participação dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação total.

Os tributos sobre bens e serviços apresentaram, em todos os anos da década de 80, participação entre 40 e 45% da receita total. A partir dos anos 90, pode-se dizer que a participação desses tributos rompeu a marca dos 45%, chegando em mais de um período a representar cerca da metade da arrecadação global.

A carga dos tributos sobre bens e serviços, que na década de 80 atingiu, em média, 10,4% do PIB, elevou-se nos anos posteriores, apresentando uma média de 14% do PIB. O crescimento, conforme será visto adiante, é explicado em grande parte pelo aumento da arrecadação de impostos cumulativos, significando deterioração da qualidade da tributação.⁴⁴

⁴⁴ Segundo visto no Capítulo II, os tributos cumulativos ou em cascata são aqueles incidentes sobre o faturamento bruto ou a receita total das empresas, sem que haja compensação com o montante arrecadado nas etapas intermediárias do processo de produção e circulação de mercadorias. No grupo de tributos incidentes sobre bens e serviços, os ditos cumulativos são os mais danosos à economia, pois, dentre outras razões, a cobrança em cascata determina que a carga tributária incidente sobre dado produto depende do número de transações efetuadas até que o mesmo se encontre acabado. As questões relativas a cumulatividade serão mais bem desenvolvidas nas próximas seções.

Os tributos sobre a folha de salários⁴⁵ representam a segunda principal fonte de arrecadação. Regra geral, sua carga mostrou-se relativamente estável ao longo de todo o período considerado, oscilando em torno de 6 e 7% do PIB (exceto em 1982, quando superou os 7%, e em 1988, quando atingiu 5,3%).⁴⁶ A participação desse grupamento de tributos na arrecadação total ficou próxima de 1/4 ao longo dos anos 80. Já a partir da década de 90, a participação na arrecadação média nos treze anos considerados foi um pouco menor (22,1%).

Os impostos sobre comércio exterior apresentaram participação relativamente estável ao longo de todo o período analisado, oscilando em torno de 2% da receita total. Trata-se de uma carga média de cerca de 0,5% do PIB, que é semelhante a de outros países.

Ao contrário dos tributos sobre o comércio exterior, salta aos olhos a baixa participação na arrecadação total da tributação sobre o patrimônio e, sobretudo, a renda.

Até 1994, a participação dos impostos sobre o patrimônio na receita total foi, em média, 1% (exceto em 1991, quando atingiu 2,1%). Apenas a partir de 1995 é que estes impostos passaram a responder por uma parcela um pouco maior da arrecadação, atingindo, em média, cerca de 3,0% da carga global.

O desempenho recente da arrecadação de tributos sobre o patrimônio deve-se à estabilização da economia, pois existe uma clara relação inversa da carga desse grupamento de tributos com o nível e a aceleração da inflação. A explicação é o fato de que as cobranças dos dois principais impostos dessa categoria – o IPTU e o IPVA – baseiam-se em avaliações antecipadas dos bens.⁴⁷ A despeito da utilização de unidades fiscais para correção monetária do imposto a ser pago, as atualizações subestimavam a inflação, tanto mais quanto maior a diferença entre os níveis de preços nas datas de lançamento e de pagamento do imposto.

A carga dos tributos sobre a renda apresentou uma significativa e contínua elevação entre 1980 e 1985, quando atingiu 5,1% do PIB e sua participação na receita total passou de cerca de 13% para 21%. Desde então, a despeito do acréscimo da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) ao rol de tributos deste grupo a partir de 1989 e do crescimento da carga tributária global a partir de 1994, tanto a carga dos tributos sobre a renda como sua participação na receita total, com raras exceções, mostrou-se relativamente estável em torno do patamar atingido em 1985.

Em 2002, houve uma súbita elevação da carga dos tributos incidentes sobre a renda, que atingiu 6,5% do PIB - recorde histórico. No entanto, essa elevação foi devida à arrecadação extraordinária de imposto de renda, que não deve se repetir nos próximos anos.

A baixa participação da tributação sobre a renda exprime uma preferência da União por tributos que sejam de mais fácil arrecadação, como os que utilizam o faturamento como base impositiva. Tais tributos, ainda que de pior qualidade, possuem elevada

⁴⁵ Foram incluídas no cálculo apenas os principais tributos que oneram a folha de salários: as contribuições de empregados e empregados privados à previdência social e as contribuições ao FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço).

⁴⁶ Até 1988, o PIS era contabilizado junto com o FGTS, o que torna necessário estimar a arrecadação de cada um dos tributos. É isso que explica as oscilações da arrecadação entre 1980 e 1988.

⁴⁷ IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) e IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores). O mesmo ocorre com o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), mas a carga deste imposto é quase nula em todo o período considerado.

produtividade fiscal, especialmente em contextos inflacionários. Mesmo em um ambiente de estabilização da inflação, outro motivo para a preferência, conforme visto

no Capítulo III, reside no fato de que suas arrecadações não são partilhadas com as unidades subnacionais.

A observação da distribuição da carga tributária brasileira por tributos revela que, a despeito do grande número de tributos existente no país, a arrecadação concentra-se em poucos deles. Em 2002, mais de um quinto da receita tributária foi proveniente de um único imposto, o ICMS. Os cinco principais – ICMS, IR, contribuição para a previdência social, Cofins e FGTS – foram responsáveis por quase 70% da arrecadação total (Gráfico II).

Entre os dez maiores tributos, o ICMS, a Cofins, o IPI, o PIS/Pasep e a CPMF foram classificados no grupo de tributos incidentes sobre bens e serviços; a contribuição para a previdência social e o FGTS no grupo folha de salários; o IR e a CSLL no grupo renda; o imposto de importação na base de incidência comércio exterior. Tais conjuntos de tributos representaram, respectivamente, 43%, 20%, 18% e 2% de uma carga global de aproximadamente 35,5% do PIB.

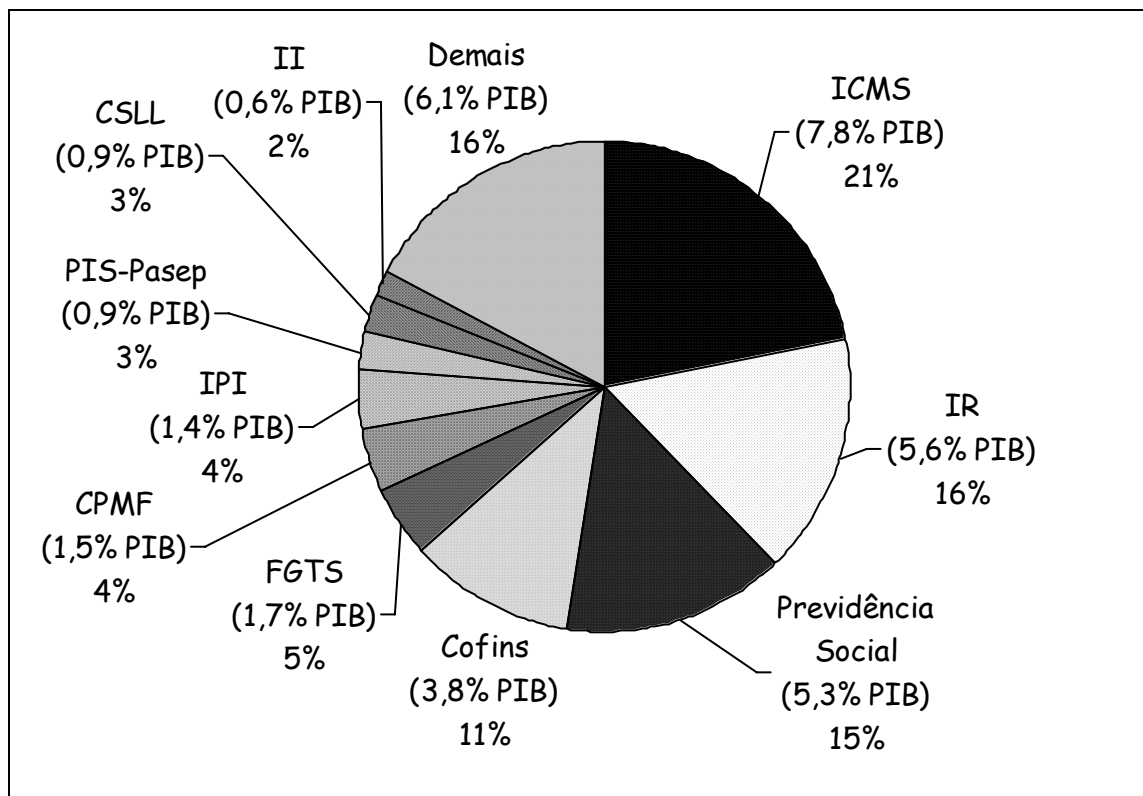
No grupo dos dez maiores tributos, chama à atenção a elevada participação de tributos cumulativos – a Cofins, a CPMF, o PIS-Pasep – cuja arrecadação foi de cerca 6% do PIB e a participação na receita total foi da ordem de 17%.⁴⁸ Se somarmos a isto algo como 0,8% do PIB por conta do ISS e IOF – que estão entre os quinze maiores tributos em 2002 e também possuem características de incidência em cascata, concluímos que os gravames cumulativos constituem cerca de 20% da arrecadação global (Tabela A4 do anexo estatístico).⁴⁹

⁴⁸ Conforme mencionado no Capítulo anterior, a Lei n. 10.637 do final de 2002 eliminou parte da cumulatividade do PIS. Para tanto, 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. A Medida Provisória n° de 135, de 30.10.2003, busca fazer o mesmo em relação a Cofins.

Apesar das mudanças, as três contribuições são tratadas como cumulativas porque os últimos dados disponíveis até a conclusão dessa pesquisa são relativos ao ano de 2002, quando as referidas contribuições eram cumulativas.

⁴⁹ O IOF corresponde ao Imposto sobre Operações Financeiras.

Gráfico II
Distribuição da Carga Tributária por Principais Tributos: 2002
(Total = 35,5% do PIB)



Fonte: Tabelas A2 e A3 do anexo estatístico.

Dada a importância dos tributos sobre bens e serviços na carga tributária global, bem como a elevada participação de gravames cumulativos nessa categoria de tributos, a seguir são feitas considerações que destacam os principais aspectos relativos aos gravames incidentes sobre o fluxo de receita gerado nas vendas de bens e serviços.

2. Evolução da Carga Tributária sobre as Vendas de Bens e Serviços⁵⁰

Segundo visto no Capítulo II, a tributação sobre o mercado doméstico de bens e serviços pode ser feita por dois grandes caminhos. O primeiro é tributar a receita total ou faturamento bruto das empresas, de modo cumulativo. O segundo caminho consiste em tributar apenas a parcela da receita que foi acrescida em cada etapa da produção e comercialização – ou seja, o valor adicionado.

No Brasil, a maior parte dos gravames incidentes sobre bens e serviços trilham o primeiro caminho para tributar essa base de incidência – são cumulativos 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 considerável nos últimos anos.

⁵⁰ Esta seção está baseada nos argumentos presentes em AFONSO e ARAUJO (2003), ARAUJO (2001), VARSANO et al. (2001) e AFONSO et al. (2000).

Para se ter idéia quantitativa da deterioração da qualidade do sistema de tributação nacional daí decorrente, é apresentado a seguir o desempenho histórico 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 daqueles incidentes sobre valor adicionado.

As estatísticas consideradas a seguir, tal como na primeira seção, tomam por base os conceitos e as fontes adotadas na contabilidade nacional.⁵¹ A série histórica tem como partida o ano de 1968 – primeiro ano a refletir a reforma tributária década de 60, quando foram criados os impostos sobre valor adicionado –, passa pelas alterações introduzidas pela Constituição de 1988 e vai até 2002.

Os principais tributos sobre vendas de bens e serviços são os mesmos considerados anteriormente: 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 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). Esta última categoria pode ainda ser dividida em: contribuições sociais (Cofins, PIS-Pasep e CPMF) e tributos sobre transações específicas (IOF, ISS 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 A4 do anexo estatístico).

Quando 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 apresenta uma tendência decrescente, a carga de tributos cumulativos possui uma trajetória claramente ascendente (Gráfico III).

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 quase 44% dos 16,2% do PIB arrecadados sobre esta base de incidência. Tal proporção era de apenas 24% e 12% em 1988 e 1968, quando foram arrecadados 9,8% do PIB e 13,2% do PIB, respectivamente (Tabelas A4 e A5 do anexo estatístico).

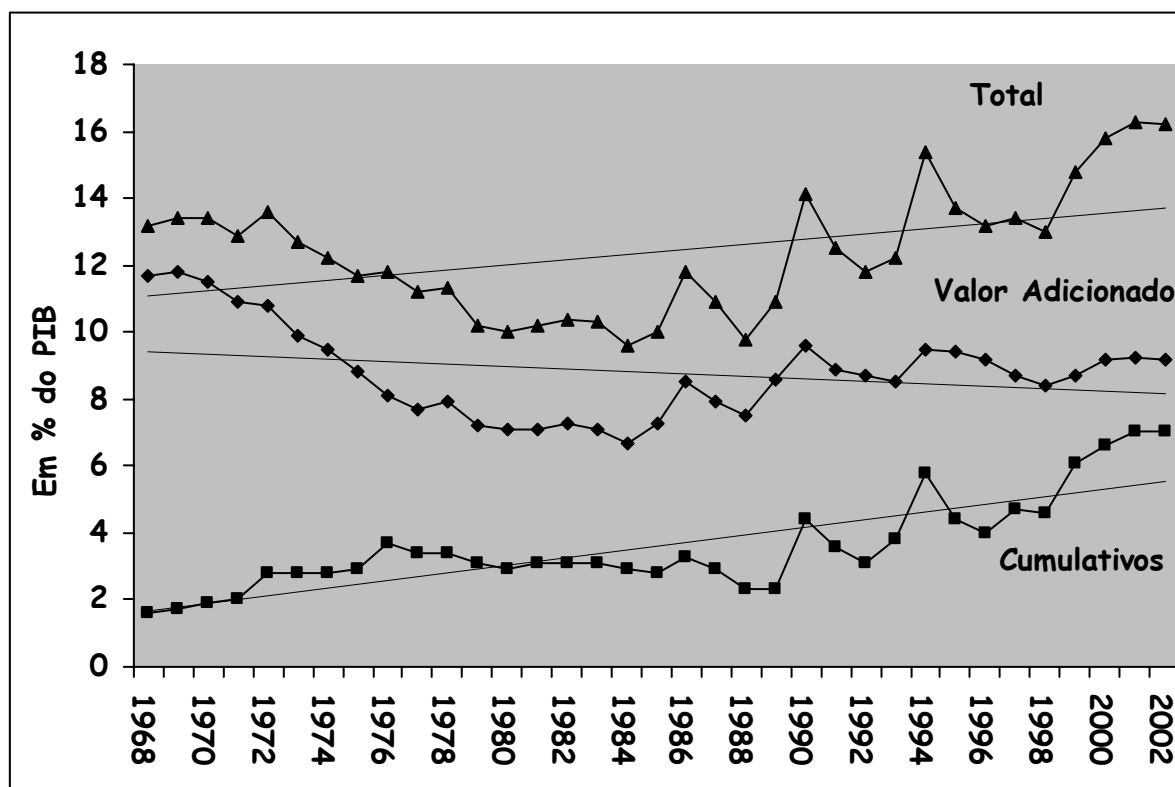
O desempenho recente da carga dos tributos sobre valor adicionado deve-se principalmente ao comportamento decrescente da arrecadação do IPI. A receita deste imposto atingia quase 4,5% do PIB nos primeiros anos de sua vigência (final dos anos 60 e início da década de 70); em 1988, já havia caído pela metade, atingindo cerca de 2,2% do PIB. Nos anos posteriores até a primeira metade da década de 90, 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 A5 do anexo estatístico).

⁵¹ Quanto às fontes primárias de dados, a série de arrecadação dos tributos sobre vendas, até 1987, tomou por base informações disponibilizadas pelo Banco Central (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 (Secretaria do Tesouro Nacional – Execução Orçamentária da União), e Secretarias Estaduais de Fazenda. 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, isto não deve alterar trajetórias históricas, objeto dessa seção.

No caso do ICMS, ainda que o mesmo continue sendo o maior imposto do país, há indícios de que seu potencial arrecadatório poderia ser bem maior se não fosse a falência de seu aparato institucional.⁵²

Gráfico III

Evolução da Arrecadação dos Principais Tributos sobre Bens e Serviços: em % do PIB - 1968/2002



Fonte: Tabela A4 do anexo estatístico.

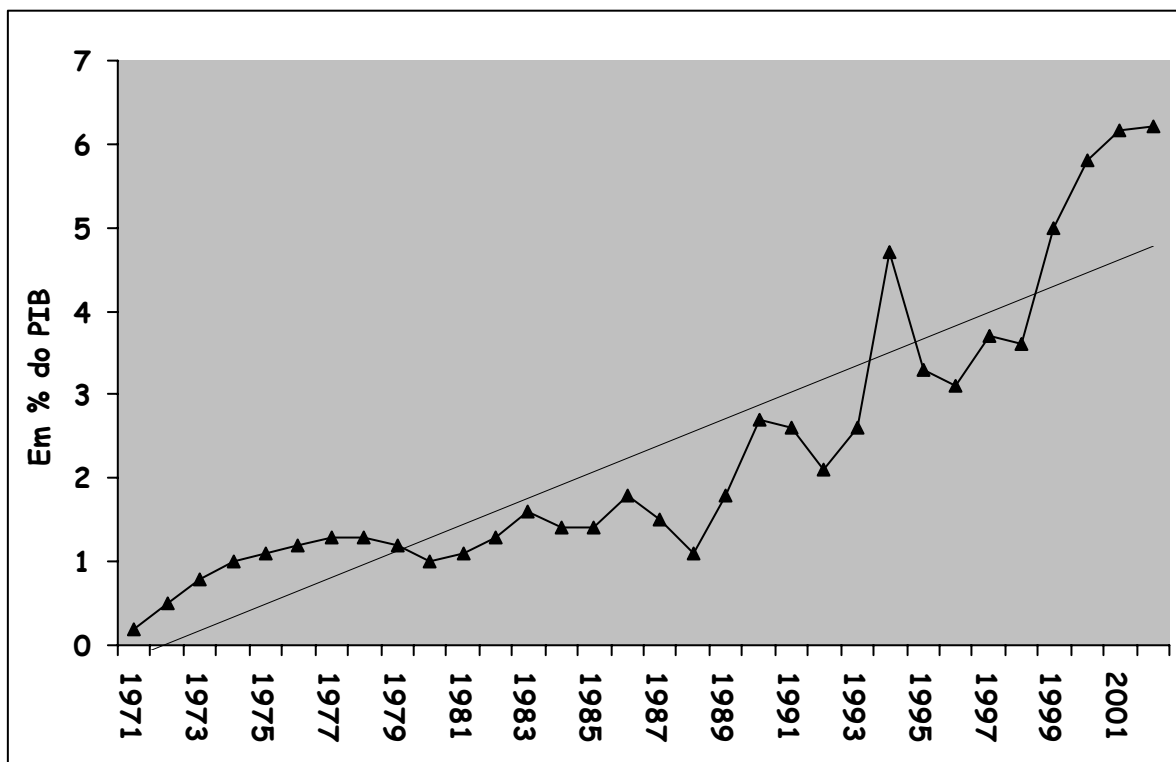
A carga do antigo ICM decresceu durante toda vigência do sistema anterior à Constituição de 1988 em função da redução de alíquotas e do nível de atividade e a concessão de incentivos, inclusive por parte do governo federal. A reforma de 1988 transformou o ICM no ICMS e ampliou muito sua base ao extinguir os Impostos Únicos. Sua carga, inicialmente, cresceu muito: entre 1988 e 1994, saltou de 5,3% para 7,3% do PIB. Depois, o colapso do aparato institucional, provocado pela autonomia invocada pelos próprios estados, culminou numa guerra fiscal desenfreada e conteve a carga do ICMS, que só voltou a crescer a partir de 1999. Não obstante tal crescimento, o fato é que cerca de 40% desta carga são gerados por combustíveis, energia elétrica e comunicações, bases que não existiam em 1968, quando o velho ICM gerava 7,3% do produto interno (ver Tabela A5 do anexo estatístico para a evolução da carga do ICMS).

O expressivo aumento da carga de tributos cumulativos resultou da elevação da arrecadação da mais danosa de suas categorias – as contribuições sociais (Cofins, PIS-

⁵² Vale lembrar que as regras constitucionais relativas ao ICMS, que até a data de conclusão dessa pesquisa, não previam a uniformização de sua aplicação em todo o território nacional, propiciaram a existência de distintos subsistemas tributários. As normas aplicáveis à tributação das transações interestaduais criaram um quadro extremamente favorável à sonegação, a práticas de guerras fiscais e a grandes distorções na distribuição geográfica da produção e dos investimentos.

Pasep e CPMF) –,⁵³ que saltou de 0,2% do PIB em 1971 para 1,1% em 1988, até atingir seu nível histórico máximo em 2002: 6,2% do PIB (Tabela A4 do anexo estatístico e Gráfico IV).

Gráfico IV
Evolução da Arrecadação das Contribuições Sociais:
em % do PIB - 1971/2002



Fonte: Tabela A4 do anexo estatístico

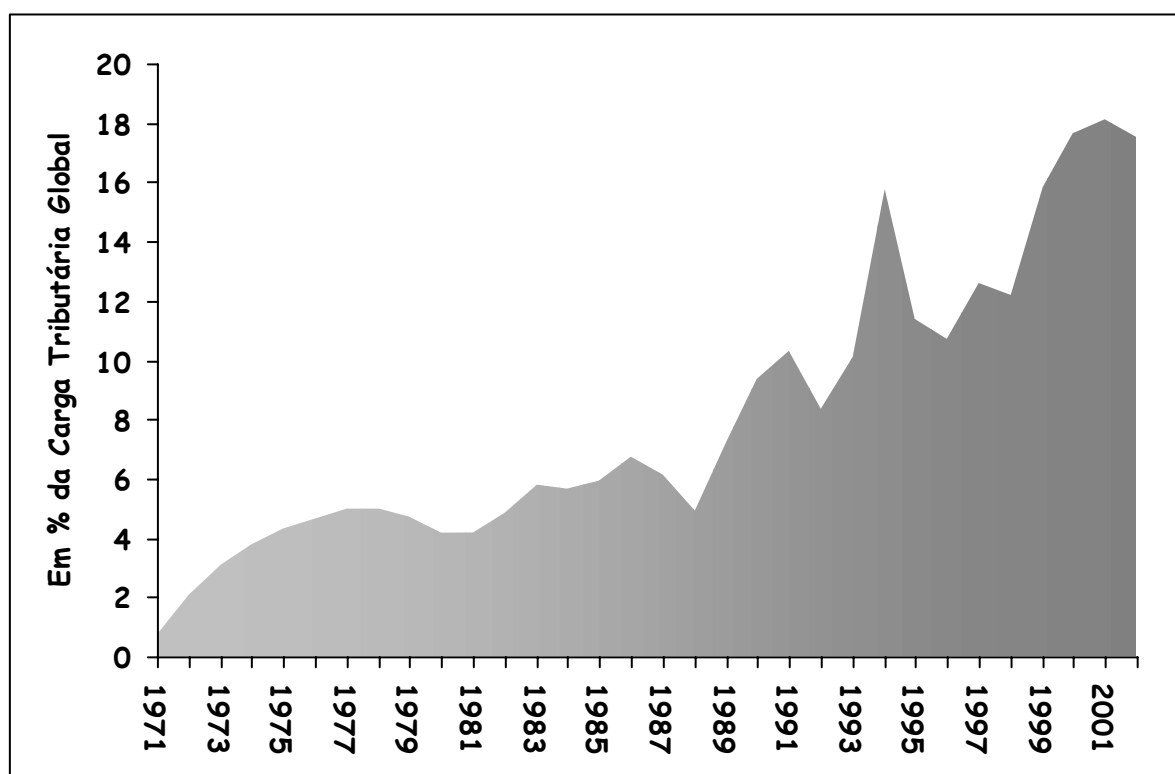
Para se ter uma idéia da importância que as contribuições sociais têm adquirido, basta dizer que, entre 1988 e 2002, a carga do agregado dos tributos incidentes sobre bens e serviços aumentou cerca de 6,4 pontos percentuais do PIB (passando de 9,8% para 16,2% do PIB) e a arrecadação conjunta das três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

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 80, essas contribuições representavam menos 6% da arrecadação total do país, desde 2000, já representam mais de 17%. Ou seja, a despeito dos danos causados pela tributação cumulativa, a mesma – apenas por conta das contribuições sociais – representa quase 1/5 do total de tributos arrecadados atualmente no país (Gráfico V).

⁵³ Embora tributos cumulativos sejam sempre danosos, as contribuições sociais são considerados 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 V

**Participação das Contribuições Sociais na Receita Tributária Total:
em % da Carga Tributária Global - 1971/2002**



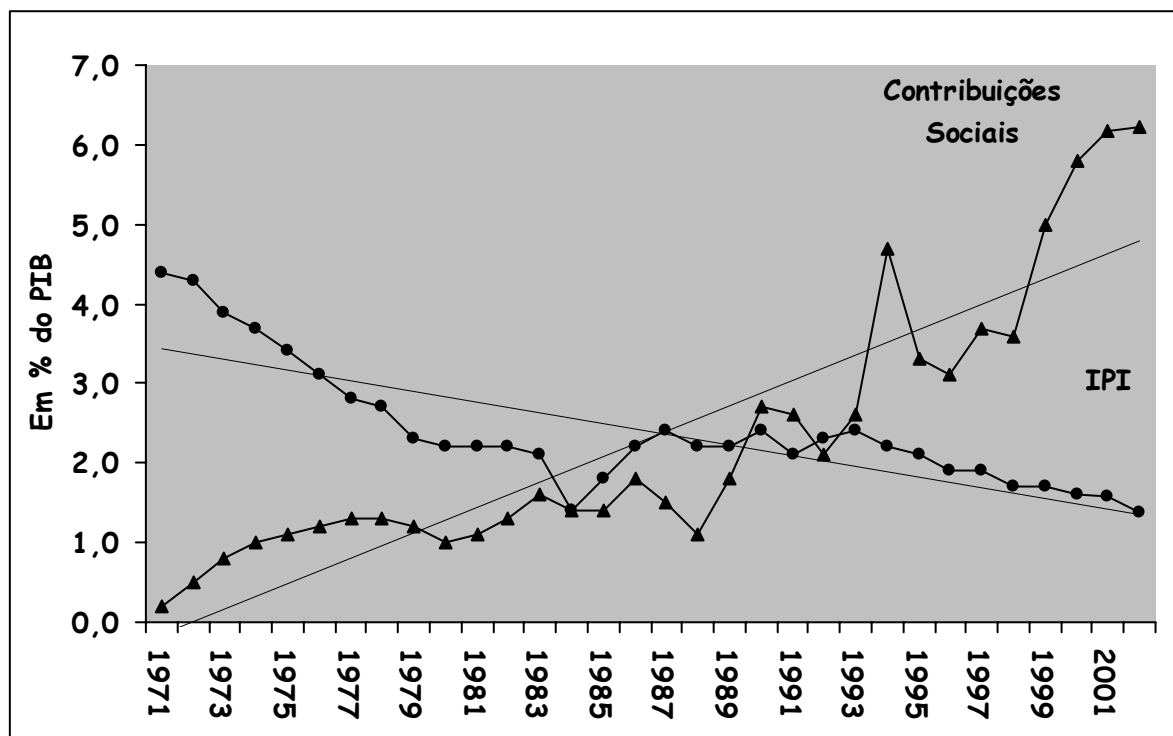
Fonte: Tabelas A4 do anexo estatístico.

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

Conforme mencionado no Capítulo III, a elaboração da nova Constituição teve como principal motivação a reação ao centralismo de mais de vinte anos de ditadura militar e a demasiada ênfase dada no período à questão econômica em detrimento da social. Como resultado dessa motivação, os gastos públicos com funções sociais foram ampliados e se promoveu ampla descentralização das receitas públicas.

No período pós-Constituinte, o governo federal, para enfrentar o desequilíbrio de suas finanças, 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.

Gráfico VI
Evolução da Arrecadação do IPI *versus* Contribuições Sociais:
em % do PIB - 1968/2002



Fonte: Tabelas A4 e A5 do anexo estatístico.

O aumento obtido entre 1988 e 2002 na arrecadação do PIS, Cofins e CPMF foi de 5,1 pontos percentuais do PIB.⁵⁴ 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 que aumentar em cerca de 12 pontos percentuais do PIB – isto é, a carga de IPI realizada em 1988 teria que ser multiplicada por aproximadamente 6 vezes. Isto 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 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.

⁵⁴ 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.

3. Mensurando a Cumulatividade das Contribuições Sociais⁵⁵

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. (2001) 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.⁵⁶

A Tabela I 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 sobre cada setor decorrente da tributação direta dos bens e serviços produzidos por cada atividade⁵⁷ 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.

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 I, 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 (2001), o impacto setorial da cumulatividade 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.⁵⁸

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 utilize insumos importados, pois, nesse

⁵⁵ Essa seção reproduz, em parte, argumentos e trechos de VARSANO et al. (2001).

⁵⁶ Para maiores detalhes sobre a metodologia de cálculo das cargas setoriais, ver VARSANO et al. (2001) e Capítulo VI.

⁵⁷ 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”).

⁵⁸ A mensuração da cumulatividade da Cofins, PIS-Pasep e CPMF foi realizada pioneiramente por PEREIRA e IKEDA (2001). No trabalho realizado por VARSANO et al. (2001), no qual os dois autores também participam, a estimativa foi aperfeiçoada, mas os argumentos gerais em relação aos impactos setoriais da cumulatividade não foram alterados.

caso, tende a ser menor o impacto da cumulatividade. Da mesma forma, o ônus da cumulatividade também é reduzido na presença de informalidade, pois isto 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 relativamente 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 intensivamente insumos produzidos localmente e com baixo grau de informalidade.

Conforme ressalta VARSANO et al. (2001), é importante considerar que as estimativas apresentadas na Tabela I são resultados agregados para setores. Se fosse possível realizar a estimativa por produto, a dispersão entre as cargas efetivas e as distorções daí decorrentes seriam ainda maiores. 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 o mesmo 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, as importações não sofrem incidência direta das três contribuições e nem tão pouco 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 I, que equivalem a tarifas negativas. Elas sugerem quais seriam os níveis aproximados das tarifas de importação necessárias para eliminar a proteção nominal concedida às importações.

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.⁵⁹ 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 decorrente 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.

⁵⁹ Lei n° 9.363, de 13 de dezembro de 1996. Medida Provisória recente, MP n° 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.

Segundo pesquisa da Arthur Andersen (1999), que compara a incidência tributária sobre bens e serviços em 28 países,⁶⁰ há um grande distanciamento das práticas tributárias adotadas no Brasil em relação aos principais competidores internacionais:

i) apenas seis países cobravam algum tributo sobre faturamento das pessoas jurídicas, com a seguinte alíquota: Brasil – 3,65%; Argentina (em Buenos Aires), Bolívia e Filipinas – 3%; Venezuela – 1,5%; e Colômbia – 1%;

ii) dois países cobravam algum tributo sobre movimentação financeira: Brasil com alíquota de 0,38% e Colômbia de 0,2%; e

iii) não cobravam qualquer um dos dois tributos acima mencionados: nenhum dos países da OCDE pesquisados (EUA, Canadá, Alemanha, França, Itália, Espanha, Portugal, Inglaterra, Áustria e Holanda); nenhum dos países da Ásia pesquisados (Japão, Coreia do Sul, Hong Kong, Cingapura, Taiwan, Tailândia, Filipinas e Malásia); e nem alguns da América Latina (México, Peru, Chile, Equador e Guatemala).⁶¹

No trabalho de VARSANO et al. (2001) 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.

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 permite, com maior eficácia, desonerar as exportações de tributação. Segundo, mesmo que a desoneração não fosse plena e que a nova contribuição não permita a perfeita tributação das importações, o fato de a 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.⁶²

⁶⁰ O estudo da Arthur Andersen, Pesquisa sobre Tributação – 1999, analisa outros nove países da América Latina, dez da América do Norte e Europa, e oito da Ásia.

⁶¹ Os comentários sobre a pesquisa foram extraídos de PEREIRA e IKEDA (2001). Os dados mencionados são relativos àqueles que estavam disponíveis até o momento em que a pesquisa foi realizada.

⁶² O grau em que uma contribuição não-cumulativa permite desonerar exportações e tributar importações depende da forma como a mesma é instituída. Para maiores detalhes, ver VARSANO et al. (2001).

**Tabela I: 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	Incidência	Incidência
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. (2001)

Capítulo V

Evidências Empíricas Sobre Aspectos de Equidade no Sistema Tributário Brasileiro

Pretende-se discutir nesta seção alguns estudos cujos objetos guardam paralelo com o deste trabalho, qual seja, a identificação e classificação da incidência dos tributos – em especial os indiretos – sobre os contribuintes, e os efeitos distributivos daí decorrentes.

Uma observação que se deve fazer de antemão é que, de modo geral, estes estudos tomam como referencial para a análise de incidência as unidades familiares. Isto se dá pelo fato de os principais tributos que compõem o sistema de impostos brasileiro, principalmente os indiretos, recaírem predominantemente sobre as unidades de consumo, isto é, os indivíduos e/ou as famílias.

Além disso, outra preocupação que norteará a análise subsequente de tais estudos será em torno da forma pela qual a questão da mensuração da carga de tributos cumulativos foi tratada. Como se verá, ainda que esta questão não tenha sido propriamente negligenciada, nenhum dos trabalhos considerados a tem como objetivo explícito, de maneira que seu encaminhamento não é aprofundado tal como se pretende fazer na presente pesquisa.⁶³

Serão analisados seis trabalhos que, utilizando diferentes metodologias, procuraram abordar a incidência tributária relacionando-a com seus efeitos distributivos. À exceção de Eris *et al.* (1983), todos são trabalhos recentes, nitidamente motivados pela insurgência do debate da reforma tributária no Brasil a partir de meados da década de 1990. No que se segue, serão apresentados sumariamente seus objetivos, metodologias e bases de dados, e alguns de seus principais resultados.

1. Evidências Iniciais sobre os Impactos Distributivos do Sistema Tributário Brasileiro

O trabalho de Eris *et al.* (1983) é importante por dois motivos. Em primeiro lugar, por ter sido o primeiro a tratar os efeitos distributivos do sistema tributário, abarcando os principais impostos que constituíam a carga fiscal. E segundo, pela riqueza das informações tratadas pelos autores para realizar os cálculos de incidência, particularmente as relativas aos dispêndios com o consumo das famílias.

Além disso, em que pese o fato de ser um trabalho relativamente antigo, ainda mais em se considerando a velocidade e a intensidade das transformações por que passou o sistema tributário brasileiro, sua análise é interessante no sentido de observar como algumas características estruturais do sistema – em especial no que respeita a aspectos de equidade – mantiveram-se inalteradas. Por outro lado, foram introduzidas com o passar do tempo novas questões, que àquela época não constituíam maiores

⁶³ O que não significa que não haja estudos voltados à questão da mensuração da cumulatividade no sistema tributário brasileiro. Pelo contrário, trabalhos recentes, como Varsano *et al.* (2001) apresentam estimativas consistentes do peso dos tributos cumulativos na carga tributária global. O que não há na literatura, ao menos até onde vai nosso conhecimento, é uma abordagem que relacione a tributação cumulativa e os impactos distributivos de sua incidência.

preocupações: estamos falando especificamente do crescimento da tributação cumulativa.

a) Procedimentos Metodológicos e Bases de Dados

Considerando uma distribuição de renda inicial que não seria afetada por fatores dinâmicos⁶⁴, o estudo consistiu basicamente na avaliação de como esta distribuição seria influenciada pela existência de impostos. Isto foi feito através da comparação entre dois estados da economia: o inicial, em que todos os impostos estão presentes (*status quo*), e o alternativo, ocasionado pela ausência de um ou mais impostos em questão. Os impostos considerados foram o IR, os impostos indiretos federais (IPI, os antigos impostos únicos⁶⁵ e o Imposto de Importação), as contribuições para a Previdência Social (além da contribuição para o PIS) e o ICM. Os impostos municipais foram, portanto, desconsiderados.

No que diz respeito à simulação do estado alternativo, como os autores colocam, tal procedimento não pode ser realizado mediante a simples eliminação de um imposto, uma vez que, quando isto ocorre,

“(...) é também eliminada a parte das receitas governamentais oriunda deste imposto; como resultado ou serão reduzidos os gastos governamentais, ou o antigo nível de gastos será em parte financiado via emissão de títulos e/ou moeda. Em qualquer destes casos estaria se obtendo não somente o impacto distributivo devido à eliminação de impostos, mas também o impacto na distribuição de renda devido à redução dos gastos públicos ou à alteração na forma de financiamento dos mesmos.” (Eris *et al.*, 1983, p. 96)

Neste sentido, a simulação realizada deve ser entendida, advertem os autores, como um exercício de incidência diferencial, isto é, supõe-se que o imposto a ser eliminado seria substituído por um imposto de renda proporcional, com sua alíquota fixada de maneira a gerar a mesma receita daquele que fora eliminado. É feita a suposição adicional, para tanto, de que este imposto de renda proporcional seria neutro em relação à distribuição de renda.

A substituição de um tributo qualquer por um imposto de renda proporcional pode afetar o bem-estar de uma família tanto pelas fontes de sua renda, via alterações dos salários e/ou lucros por ela auferidos, como pelos usos desta renda, em função de mudanças de preços dos bens por ela consumidos. Dito de outra forma, esta substituição pode resultar numa alteração da renda disponível de uma família e/ou numa mudança do poder de compra da renda monetária disponível resultante.

A intensidade destas variações, por sua vez, depende do grau de transferência para os preços referente a cada imposto. Para efeito de simplificação, os autores consideraram somente os casos de transferência nula (isto é, quando não há transferência do imposto para os preços) e total (quando o imposto é 100% transferido).⁶⁶ Feitas estas considerações, os autores apresentam enfim o objetivo do

⁶⁴ Isto é, foram negligenciados os possíveis efeitos dos impostos sobre investimentos e oferta de fatores, o que caracteriza o estudo como uma análise estática, de curto prazo.

⁶⁵ Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis e Imposto Único sobre Energia Elétrica.

⁶⁶ Assim, foram elaboradas seis hipóteses alternativas de transferência, envolvendo os quatro grupos de impostos considerados: sobre renda total, lucros, salários e vendas. Para maiores detalhes, ver Eris *et al.* (1983), pág. 98 *et seq.*

estudo, que seria justamente “quantificar estes dois impactos [sobre a renda disponível e/ou o poder de compra da renda monetária disponível resultante] para cada uma das

famílias de uma amostra representativa da população brasileira no ano de 1975” (Eris *et al.*, 1983, p. 97).

A principal fonte de dados do trabalho foi o Estudo Nacional de Despesa Familiar (ENDEF), realizado pelo IBGE em 1974, que vem a ser a mais completa pesquisa sobre despesas familiares de âmbito nacional já feita no país. A importância do ENDEF pode ser apreendida pelo fato de ter sido a partir de seu desenho amostral e dos seus resultados que o IBGE construiu seus principais índices de preços (entre eles o mais importante do país, o Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC). O ENDEF deu origem também, posteriormente, às duas pesquisas subsequentes de orçamentos familiares (POF’s) que, no entanto, se restringiram às onze áreas urbanas mais importantes do país⁶⁷: a de 1987-88 e a de 1995-96.

O ENDEF, juntamente com a POF de São Paulo, realizada pelo Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo (IPE/USP) em 1972, forneceu portanto as informações de consumo das famílias. Como o ENDEF não incluía em sua investigação os dados de renda das famílias – procedimento que só viria a ser adotado nas POF’s –, os autores se viram obrigados a recorrer a outras fontes de dados. Destarte, os dados de rendimentos familiares foram obtidos junto à Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) de 1976, do IBGE, e a uma amostra de declarantes de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao exercício de 1976, ano base 1975.

Neste sentido, deve-se observar que a utilização de três fontes de dados, originadas de diferentes pesquisas, acarreta problemas de sua compatibilização. Isto se dá pelo fato de que cada pesquisa utilizada possui objetivos e metodologias diferentes, o que se reflete em dificuldades de adequação das bases de dados.

b) Principais Resultados

A partir das simulações realizadas, os autores obtiveram uma listagem de todas as famílias da amostra representativa da população brasileira, contendo a renda disponível de cada uma delas no *status quo* e na ausência de um ou mais tributos. Estes dados foram agrupados em dois tipos de resultados: uma “tabela de distribuição”, constituída pelas informações sobre os perfis de distribuição de renda nas situações com e sem o imposto analisado, e uma “tabela de alíquotas”, em que são apresentados os percentuais pelos quais as rendas disponíveis no *status quo* aumentariam se o imposto analisado fosse extinto. Estas tabelas foram construídas por faixas de renda e por regiões, mais o total do Brasil.

O primeiro caso analisado é aquele em que todos os impostos considerados no estudo são simultaneamente eliminados. Os autores chamam a atenção para dois aspectos referentes aos resultados desta situação. Em primeiro lugar, para a alta incidência do sistema tributário tomado em conjunto sobre as camadas mais pobres da população: para a primeira classe de renda (de zero a um salário mínimo), as medianas das alíquotas obtidas ficaram entre 29% e 36%, dependendo das várias hipóteses de transferências dos impostos para os preços que os autores consideraram. E segundo, para o fato de que, em se eliminando os impostos, as alterações nos perfis de

⁶⁷ Diferentemente do ENDEF, que fora, como mencionado, de caráter nacional. Dificilmente uma pesquisa como o ENDEF será realizada novamente, dado seu alto custo. Estima-se que o ENDEF custou algo em torno a US\$ 50 milhões, a preços da época.

distribuição de renda seriam muito pequenas: na hipótese mais favorável⁶⁸, a participação na renda dos 20% de famílias mais pobres se elevaria de 2,39% para 2,55%.

A explicação para tal resultado, que constituía aparentemente um paradoxo, é dada pelo fato de as rendas das famílias mais pobres serem muito baixas. Assim, apesar de as alíquotas incidentes sobre estas famílias serem muito altas, o impacto de sua eliminação não resultava em melhora significativa do perfil distributivo. Em outras palavras, a distribuição de renda do universo de famílias com que trabalham os autores é tão desigual que, embora o percentual da renda das famílias mais pobres destinado ao pagamento de impostos seja bastante elevado, a presença ou a ausência de impostos não a afeta de maneira expressiva. Neste sentido, sugerem os autores, “o *atual* Sistema Tributário não pode ser utilizado como um instrumento destinado a melhorar o perfil da distribuição de renda, *a menos que seja radicalmente transformado*” (Eris *et al.*, 1983, p. 122, grifos do autor).

De todo modo, em relação ao que realmente interessa no escopo do presente trabalho, constata-se que a questão da regressividade possui raízes antigas no sistema tributário brasileiro. Por outro lado, a forte presença de tributação cumulativa vem a ser fenômeno relativamente recente, de modo que naquele contexto, início dos anos 1980, tal questão não era colocada em tela.

2. A Escolha entre Eficiência e Equidade na Tributação Indireta no Brasil

A principal característica do trabalho de Sampaio de Souza (1996), diferenciando-o de outros que versam sobre o tema, é o modo de conciliar a base teórica sobre reforma tributária e a abordagem empírica realizada. A autora parte da observação de que no Brasil, dadas as restrições recentes – impostas pelo contexto da política de estabilização macroeconômica – às possibilidades de financiamento dos gastos públicos através de endividamento externo ou interno, a ação do Estado para atender as demandas da sociedade – ampliadas pela distribuição extremamente desigual da renda – tenderá a ser feita cada vez mais através do sistema tributário.⁶⁹

a) Marco Teórico, Principais Conceitos e Dados Utilizados

O quadro teórico sobre o qual a autora se baseia é fruto de desenvolvimentos recentes que, embora elaborados a partir de questões da teoria da tributação ótima nas economias dos países centrais, foram ampliados com o intuito de abarcar problemas de tributação em países em desenvolvimento, caracterizados por fortes disparidades de renda. Neste intuito, tais modelos buscam levar em conta impactos distributivos associados a reformas do sistema tributário; assim, nestes estudos são considerados tanto os aspectos de eficiência quanto os de equidade.

A questão relevante neste tipo de abordagem, em que se privilegiam os aspectos de eficiência alocativa e distributiva do sistema tributário, é a identificação dos custos adicionais em termos de bem-estar advindos do aumento da carga tributária. Assim, o conceito central que preside a análise destas questões é o custo marginal em termos de

⁶⁸ Em que se supõe que os impostos sobre renda total não são transferidos para os preços, enquanto que aqueles sobre lucros, salários e vendas o são.

⁶⁹ Esta visão vai ao encontro da de outros autores. Varsano (1996), por exemplo, sugere que, para fazer face à enorme dívida social e aos investimentos em infra-estrutura necessitados pelo país, é inevitável que no curto e médio prazos a carga tributária alcance e se mantenha na marca de 1/3 do PIB.

bem-estar (*marginal welfare cost*)⁷⁰. Uma reforma tributária adequada deve portanto, se voltada para fins de equidade, almejar a minimização destes custos. Para tanto, segundo a teoria da tributação ótima, é preciso que a fixação de impostos, ou melhor, de suas alíquotas (em especial no caso de tributos indiretos, que vem a ser o caso analisado pela

autora), seja feita de maneira diferenciada conforme as condições de mercado (isto é, segundo as elasticidades de demanda e oferta) dos bens e serviços.

Na prática, os custos marginais em termos de bem-estar podem ser tomados como uma referência para o desenho de uma reforma tributária neutra em termos de receita. Dados dois bens em uma economia, *i* e *j*, e conhecidos seus custos marginais em termos de bem-estar (CMg), se $CMg_i > CMg_j$, então poder-se-ia aumentar o nível de bem-estar na economia reduzindo a tributação sobre o bem *i* e aumentando sobre o bem *j*, sem que houvesse perda de receitas para os cofres públicos. No entanto, como adverte a autora, este não é um problema de solução única, mesmo porque dentro do modelo estão presentes outros parâmetros, dentre os quais se destaca a atitude da sociedade em relação à desigualdade, medida pelo coeficiente de aversão de Atkinson.

Em seguida, a autora explicita o método utilizado para construir o vetor de impostos efetivos, que consiste basicamente em auferir, através de uma matriz insumo-produto, a tributação implícita dos insumos para captar seus impactos econômicos. Este procedimento se justifica na medida em que ocorre, como no Brasil, uma tributação pesada sobre bens intermediários. Neste contexto, “as alíquotas nominais subestimam o peso do imposto”, e é preciso portanto estimar as alíquotas efetivas dos impostos (Sampaio de Souza, 1996, p.7).

Feito isto, passa-se então à questão das bases de dados. Neste ponto, um problema da base de dados utilizada é a defasagem das informações, particularmente aquelas referentes às despesas familiares. De fato, segundo a autora, os dados de despesas das famílias foram obtidos a partir da matriz de insumo-produto do IBGE de 1975; já as informações sobre impostos efetivos foram levantadas junto à matriz de 1980, e as matrizes de coeficientes técnicos doméstica e de importados foram calculadas a partir das tabelas publicadas pelo IBGE em 1989.

Cabe ressaltar, entretanto, como no trabalho analisado anteriormente (Eris *et al.*, 1983), que as informações utilizadas pela autora eram as únicas, dentre as existentes, compatíveis com sua metodologia. Além disso, trata-se, como enfatizado ao fim do trabalho, de estudo de caráter exploratório, cujo valor reside mais na metodologia desenvolvida que nos resultados efetivamente gerados. Não obstante, estes resultados não devem ser em absoluto desconsiderados, na medida em que trazem à luz, como se verá a seguir, aspectos relevantes acerca da tributação indireta no Brasil.

b) Principais Resultados

O principal condicionante dos custos marginais em termos de bem-estar dos impostos é, como já mencionado, o parâmetro de aversão à desigualdade. Quando este é suposto baixo ou nulo, isto é, quando apenas as questões de eficiência alocativa dos impostos são consideradas, os custos marginais mais baixos são os dos produtos de primeira necessidade, cujas elasticidades de demanda em relação a preço e renda são reduzidas. Nesta situação, portanto, os resultados apontam para a introdução na estrutura de impostos de alterações orientadas no sentido de se aumentar as alíquotas dos produtos agrícolas e da indústria alimentar em geral.

⁷⁰ Em seu trabalho, a autora desenvolve o modelo pelo qual se chega à equação que determina os custos marginais em termos de bem-estar.

Quando se consideram valores do parâmetro de aversão à desigualdade maiores, contudo, a evidência empírica sugere direções de reforma radicalmente diferentes. Nas palavras da autora:

“(...) quando os aspectos distributivos são considerados, as regras de tributação são sensivelmente alteradas. Para maiores níveis de aversão à desigualdade, as perdas em termos de bem-estar, associadas a aumentos de impostos sobre esses produtos [de

primeira necessidade], são consideráveis. Isso porque tais produtos representam uma parcela significativa do orçamento das populações de baixa renda” (Sampaio de Souza, 1996, p. 12).

Consequentemente, ao se considerarem questões de caráter distributivo, as majorações de impostos devem ser orientadas no sentido de recair sobre produtos que não afetem significativamente o padrão de consumo das famílias mais pobres, ainda que as elasticidades de demanda destes produtos sejam elevadas. “Portanto”, conclui a autora, “a estrutura das alíquotas de impostos indiretos obtida quando se leva em conta a questão da equidade é praticamente oposta àquela que se obtém quando somente aspectos de eficiência são considerados” (Sampaio de Souza, 1996, pág. 12).

Por fim, a autora se dedica a analisar os custos marginais em termos de bem-estar relativos a três diferentes impostos indiretos presentes no sistema tributário brasileiro – o ICMS, o IPI e o Imposto de Importação. Nesta análise, em havendo preocupações distributivas no tocante à tributação, o Imposto de Importação torna-se o melhor candidato a aumentos de alíquotas, inclusive porque sua incidência recai predominantemente sobre produtos consumidos por famílias pertencentes a classes de renda mais elevada. Em contrapartida, seguindo este raciocínio, a tributação através do ICMS e do IPI deveria ser reduzida, uma vez que tais impostos incidem mais pesadamente sobre os produtos consumidos pelas camadas mais pobres da população.

3. Evidências sobre a Carga Tributária sobre Salários

O aspecto relevante do estudo de Rodrigues (1998) reside na tentativa de se estimar a carga tributária que incide efetivamente sobre as famílias brasileiras através da Pesquisa de Orçamentos Familiares 1995-96 do IBGE. No entanto, a estimativa de incidência tributária realizada no trabalho de Rodrigues (1998) contemplou somente os segmentos assalariados da população, o que reduz sensivelmente o escopo de tratamento das questões em discussão.

a) Metodologia e Fonte de Dados

O método do estudo ora em questão consistiu basicamente na mensuração dos fluxos de receita e despesa dos receptores de salários formalmente empregados. Assim, as entradas de receitas (salários) são captadas com base no rendimento bruto médio mensal de natureza salarial do chefe de família, informação que é discriminada na POF.

Combinando os fluxos de receitas com a legislação tributária vigente (alíquotas, base de cálculo, deduções), o autor estimou a parcela da renda que é devida a título de tributação direta, isto é, sobre a renda⁷¹. Foram consideradas, além do Imposto de Renda Pessoa Física, as contribuições para o Fundo de Previdência e Assistência Social (administrado pelo Instituto Nacional de Seguro Social – INSS) – isto é, a Previdência Pública – e para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). É importante ressaltar que, procedendo desta maneira, o autor obtém uma carga tributária direta

⁷¹ Neste sentido, pode-se afirmar que o autor realizou um exercício de incidência estatutária.

potencial – ou seja, o que poderia estar sendo arrecadado –, e não a carga real – o que foi efetivamente pago pelos contribuintes nesta forma de tributação.

Ainda em relação aos cálculos da carga tributária direta, cabe acrescentar que o autor considerou três hipóteses de transmissão das contribuições imputadas ao empregador (parcela do INSS e o FGTS) para os salários: 0%, 50% e 100%. Quando o efeito de transmissão é desconsiderado (hipótese de 0%), a carga tributária sobre a renda é composta de duas parcelas, uma relativa ao imposto de renda e outra correspondente à parte da contribuição para a seguridade social do empregado; neste caso, portanto, a

contribuição ao FGTS é ignorada. Ao se computar o efeito de transmissão (ou seja, nas duas outras hipóteses), são adicionados os montantes de transferência relativos à parcela da contribuição do empregador ao INSS e à da contribuição ao FGTS.

Os fluxos de saída (despesas) das famílias, por sua vez, foram utilizados para se inferir o total de tributos pagos indiretamente, isto é, sobre o consumo. O autor considerou em seu estudo os seguintes impostos indiretos: ICMS, Cofins, IPI e PIS/PASEP. Por questões de simplicidade metodológica, o ISS foi excluído do cálculo da carga tributária indireta, e o IOF foi suposto como sendo integralmente absorvido pelas empresas, não tendo impacto portanto sobre os preços finais.

A cesta de consumo considerada para cada faixa de renda era equivalente àquela apresentada na POF-IBGE sob o título "Despesas de Consumo". Na POF-IBGE, cada item da despesa de consumo das famílias é subdividido em subitens com a indicação do respectivo gasto mensal em reais. Assim, a determinação da alíquota (carga fiscal indireta) correspondente a cada item de despesa foi obtida mediante a ponderação da alíquota imputável a cada subitem disponível na POF-IBGE pela despesa total de consumo. Obteve-se deste modo, tal como no caso da tributação direta, apenas uma indicação da carga tributária indireta potencial, e não o que efetivamente seria arrecadado através desta forma de tributação.

Com relação à fonte de informações, como mencionado, a principal base de dados do estudo ora em questão foi a POF-IBGE 1995-96. No entanto, o autor não fez uso dos dados individualizados de cada questionário utilizado na pesquisa (os chamados "microdados"), e sim dos dados publicados pelo IBGE (os "dados agregados"), o que impõe severas limitações ao alcance do trabalho. Em primeiro lugar, o autor foi obrigado a trabalhar somente com as rendas médias de cada classe fornecidas pelo IBGE, não lhe tendo sido possível realizar cálculos de reordenação estatística, como por exemplo reorganizar os níveis de renda da população em quartis, decis, ou percentis. Segundo, as estimativas de tributação indireta foram seriamente restringidas, uma vez que a maior parte dos itens de despesa de consumo das famílias, nos dados publicados pelo IBGE, está agregada em grandes rubricas. Deste modo, não foi possível determinar com maior grau de precisão a carga tributária indireta. O único item que tem um tratamento mais específico nos dados agregados (com abertura para os vários subitens que o compõem) são as despesas com alimentação, em função de seu elevado peso nos dispêndios familiares para todas as faixas de renda, em particular para as mais pobres. Para esta rubrica, portanto, o autor conseguiu uma boa aproximação da alíquota efetivamente paga por cada estrato salarial em relação às despesas dessa natureza.

O uso dos microdados supera estas limitações na medida em que se passa a trabalhar com as informações individualizadas de cada informante da POF. Neste sentido, é possível saber com nível elevado de detalhamento as rendas (incluindo a origem destas) e as despesas de consumo de cada família. A utilização dos microdados permite, ao fim e ao cabo, melhor estimar a carga tributária total (direta e indireta) efetivamente paga pela população, e não apenas a carga potencial.

b) Principais Resultados

Com relação à carga tributária indireta, os resultados a que chegou o autor evidenciam o caráter regressivo desta forma de tributação no Brasil. Concretamente, para a primeira classe de renda (que inclui as famílias com rendimentos até 2 salários mínimos) a carga de impostos indiretos totalizava em média 13,1% da renda destas famílias, enquanto que para a última classe esta proporção se situava em 6,9%.

Em que pese o indiscutível caráter regressivo expresso por estes valores, a tributação indireta neste estudo apresenta-se claramente subestimada, principalmente para as primeiras faixas de rendimentos – isto é, para as famílias mais pobres. A comparação com resultados obtidos em outros trabalhos, ainda que feita com certa cautela, em função de diferenças metodológicas, torna este fato ainda mais evidente. Como foi visto, em Eris *et al.* (1983) a carga tributária indireta para a primeira classe de renda foi estimada em 25,2%; como se verá adiante, em Siqueira *et al.* (1999), este montante alcança 28,1% para essa mesma classe; em Vianna *et al.* (2000), o mesmo valor chega a 26,5%. Parece claro, portanto, que a base de dados utilizada pelo autor levou-no a subestimar seriamente os montantes de incidência da carga tributária indireta sobre as famílias, em particular o montante incidente sobre as famílias situadas nos segmentos de menor renda, comprometendo os resultados do seu estudo.

No que respeita à carga tributária direta, os resultados foram condicionados pelas hipóteses de transmissão das contribuições trabalhistas devidas pelos empregadores aos salários. À medida que se consideram coeficientes de transmissão positivos (hipóteses de transmissão de 50% e 100%), a carga tributária sobre a renda cresce significativamente. Contudo, dada a base de dados utilizada, em todas as hipóteses o grau de progressividade obtido para os tributos diretos foi suficiente para compensar, por significativa margem, a regressividade dos impostos indiretos. Deve-se atentar para o fato extremamente importante de que os valores obtidos em Rodrigues (1998) para a carga tributária direta referem-se à incidência legal dos impostos diretos (também chamada na literatura de incidência estatutária), e não ao que foi efetivamente pago. Neste sentido, poder-se-ia afirmar que os resultados do estudo em relação à tributação direta sobre as famílias encontram-se bastante superestimados.

Em resumo, as opções de análise adotadas por Rodrigues (1998) resultam numa evidência empírica que leva o autor a concluir que, tomado de forma abrangente (incluindo a tributação direta e a indireta), o sistema tributário tem um efeito final progressivo sobre as famílias brasileiras, não sendo portanto um fator a contribuir para a má distribuição de renda do país.

4. A Regressividade da Tributação Indireta no Brasil: Aspectos Controvertidos

A abordagem do trabalho de autoria de Siqueira *et al.* (1999) difere fundamentalmente dos já analisados por realizar estimativas da distribuição da carga de impostos sobre consumo (isto é, indiretos) no Brasil utilizando não só a renda como parâmetro, mas também os dispêndios familiares com consumo. Os resultados a que chegam os autores sobre o grau de regressividade destes tributos, como se verá, são substancialmente diferentes para cada uma dessas hipóteses.

Assim, enquanto Eris *et al.* (1983) e Rodrigues (1998), ao medirem os impactos dos impostos indiretos com base apenas na razão entre estes e a renda dos contribuintes, apontam para o caráter inequivocamente regressivo destes tributos, Siqueira *et al.* (1999) questionam tais conclusões, pois em sua abordagem alternativa – que os autores julgam teoricamente mais consistente –, baseada nos gastos de consumo das famílias, a regressividade da tributação indireta é praticamente eliminada.

a) Base Teórica, Método e Fonte de Dados

Segundo os autores, o principal motivo que os leva a realizar estimativas de incidência da carga tributária indireta com base na razão entre o montante de imposto pago e os dispêndios familiares é que “há uma forte sugestão na teoria econômica de que a equidade dos impostos sobre consumo é mensurada mais adequadamente em

relação aos gastos totais das famílias do que em termos das suas rendas disponíveis”. (Siqueira *et al.*, 1999, p. 1). Estas estimativas são comparadas com aquelas realizadas com base nas rendas disponíveis familiares, ocasionando, como já mencionado, resultados bastante diferentes.

A fundamentação teórica para a abordagem da incidência tributária tendo como parâmetro de avaliação os gastos de consumo das famílias baseia-se na idéia de que, para a análise de um único período, as despesas de consumo familiares refletem melhor os impactos distributivos dos tributos indiretos do que a renda corrente (Creedy, 1997). Sendo assim, a regressividade de um imposto indireto só ocorreria de fato quando sua alíquota fosse maior para produtos cuja participação nas despesas familiares aumenta à medida que a despesa total cai.

Além disso, com base em literatura recente (Poterba, 1989; Creedy, 1997; Feenberg *et al.*, 1998), os autores argumentam que os gastos de consumo constituem indicador mais apropriado do padrão de vida das famílias do que a renda, por ser mais estável durante o ciclo de vida das mesmas. Isto seria explicado pela hipótese de nivelamento dos padrões de consumo (*consumption smoothing*) ao longo do ciclo de vida por parte dos consumidores, através de poupança ou endividamento.

A crítica teórica central a ser feita a este tipo de concepção é que ela inibe intenções redistributivas no desenho de sistemas tributários. Para concretizar tais objetivos redistributivos, é preciso considerar a renda dos contribuintes como a medida mais adequada de aferição de sua capacidade de pagamento, uma vez que esta constitui de fato o parâmetro de riqueza a ser distribuída no interior da sociedade. Se a capacidade de pagamento oriunda da renda percebida permite introduzir objetivos redistributivos no sistema tributário, a idéia de se preservar a poupança, implícita na abordagem do consumo como parâmetro de incidência da tributação indireta, perde sentido ou torna-se estranha, uma vez que a decisão de poupar implica necessariamente a acumulação de riqueza.

Há no entanto outras críticas, de caráter empírico, a serem levantadas. Em primeiro lugar, há problemas não desprezíveis associados ao cômputo das informações de consumo das famílias. Neste respeito, é pouco discutível que a aferição das rendas de cada família significa para o pesquisador um problema de resolução bem mais fácil que o registro de suas despesas. Além disso, há que se considerar o intrincado problema que consiste no desafio de se extrair as despesas correntes dos chamados “desembolsos globais” de cada família, para preservar o rigor metodológico da mensuração.

Concretamente, para que os gastos de consumo representem um indicador “mais estável” que a renda, é preciso separar itens de despesa corrente – alimentação,

habitação – daqueles que constituem aquisições de bens duráveis, que são consumidos com pouca frequência (de um modo geral, independentemente das rendas percebidas). Em momento algum no estudo em questão é esclarecido qual o procedimento adotado pelos autores em relação a este ponto; eles simplesmente trabalham com os "gastos totais" das famílias, sem especificar quais os itens de despesa que estão aí incluídos. Todavia, esta base genérica de medição apresenta o problema adicional de que outros itens de despesas, tais como pagamentos de impostos diretos, aumentos de ativos e reduções de passivos, estão presentes na Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE e considerados como desembolsos – e, portanto, passíveis de ser registrados como gastos totais das famílias.

Por fim, mas não menos importante, cabe salientar que as principais medidas de desigualdade utilizadas em Ciências Sociais, como os índices de Gini, Theil, Sen, entre outros, procuram captar aspectos de concentração de renda e/ou riqueza. Da mesma

forma, as chamadas linhas de indigência e de pobreza referem-se a níveis de renda abaixo dos quais determinadas camadas da população são classificadas como indigentes ou pobres. Portanto, em termos de equidade, para a avaliação dos impactos distributivos associados à tributação indireta o mais apropriado seria assumir como parâmetro necessário a renda disponível das famílias, e não seus gastos de consumo.

Com relação à base de dados, foi realizada basicamente uma atualização daquela utilizada em Sampaio de Souza (1996). Assim, a estimação da carga tributária implícita nos insumos, realizada com o intuito de captar seus impactos econômicos para a realização do cálculo do vetor de impostos indiretos efetivos, foi feita utilizando-se a Matriz de Insumo-Produto do Brasil de 1995.

Em seguida, com base na incidência efetiva dos impostos, procedeu-se à estimação do montante de impostos pagos pelas famílias por classes de rendimentos, com base nos dados da POF-IBGE de 1995-1996. Naturalmente, este procedimento exigiu um esforço de compatibilização entre as classificações das categorias de bens e serviços usadas na matriz de insumo-produto e aquelas usadas pela POF.

Este procedimento, em função da dificuldade de compatibilizar classificações de bens e serviços originadas em duas bases de dados, já levanta algumas dúvidas do ponto de vista da consistência metodológica do estudo. Há um outro problema, porém, muito grave. Ao extrair da matriz de insumo-produto o vetor de impostos efetivos, os autores obtêm o total de impostos indiretos pagos no Brasil. No entanto, quando o esforço é dedicado à análise da incidência dos tributos indiretos por região metropolitana (no estudo são tratados apenas São Paulo e Recife), os autores são obrigados a trabalhar com as alíquotas médias de ICMS cobradas em cada estado para todos os produtos. Esse expediente gera uma perda muito grande de informação, uma vez que cada estado tem seu próprio tratamento tributário, o que implica, via de regra, alíquotas extremamente diferentes não só entre produtos dentro de cada estado, mas também a nível interestadual.

A solução para este tipo de problema só pode ocorrer mediante a utilização das alíquotas efetivas praticadas por cada estado para determinados grupos de produtos. Neste sentido, não serão contemplados os resultados regionalizados obtidos em Siqueira *et al.* (1999), sendo somente submetidos a análise os resultados do total das regiões metropolitanas.

b) Principais Resultados

Quando calculados com base na razão entre o montante de impostos indiretos (são considerados o ICMS, o IPI, o ISS⁷², o Imposto de Importação e outros impostos indiretos não especificados) pagos pelas famílias e suas rendas disponíveis (isto é, líquidas de impostos diretos), os impactos da tributação indireta mostram-se claramente regressivos, conforme os resultados obtidos pelos autores.

De fato, nesta forma de cálculo, para a primeira classe de renda (famílias com rendimentos até 2 salários mínimos) a carga tributária indireta alcança 28,1%, e vai se reduzindo continuamente conforme a escala de rendimentos vai aumentando. Na última

classe (rendimentos acima de 30 salários mínimos), a carga tributária indireta atinge apenas 11,7% da renda disponível destas famílias.

Em contraste, quando medida pela proporção entre o montante de impostos pagos e os gastos totais das famílias, a regressividade dos tributos indiretos praticamente desaparece. Os resultados a que os autores chegam por este método apontam, na verdade, para uma incidência da tributação indireta quase que proporcional sobre as diferentes classes de renda: a carga tributária seria de 18,1% para a primeira classe de renda, situando-se em 17,3% para a última.

A partir desses resultados, os autores concluem que os impactos distributivos da tributação indireta no Brasil, da forma como atualmente está estruturada, seriam semelhantes àqueles resultantes de um sistema com alíquota uniforme. "Portanto", prosseguem, "a substituição deste sistema [de tributação indireta atual] por um com alíquota uniforme seria aproximadamente neutro do ponto de vista distributivo" (Siqueira *et al.* 1999, p. 14).

Enfim, é curioso observar que, em trabalho anterior (Siqueira *et al.*, 1998), os mesmos autores foram taxativos ao emitir julgamento oposto acerca do sistema de tributação indireta brasileiro, como prova a seguinte afirmação: "Por sua vez, a natureza altamente regressiva do sistema de impostos indiretos brasileiro, largamente criticada por tributaristas e pelo público em geral, fica ainda mais evidente quando consideramos a incidência final ou efetiva dos impostos" (Siqueira *et al.* 1998, p. 17). Assim, para o leitor atento, resta no ar a indagação sobre qual é a real leitura dos autores a respeito dessa questão.

5. Incidência tributária sobre as famílias brasileiras

À semelhança do estudo de Rodrigues (1998), Vianna *et al.* (2000) utilizam a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 1995-96 do IBGE como base de informações para as estimativas de incidência tributária. A diferença crucial, contudo, reside no fato de os autores utilizarem os dados individualizados (microdados) da POF; isto lhes

⁷² Na verdade, o fato de o estudo considerar o ISS também é passível de crítica do ponto de vista metodológico. A maioria dos estudos empíricos sobre tributação no Brasil, como foi visto, ignora explicitamente este imposto, por um motivo simples: a extrema dificuldade em se medir sua incidência, em função da escassez de informações e da diversidade de legislações municipais que impedem a obtenção de alíquotas uniformes para aplicação nas respectivas bases imponíveis. Além disso, a participação do ISS na carga tributária global (que inclui as três esferas de governo) é bastante reduzida: em 1996, atingia somente 1,94% deste total.

permite analisar em detalhe os perfis de renda e consumo de cada família, ensejando conseqüentemente uma precisão bastante razoável das estimativas. Além disso, como foi visto, Rodrigues (1998) restringiu seu objeto de análise aos recebedores de salários formalmente empregados. Vianna *et al.* (2000), por sua vez, consideram todo o universo de declarantes pesquisados pela POF.

a) Metodologia e Fonte de Dados

A Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 1995-96, do IBGE, foi a fonte das informações dos dispêndios e dos rendimentos utilizadas para mensuração dos tributos pagos pelas famílias residentes nos maiores centros urbanos brasileiros. A partir dos dispêndios calculou-se a carga tributária indireta – constituída pelo ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS⁷³ –, bem como foram extraídos os valores pagos com os tributos diretos – IR, INSS, IPTU e IPVA⁷⁴. Os dados de recebimentos foram utilizados para a classificação

das famílias – por estratos de renda e por origem do recebimento – e para o cálculo da carga fiscal.

O conjunto de dados utilizado no estudo, conforme já mencionado, diz respeito às informações individualizadas, ou seja, aos dados de cada uma das 16.060 famílias investigadas – os chamados "microdados" –, o que permite a reorganização das informações, com a geração de novas análises estatísticas. Neste particular, as mudanças realizadas se deram no agrupamento dos itens de despesa e na consideração do dado familiar como o parâmetro no caso da principal origem do recebimento mensal.

As despesas com impostos, taxas e contribuições que representam a carga tributária direta foram apuradas com base nas informações fornecidas pelas famílias pesquisadas pela POF. O cálculo da tributação direta abrangeu o Imposto de Renda, a contribuição à Previdência Social (INSS), o IPTU, o IPVA, a Contribuição Sindical, as taxas de Conselhos e Associações de Classe e o ITR.

A parcela do dispêndio das famílias relativa à tributação indireta foi estimada aplicando-se as alíquotas e regras do ICMS, do IPI, do PIS e da Cofins aos diversos grupos de gastos sistematizados na agregação acima explicitada. Estes tributos são os mais importantes na composição da carga fiscal sobre o consumo, no atual sistema tributário brasileiro. De acordo com os dados da Secretaria da Receita Federal (SRF), estes tributos representavam cerca de 42% da carga fiscal bruta e mais de 84% do total dos tributos indiretos em 1996.

Feita a compatibilização entre os grupos de despesa e os de incidência dos tributos indiretos considerados, aplicou-se, numa primeira etapa, aos gastos (preços) globais a respectiva alíquota nominal do ICMS, obtendo-se o valor correspondente a este tributo. Num segundo momento, foi descontada dos gastos a parcela correspondente do ICMS, gerando-se assim novos valores, que incorporavam a parcela correspondente ao IPI. Destes montantes foram extraídos os valores anteriores ao recolhimento do IPI, através da seguinte fórmula:

$$\text{gastos líquidos de ICMS e IPI} = (\text{gastos} - \text{ICMS}) / (1 + \text{alíquota nominal do IPI}),$$

⁷³ Dentre os gastos, consideraram-se apenas aqueles sujeitos à incidência dos tributos indiretos acima referidos. Foram desconsiderados portanto os gastos com os serviços (principalmente com mão obra), as taxas, os impostos e os encargos financeiros. Neste conjunto de gastos não tributáveis, sobressaem-se os gastos com aluguel e os impostos e taxas diversas, inclusive as não públicas (por exemplo, condomínio).

⁷⁴ Foram considerados ainda outros impostos diretos, que somados constituem parcela marginal dos dispêndios com este tipo de tributação: as contribuições para conselhos e associações de classe e para Previdência Pública (Federal – IAPAS, Est., Mun., Militar), os impostos sindicais anuais, o Imposto Territorial Rural (ITR) e o IPTU de imóvel adicional.

obtendo-se consequentemente o valor dos dispêndios correspondente ao pagamento de IPI.⁷⁵

Esta sequência de procedimentos tem por fundamento o fato de o IPI fazer parte da base de cálculo do ICMS. Quanto ao PIS e à Cofins, suas alíquotas efetivas foram estimadas a cada uma das despesas (bens), levando-se em conta que a cumulatividade destes tributos depende do número de etapas produtivas e dos seus respectivos graus de agregação ao valor final do bem (da despesa). Estas alíquotas foram aplicadas aos valores globais dos correspondentes dispêndios, resultando daí a parcela relativa a estas contribuições.

Com relação às alíquotas do ICMS, foram consideradas as alíquotas-padrão previstas na lei para a quase totalidade dos gastos de consumo das famílias, excetuando-se somente as despesas com produtos alimentares, que recebem tratamento diferenciado na maioria dos estados. Assim, nas regiões metropolitanas do Rio de Janeiro, São Paulo, Belo Horizonte e Porto Alegre aplicou-se a alíquota de 18% para o conjunto de bens considerado, enquanto que nas demais áreas urbanas adotou-se a alíquota de 17%.

Constituem exceções a este quadro, além dos produtos alimentares, somente fumo, bebidas alcoólicas, telecomunicações e automóveis importados, produtos que são tributados pelo ICMS em todos os estados em 25%. Cabe acrescentar ainda que, na estimação da carga tributária do ICMS, considerou-se que este imposto não apresentaria nenhuma forma de cumulatividade para os produtos selecionados.⁷⁶

No que diz respeito ao IPI, as alíquotas deste imposto, obtidas junto à Tabela de Incidência do IPI (TIPI), foram agregadas segundo os grupos de dispêndios considerados, tendo sido calculados os valores da média e da moda.

Finalmente, quanto ao PIS e à Cofins, estas contribuições somadas totalizavam em 1996 uma alíquota nominal de 2,65%⁷⁷. É preciso considerar, entretanto, que as estimativas de suas cargas tributárias efetivas envolvem dificuldades, devido à necessidade de se levar em conta as etapas de produção e comercialização em que estas contribuições incidem e os graus de agregação de valor observados em cada uma delas.

Na medida em que cada operação de compra e venda é gravada por essas contribuições, ocorre uma multiplicação da carga tributária, devido à cobrança do PIS e da Cofins sobre as operações que haviam sido oneradas anteriormente, ocasionando a chamada tributação "em cascata". Dessa forma, alíquotas reduzidas podem levar a uma elevada carga tributária final, em função do número de etapas do processo de produção e comercialização e do valor adicionado em cada etapa.

Dada a impossibilidade de se levantar o número de etapas e a agregação de valor em cada uma delas para um conjunto tão extenso de produtos como o que foi tratado, adotou-se a hipótese simplificadora de que o processo de produção e comercialização envolveu apenas três etapas⁷⁸. Adicionalmente, supôs-se que a cada etapa houve uma agregação de valor da ordem de um terço. Assim, considerando-se a alíquota nominal

⁷⁵ Para isto, basta subtrair do total anterior (gastos líquidos de ICMS) o novo total obtido (gastos líquidos de ICMS e IPI).

⁷⁶ Petti (1996) aponta situações de incidência do ICMS que o tornam um tributo em cascata. Rebouças (1977) também o faz, embora se refira ao antigo ICM.

⁷⁷ Em 1998, a alíquota da Cofins foi majorada para 3%. Atualmente, portanto, a soma das alíquotas nominais da Cofins e do PIS totalizaria 3,65%.

⁷⁸ Para uma discussão a respeito da incidência desses tributos, ver Rezende (1991). Neste trabalho, são também elaboradas as hipóteses de número de etapas e agregações de valor, que basearam as do presente estudo.

do PIS/Cofins de 2,65%, a carga fiscal efetiva relativa a estes tributos para a maior parte dos produtos foi da ordem de 5,44%. Portanto, a alíquota efetiva, dadas essas hipóteses, representou mais que o dobro da alíquota nominal.

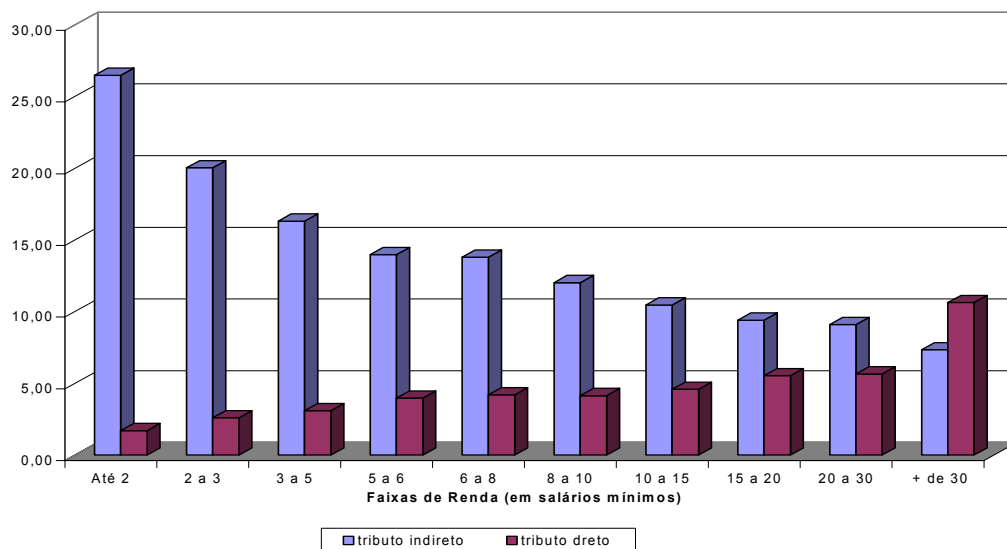
Constituiu exceção a este enquadramento apenas o caso dos produtos alimentares que constam da cesta básica. Para estes produtos, adotou-se a suposição de isenção na primeira etapa, resultando uma alíquota efetiva de 3,65% de PIS/Cofins.

Feitos os cálculos de incidência direta e indireta da tributação sobre as famílias, o passo seguinte consistiu em consolidar estes resultados, procedendo-se portanto simplesmente à agregação dos valores resultantes para cada família.

b) Principais Resultados

Os principais achados do estudo podem ser sintetizados pela figura 1 abaixo, que mostra a carga tributária total – tributos diretos e indiretos – estimada pelos autores como percentual dos recebimentos familiares por classes de renda, considerando o total das áreas urbanas pesquisadas pela POF.

Figura 1 – Carga tributária direta e indireta sobre renda, segundo classes de renda em salários mínimos para o total das áreas, em %



Fonte: Vianna *et al.* (2000).

Os tributos diretos incidentes sobre a renda bruta familiar são progressivos, como se pode observar. A carga tributária direta incidente sobre o recebimento das famílias que recebem até dois salários mínimos, na média das regiões metropolitanas, é pouco inferior a 2% de sua renda bruta. Para famílias com ganhos acima de 30 salários mínimos, a carga tributária direta perfaz em média cerca de 11% de sua renda. As famílias mais ricas pagam portanto, para cada real recebido cerca de 11 centavos em tributos diretos. As famílias mais pobres pagam menos de 2 centavos.

Dito de outra forma, os autores constatarem que a carga tributária direta das famílias do último estrato de renda é seis vezes maior que a do primeiro. Considerando a estrutura de rendimentos familiares oferecida pelos dados da POF, observam ainda que o recebimento médio mensal familiar *per capita* das famílias situadas no estrato superior da distribuição é 37 vezes superior ao das famílias do primeiro estrato (até dois salários mínimos). Neste sentido, tem-se um quadro em que, embora a carga tributária

direta suportada pelas famílias mais ricas seja cerca de seis vezes mais elevada que aquela suportada pelas famílias mais pobres, isso se dá numa estrutura distributiva em que o recebimento médio mensal familiar *per capita* daquelas fica em torno de 37 vezes maior que o das famílias mais pobres.

Aceitando-se que um parâmetro de comparação da progressividade de um sistema tributário e, portanto, da sua equidade, são as diferenças da distribuição de renda observadas entre famílias e indivíduos, a evidência encontrada sugere então que o grau de progressividade da tributação direta é insuficiente para compensar o alto grau de desigualdade de renda da sociedade brasileira.

Considerando-se as famílias situadas no estrato de renda entre 20 a 30 salários mínimos, com uma carga de tributos diretos de 6% de sua renda bruta, a progressividade dos tributos diretos é bem menos acentuada, já que estas famílias sofrem uma incidência dos tributos diretos apenas 3 vezes maior que a das famílias pobres.

Os tributos indiretos, por sua vez, têm a propriedade de serem significativamente regressivos em relação à renda líquida – descontados os tributos diretos – das famílias

que ganham até dois salários mínimos. O total de tributos indiretos perfaz, em média, cerca de 27% da renda líquida dessas famílias. As famílias do ultimo estrato de renda pagam apenas 7% de sua renda mensal em tributos indiretos. Ou seja, para cada real de renda das famílias mais pobres, elas pagam quase 27 centavos em impostos indiretos. Em contraste, as famílias mais ricas pagam um pouco mais de sete centavos. Observa-se também que a percentagem da renda líquida destinada ao pagamento dos tributos indiretos se reduz à medida que a renda familiar cresce em todos os estratos.

Considerando a análise da carga tributária total, os autores verificam que, quando se somam os percentuais de tributos diretos e de indiretos incidentes sobre os recebimentos familiares, a carga total de tributos pagos pelas famílias mais pobres é ligeiramente superior a 28%. As famílias com rendimentos até cinco salários mínimos mensais também têm uma carga tributária total maior que as famílias de maior renda. As famílias mais ricas, do último estrato de renda, por sua vez, destinam, em média, ao pagamento dos tributos apenas 18% de sua renda.

A evidência obtida sugere, segundo os autores, que o atual sistema tributário nacional apresenta em seu conjunto um caráter regressivo, podendo ser um fator que contribui para a manutenção dos níveis de desigualdade de renda e pobreza observados no país. Sugere também, por outro lado, que modificações na atual estrutura tributária, que revejam o atual grau de regressividade do sistema, podem contribuir para a melhoria da desigualdade social e das condições de vida da população pobre.

6. Estimando a Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil

Em estudo recente, Siqueira *et al.* (2001) procuram calcular a incidência efetiva dos impostos indiretos sobre os diferentes componentes da demanda final definidos pelo sistema de contas nacionais brasileiro: famílias, administração pública e exportações. A principal motivação do estudo reside no fato de que, dada a multiplicidade de impostos e alíquotas, e sua incidência sobre insumos, as alíquotas finais (efetivas) dos tributos indiretos presentes nos preços muitas vezes divergem substancialmente das alíquotas nominais.

Na medida em que a metodologia e a base de dados utilizadas pelos autores são praticamente as mesmas do trabalho anteriormente analisado (Siqueira *et al.*, 2000), torna-se desnecessária uma descrição mais detida dos procedimentos utilizados. Cumpre assinalar, no entanto, que, diferentemente do trabalho anterior, os autores não estão preocupados em avaliar impactos distributivos da incidência tributária. Seu objetivo é

avaliar, conforme mencionado, o efeito final dos impostos levando em conta sua incidência no interior da cadeia produtiva. Por este motivo, a base de informações utilizada foi apenas a Matriz Insumo-Produto elaborada pelo IBGE para 1995.

Os resultados obtidos pelos autores corroboram a hipótese da disparidade entre alíquotas nominais e efetivas dos impostos indiretos considerados: IPI, ICMS, ISS e II (Imposto de Importação). No caso dos impostos incidentes sobre o consumo das famílias – que responde por 84% da incidência final –, por exemplo, para o setor de produtos vegetais beneficiados, que inclui alimentos da cesta básica como arroz e farinha de trigo, a alíquota efetiva média encontrada foi de 24%, bastante superior à alíquota efetiva média obtida para o total do consumo das famílias, de 16,2%. Mesmo as exportações, que “(...) aparentemente eram apenas levemente tributadas, com alíquotas de primeiro estágio de 2,5% e 1,4% para todos os impostos e para o ICMS, respectivamente, eram de fato fortemente oneradas pelos impostos indiretos em 1995, com uma alíquota média efetiva de 11,7% para o total dos impostos e de 6,7% para o ICMS” (Siqueira *et al.*, 2001, p. 9). Os autores observam ainda que, mesmo se incorporassem os efeitos da Lei Complementar N°87 (Lei Kandir), de 13/09/96, que

desonera o ICMS incidente sobre as exportações de produtos primários e semi-elaborados, e possibilita rebater o ICMS pago nas compras de bens de capital e material de consumo não utilizado diretamente no processo produtivo, as exportações ainda assim serão afetadas pela tributação direta e indireta de insumos.

Assim, concluem os autores, o sistema de impostos indiretos apresenta um sério problema de falta de transparência, na medida que sua incidência efetiva é bem diversa da que se poderia esperar a partir de sua estrutura de alíquotas nominais. O que o estudo sugere, na verdade, ainda que não explicita, é que há presença de cumulatividade na tributação indireta mesmo no caso dos impostos sobre valor adicionado (IPI e ICMS). A principal crítica a ser feita ao trabalho, neste sentido, é que, propondo-se avaliar os efeitos da tributação de insumos na incidência final dos impostos indiretos, não considera tributos que também oneram a produção e o consumo de bens e serviços, tais como a COFINS, o PIS e a CPMF, que possuem ainda o agravante de incidirem de maneira cumulativa. Assim, ainda que o objeto do estudo seja da mais alta relevância, seu alcance torna-se muito limitado, pois não há como avaliar a incidência efetiva dos impostos indiretos no Brasil sem considerar o gravame das contribuições acima citadas.

Ainda que os autores afirmem que o método por eles utilizado permita a incorporação dessas contribuições na análise, duas questões ainda persistem. A primeira diz respeito à dificuldade de obtenção de informações sobre a arrecadação de cada contribuição por setor de atividade, que têm de ser fornecidas diretamente pela Secretaria da Receita Federal. E a segunda é que, mesmo superando o obstáculo anterior, restaria ainda o problema de se trabalhar com coeficientes técnicos da matriz insumo-produto “sujos”, no sentido de estarem incorporando os efeitos da cumulatividade presente nas atividades produtivas intermediárias, adulterando assim a mensuração dos efeitos das contribuições cumulativas. Contornar esta dificuldade, portanto, deve ser o objetivo principal dos próximos estudos (incluindo o presente) sobre a cumulatividade no sistema tributário brasileiro.

7. Arrecadação tributária x gastos sociais

No final de 2003, a Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda divulgou documento por ela produzido (SEPE, 2003) que causou impacto na imprensa e no meio acadêmico. Embora a secretaria tivesse produzido em anos anteriores estudos

voltados também para a mensuração do gasto social,⁷⁹ este documento recente possui algumas características que o diferenciam.

Em primeiro lugar, ele não inclui as transferências constitucionais do governo federal para estados e municípios, contabilizando somente as transferências voluntárias ou negociadas de recursos. Além disso, e mais importante, além de apresentar uma descrição do gasto social do governo federal, o documento procura mensurar os impactos distributivos do gasto. Neste sentido, sua análise é interessante no contexto do presente trabalho, uma vez que, para atingir o objetivo proposto, “(...) são apresentadas estimativas de distribuição (...) do gasto social e dos tributos pagos pelas famílias. Ao mesmo tempo, são realizadas comparações da incidência e do impacto distributivo do sistema fiscal brasileiro com a incidência e impacto distributivo dos sistemas fiscais de outros países” (SEPE, 2003, p.3).

Os principais resultados relacionados às estimativas de pagamento de tributos por parte das famílias são apresentados na primeira tabela do apêndice. Lamentavelmente, não são apresentadas a metodologia e a base de dados utilizadas para

a obtenção dos resultados; a fonte remete a um trabalho (Immervol, Levy, Nogueira, O'Donoghue e Siqueira, 2003), mas infelizmente o documento não lista as referências bibliográficas utilizadas. Supõe-se que em relação ao método e aos dados se aproxime do que foi feito em Siqueira, Nogueira e Levy (2003); neste trabalho, os procedimentos referentes ao cálculo dos tributos indiretos são rigorosamente idênticos aos utilizados em Siqueira, Nogueira e Souza (2001), comentados anteriormente. A diferença é que, a partir do cálculo do montante de tributos indiretos pago pelas famílias como proporção de suas rendas, estes resultados são aplicados à PNAD-1999 com vistas a obter uma cobertura nacional.

Tal procedimento envolve assumir que a carga tributária de uma família residente em uma determinada unidade da federação é a mesma de outra família de mesmo nível de renda situada em diferente estado. Como já foi enfatizado no presente trabalho, isto constitui equívoco conceitual grosseiro, na medida em que o principal tributo indireto, o ICMS, de competência estadual, difere substantivamente em termos de alíquotas, concessões de incentivos etc, de estado para estado. Ao transportar as estimativas para todos os estados brasileiros, via PNAD, amplificam-se ao extremo as distorções envolvidas nesse tipo de procedimento.

Em todo caso, passemos aos resultados. Identifica-se o caráter regressivo dos tributos indiretos: o primeiro décimo populacional compromete em média praticamente 25% de sua renda com seu pagamento, enquanto para o último décimo tal proporção é de cerca de 11%.⁸⁰ Contabilizando-se os impostos diretos, contudo, os resultados apontam para impactos virtualmente neutros da carga tributária total, na medida em que todos os décimos destinam parcelas relativamente constantes de renda ao pagamento de impostos (diretos e indiretos).

No que toca à comparação com outros países, o documento do Ministério da Fazenda assinala que o caso brasileiro “(...) é uma exceção à tendência internacional,

⁷⁹ Ver, por exemplo, na página do Ministério da Fazenda, o documento que sistematiza o gasto social da União entre 1998 e 2000: [www.fazenda.gov.br/spe/es.econ/Orçamento Social da União.pdf](http://www.fazenda.gov.br/spe/es.econ/Orçamento%20Social%20da%20União.pdf).

⁸⁰ Deve-se observar que para os três primeiros décimos da distribuição a razão calculada foi entre os tributos indiretos e as despesas familiares de consumo. A justificativa é “(...) que as rendas reportadas na POF para esses decimais [sic] parecem subestimadas” (SEPE, 2003, p. 9, nota 11). Ora, essa hipótese é tão plausível quanto a de que as despesas de consumo podem estar superestimadas. Os autores também não deixam claro se utilizam as despesas correntes de consumo ou o desembolso global das famílias, ambas discriminadas na POF. Em todo caso, tem-se aí mais um exemplo de procedimento metodológico altamente discutível adotado pelos autores.

onde [sic] uma alta carga tributária está associada a uma baixa desigualdade de renda” (SEPE, 2003, p.12). São citados os exemplos do Reino Unido e da Espanha, cujas cargas tributárias assemelham-se à brasileira (em torno a 35% do PIB), mas que possuem perfis distributivos bem mais equânimes (índices de Gini de cerca de 0,38 e 0,34, respectivamente, contra cerca de 0,58 para o Brasil). México e Chile, por outro lado, cujos coeficientes de Gini se aproximam do caso brasileiro, possuem cargas tributárias bem mais baixas, em torno de 20% do PIB. Ou seja, o Brasil constitui um caso em certa medida *sui generis* de país com renda *per capita* relativamente baixa (e alta desigualdade) e alta carga tributária.

O documento aponta corretamente para o fato de que parcela significativa a explicar tal fenômeno reside no baixo impacto distributivo dos tributos e das transferências governamentais brasileiros *vis-à-vis* ao que é alcançado nos países da OCDE. “Nesses países [da OCDE], (...), os sistemas de transferências e de tributos diretos reduzem o coeficiente de Gini em mais de um terço, enquanto no Brasil a redução é de apenas 12%” (SEPE, 2003, p. 13).

No caso específico do Reino Unido, o documento aponta que, antes da intervenção do governo, via tributação direta e transferências, a renda domiciliar média dos 20% mais ricos é aproximadamente 19 vezes maior que a dos 20% mais pobres.

Considerando a incidência da tributação direta e os benefícios monetários, tal razão é reduzida para 8; o índice de Gini, conseqüentemente, cai de 0,53 na primeira situação para 0,38.

Assinala-se ainda que uma das razões por trás disso é que o sistema de aposentadorias e pensões britânico tem um padrão progressivo, ao contrário do brasileiro. Assim, supondo que o Brasil tivesse uma distribuição das transferências de aposentadorias e pensões similar à do Reino Unido, os autores estimam que a desigualdade de renda, medida pelo índice de Gini, seria reduzida em 7% (de 0,58 para 0,54). Curiosamente, os autores não repetem o exercício para a incidência da tributação direta, isto é, aplicar a sistemática de incidência desta forma de tributação (notadamente do imposto de renda), tal como ocorre no caso inglês, para o caso brasileiro.

Tal exercício poderia vir a se mostrar extremamente interessante, uma vez que, como o próprio documento enfatiza, há gritantes diferenças na composição da carga tributária no Brasil e nos países da OCDE. Os autores assinalam corretamente a forte presença de tributação cumulativa na carga tributária brasileira como um elemento diferencial preponderante. Contudo, uma outra diferença fundamental, exposta no gráfico 20 e sobre a qual inexplicavelmente não é dada maior atenção, refere-se à tributação da renda pessoal e da propriedade. No Brasil, a tributação que recai sobre essas duas categorias representa 9% (6% e 3% respectivamente) do total arrecadado. Nos países da OCDE, em contraste, equivale a 32%; somente a arrecadação sobre a renda pessoal responde por 27% do total arrecadado.

Tem-se aí, portanto, um dado a sugerir fortemente que a estrutura de tributação direta da pessoa física no Brasil deve ser revista, no sentido de possibilitar uma mais justa distribuição da renda. E assim sendo, pode-se compreender melhor porque o IRPF vem “(...)freqüentemente [a] ocupar o centro das atenções quando se discute a tributação das famílias no Brasil” (SEPE, 2003, p.9), como apontam os autores com injustificável surpresa.

QUADRO SÍNTESE DOS ESTUDOS ANALISADOS

Estudo	Motivação	Bases de Dados	Principais tributos considerados	Tratamento da cumulatividade	Principais resultados
Eris <i>et al.</i> (1983)	Avaliar efeitos distributivos do sistema tributário em 1975	IRPF (amostra para 1975); PNAD (1976); POF-SP (1972); ENDEF (1974)	IRPF, IRPJ, INPS, FGTS, FUNRURAL, PIS, IPI, ICM, Impostos Únicos, II	Não era preocupação dos autores	Alta regressividade dos impostos indiretos; Relativa progressividade dos diretos; baixos impactos redistributivos de mudanças
Sampaio de Souza (1996)	Avaliar impactos associados a reformas do sistema tributário sob o <i>trade off</i> equidade x eficiência	Matrizes Insumo-Produto 1975 e 1980; Contas Nacionais 1989	ICMS, IPI, II	Não era preocupação da autora	Estrutura das alíquotas de impostos indiretos obtida quando se leva em conta a questão da equidade é praticamente oposta àquela que se obtém quando somente aspectos de eficiência são considerados
Rodrigues (1998)	Estimar incidência de impostos diretos e indiretos sobre assalariados	POF/IBGE 1995-96	IRPF, INSS, FGTS; ICMS, IPI, PIS, COFINS	Não era preocupação do autor	Relativa regressividade dos tributos indiretos; alta progressividade dos diretos; sistema como um todo levemente progressivo
Siqueira <i>et al.</i> (2000)	Avaliar efeitos distributivos dos tributos indiretos tendo como parâmetros a renda e o consumo das famílias	Matriz Insumo-Produto 1995; POF/IBGE 1995-96	ICMS, IPI, ISS, II	Incorporada, na medida em que autores trabalham com alíquotas efetivas	Com a renda como parâmetro de incidência, alta regressividade é obtida; Com o consumo como parâmetro, regressividade é quase inexistente

Estudo	Motivação	Bases de Dados	Principais tributos considerados	Tratamento da cumulatividade	Principais resultados
Vianna <i>et al.</i> (2000)	Estimar incidência de impostos diretos e indiretos sobre unidades familiares	POF/IBGE 1995-96 (microdados)	IRPF, INSS, IPTU, IPVA; ICMS, IPI, PIS, COFINS	No caso de ICMS e IPI, não foi considerada. Para PIS/COFINS, foram feitas hipóteses quanto ao número de etapas (duas ou três) para cálculo das alíquotas finais	Alta regressividade dos impostos indiretos; baixa progressividade dos diretos; efeito final do sistema claramente regressivo
Siqueira <i>et al.</i> (2001)	Estimar incidência efetiva de impostos indiretos sobre componentes da demanda final	Matriz Insumo-Produto 1995	ICMS, IPI, ISS, II	Incorporada, na medida em que sua mensuração constitui o próprio escopo do trabalho. Contudo, o tratamento é limitado pela não consideração das contribuições cumulativas	Incidência efetiva dos impostos indiretos diverge bastante da estrutura de alíquotas nominais
SEPE (2003)	Comparar incidência de tributos sobre as famílias com as transferências governamentais (gastos sociais federais)	Matriz Insumo-Produto 1995; POF 1995-96, PNAD 1999	Tributos diretos: IRPF e contribuição ao INSS. Tributos indiretos: ICMS, IPI, PIS/COFINS	Tratamento é limitado pela não consideração das contribuições cumulativas	Incidência do sistema tributário como um todo praticamente neutra sob o aspecto distributivo

8. Considerações Gerais

À luz da análise acima levada a termo dos principais estudos brasileiros relacionando a incidência tributária a seus efeitos distributivos, algumas conclusões podem ser efetuadas.

Em primeiro lugar, quando no escopo do trabalho é incluído o objetivo explícito de estimar impactos distributivos sobre as famílias e/ou indivíduos, torna-se imperativa a utilização de bases de dados em que esses agentes sejam a unidade de análise. Daí que pesquisas por amostragem domiciliar, como PNAD e POF, tenham grande importância nesse tipo de investigação. A Pesquisa de Orçamentos Familiares (do IBGE ou de outros centros de pesquisa, como a FIPE/USP ou a FGV) possui a grande vantagem adicional de fornecer, em seus microdados, com alto grau de detalhamento, informações de dispêndio e renda das famílias, facilitando assim a estimação da carga de tributos indiretos, e seu peso sobre os rendimentos familiares. A principal dificuldade para a realização desse tipo de análise (especialmente no caso brasileiro) é a necessidade de um levantamento minucioso da sistemática de incidência de cada tributo considerado. Além disso, não é possível uma avaliação precisa dos efeitos da tributação cumulativa; pode-se no máximo tentar incorporar a cumulatividade por meio da adoção de hipóteses simplificadoras de incidência dos impostos que apresentam tal característica.

Quando o objetivo principal é avaliar as alíquotas efetivas de incidência dos tributos indiretos, o caminho mais utilizado é, via de regra, trabalhar com os dados da matriz insumo-produto, na medida em que a matriz apresenta informações sobre a receita líquida arrecadada pelo governo de cada atividade produtiva, para cada uma das seguintes categorias de impostos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Serviços (IPI/ISS), Imposto sobre Importações (II) e outros impostos. Para estes impostos, a matriz também apresenta dados da incidência de primeiro estágio sobre a demanda intermediária e sobre a demanda final, nas tabelas denominadas de “Destino dos Impostos”. Outras informações necessárias para o cálculo da incidência de estágios subsequentes são obtidas a partir da tabela “Usos de Bens e Serviços” da matriz. A principal crítica a ser feita a este método reside na dificuldade de se incorporar tributos cada vez mais importantes na carga global de impostos, as contribuições cumulativas (CPMF, PIS e COFINS).

É possível ainda combinar os dois métodos, visando mensurar as alíquotas efetivas dos tributos e avaliar os impactos de sua incidência (e da cumulatividade) sobre as famílias por faixas de renda (ou percentis de renda). Nesse caso, é importante ter claro que a análise será mais consistente se o objetivo for a análise em escala nacional. Se a idéia for analisar por estados (ou, tal como a POF/IBGE 1995-96 permite, por região metropolitana), uma séria dificuldade adicional se apresenta, dadas as diferenças existentes na matriz tributária de cada estado por conta de sua autonomia em legislar sobre o ICMS. Evidentemente, tal fato não constitui impeditivo à realização de tal pesquisa, mas impõe ao pesquisador uma preocupação adicional no sentido de qualificar corretamente seus resultados.

Capítulo VI

A TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL: UMA MEDIDA DO ÔNUS FISCAL ARCADE PELAS FAMÍLIAS

1. Os Principais Procedimentos Adotados

Conforme mencionado no Capítulo IV, os impostos indiretos, atualmente, representam quase a metade de uma carga tributária global de cerca de 35,5% do PIB. Dentre as inúmeras críticas que a elevada participação desses tributos na arrecadação é alvo, encontra-se o grau de regressividade que a mesma agrega ao sistema tributário nacional.

A questão é: como avaliar corretamente o grau de regressividade decorrente da imposição de gravames que não distingue os contribuintes conforme sua capacidade de pagamento se as características da tributação indireta brasileira fazem com que as alíquotas nominais raramente coincidam com as alíquotas efetivamente pagas pelos consumidores?

O desconhecimento das alíquotas que, de fato, são praticadas faz com que também não haja clareza quanto ao montante de impostos indiretos que é recolhido por produto. Em decorrência disso, existe uma enorme dificuldade em se avaliar o ônus fiscal efetivamente suportado pelas famílias e, conseqüentemente, do grau de regressividade do sistema de tributação indireta nacional.

Em outras palavras, em função da multiplicidade de tributos e alíquotas, e, sobretudo, da incidência sobre insumos (especialmente quando se tratam de tributos cumulativos), as alíquotas finais (efetivas) dos tributos indiretos presentes nos preços muitas vezes divergem substancialmente das alíquotas nominais.

Quando os insumos são tributados é impossível saber qual a alíquota efetiva por meio da mera divisão do montante de imposto recolhido pelo preço de determinado bem. Tal procedimento só seria eficaz caso se acompanhasse a produção desse bem desde os estágios iniciais de produção de cada um dos seus insumos.

Na tentativa de superar essa dificuldade, alguns autores têm recorrido às Contas Nacionais e à Matriz Insumo-Produto, ambas divulgadas pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), para calcular as alíquotas efetivas dos principais tributos indiretos considerados nessa pesquisa, quais sejam: ICMS, IPI, Cofins, PIS e CPMF.⁸¹

O ICMS e o IPI são tributos cobrados segundo a sistemática do valor adicionado, o que significa que, nesses casos, pelo menos em tese, as dificuldades para mensurar as alíquotas efetivas seriam menores, pois é de se esperar que os insumos não sejam tributados.

Na prática, porém, sabe-se que nenhum IVA, não apenas no Brasil, é completamente neutro no que tange à não tributação dos insumos. Por exemplo, se determinado produto é isento da cobrança do imposto, mas não tem direito a crédito dos tributos incidentes nas etapas anteriores de sua fabricação, não há como evitar que daí decorra algum efeito cumulativo.

Não obstante, esse não foi o maior problema encontrado para mensurar as alíquotas dos referidos impostos. Se, por um lado, é verdade que os IVA's nacionais não são completamente neutros no tocante a não tributação de insumos, por outro lado, também é verdade que os mesmos são muito mais neutros quando comparados aos tributos que incidem

⁸¹ Ver Capítulo V para a descrição de trabalhos que utilizam a matriz insumo-produto, bem como o anexo metodológico desse Capítulo.

sobre o faturamento bruto das empresas sem que, a nenhuma atividade seja concedido crédito do que foi recolhido nas etapas intermediárias da produção. Sob esse ponto de vista, não é nenhum absurdo supor que as alíquotas efetivas são equivalentes a divisão da arrecadação setorial pelo consumo final das famílias. Basicamente, esse foi o procedimento adotado para estimar as alíquotas do IPI e do ICMS. Através da arrecadação setorial e do valor do consumo final das famílias, informadas pelo IBGE nas tabelas de usos e recursos das Contas Nacionais de 2002, chegou-se aquilo que se considera as alíquotas finais dos dois impostos. Os problemas em adotar tal procedimento são de outra natureza e serão brevemente descritos a seguir.⁸²

Conforme visto no Capítulo III, o ICMS é um imposto de competência estadual, legislado com ampla autonomia por essa esfera de governo. Embora, legalmente, existam inúmeros dispositivos que tentam garantir um mínimo de coordenação nacional, pode-se dizer que, no limite, existem 27 legislações distintas para um mesmo imposto. Não sem razão, a forma como o ICMS é cobrado e legislado é alvo de inúmeras críticas e objeto de reforma.

A falha dos dispositivos legais para garantir a coordenação nacional do ICMS faz com que os estados possam decidir com certa liberdade sobre isenções, alíquotas etc. Há ainda um enorme espaço para que os mesmos pratiquem entre si uma danosa guerra fiscal – que, na prática, se traduz em renúncia de arrecadação – com o intuito de atrair investimentos para sua jurisdição.

Os problemas daí decorrentes são inúmeros, mas para os propósitos dessa pesquisa a principal dificuldade reside no fato de que as alíquotas calculadas a partir das Contas Nacionais do IBGE representam médias nacionais que podem ser bem distintas daquelas que são efetivamente praticadas em cada um dos estados.

Quando a conta do ônus fiscal arcado pelas famílias considera todo país, o problema é menor. Porém, quando o cálculo é regionalizado, a utilização de alíquotas médias nacionais pode distorcer os resultados. Nesse caso, conforme mencionado, tais alíquotas podem ser díspares em relação àquelas que são, de fato, praticadas pelos estados.

Apesar disso representar um grande problema, trata-se de um obstáculo de difícil superação. Para tanto, contribuem inúmeros fatores, mas o principal deles reside no fato de que os expedientes utilizados pelos estados para conceder isenções e, sobretudo para a prática da guerra fiscal, não são legais – isto é, normalmente são expedientes que burlam a legislação que tenta garantir a unidade nacional do imposto. Há várias brechas nos dispositivos legais que permitem aos estados conceder de forma disfarçada determinadas isenções e competir entre si por novos investimentos. Por essa razão, é praticamente impossível conhecer, de fato, todas as alíquotas que são praticadas em cada uma das 27 unidades da Federação.

Assim, mesmo que aplicar alíquotas médias nacionais para o cálculo regional do ônus fiscal familiar não seja o procedimento mais adequado, em razão das dificuldades acima expostas, esse foi o expediente utilizado.

No caso do IPI, não há problema quanto à divergência de alíquotas entre os estados, pois o imposto é de competência do governo federal, o que significa que, para cada produto tributado, a mesma alíquota é praticada em todo território nacional.

Em tal caso, o problema reside no fato de que a arrecadação do IPI é divulgada juntamente com a do ISS. Enquanto o IPI é um IVA incidente sobre produtos industrializados, o ISS é um imposto de competência municipal incidente sobre determinados serviços. As dificuldades foram superadas porque o setor de serviços não foi considerado no cálculo apresentado na próxima seção e, portanto, também foi desconsiderado o próprio ISS.

⁸² Na próxima seção, os procedimentos utilizados para calcular as alíquotas do ICMS serão mais bem detalhados.

A Cofins, o PIS e a CPMF são contribuições sociais de competência do governo federal, o que significa que a mesma alíquota é praticada nacionalmente. Nesse caso, o principal problema encontrado para mensurar as alíquotas efetivas reside no fato de que tais contribuições, até 2002, tinham característica de incidência em cascata. Nesse caso, os insumos são largamente tributados – isto é, a tributação de insumos não se restringe a setores para os quais foram concedidas isenções parciais –, o que impede que o cotejo da arrecadação setorial com o valor da oferta total possa ser considerado um procedimento razoável para mensurar as alíquotas efetivas.

Para superar essa dificuldade, PEREIRA e IKEDA (2001), através dos coeficientes técnicos apresentados na Matriz Insumo-Produto e das relações intersetoriais por eles relatadas, desenvolveram uma metodologia inovadora de cálculo da incidência setorial efetiva dos principais tributos cumulativos nacionais. Essa metodologia, descrito no anexo, foi posteriormente aperfeiçoada em VARSANO et al. (2001) e PEREIRA (2003).⁸³

Uma vez conhecendo aquilo que se considerou as alíquotas efetivas por atividade foi possível simular o ônus fiscal suportado pelos consumidores. Para tanto, foi preciso cotejar as informações setoriais com os dispêndios das famílias, depois da seleção de determinadas atividades que constam nas Contas Nacionais e na Matriz Insumo-Produto.

Tanto as Contas Nacionais quanto a Matriz Insumo-Produto apresentam 42 atividades nas quais são produzidos distintos produtos. As alíquotas efetivas foram calculadas em relação a essas 42 atividades.

Os dados dos dispêndios familiares foram extraídos dos microdados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) publicada pelo IBGE para o ano de 1996. Em tal pesquisa são considerados milhares de produtos (ver item 3 do anexo para descrição da POF) dentre os itens de consumo das famílias.

Isso significa que, para o cotejo das alíquotas setoriais com os dispêndios das famílias, foi necessário compatibilizar os inúmeros produtos constantes da POF com as 42 atividades apresentadas nas Contas Nacionais e na Matriz Insumo-Produto.

Regra geral, os autores que utilizam as duas fontes de dados para calcular o ônus fiscal suportado pelas famílias fazem a compatibilização de modo intuitivo, pois não existe um tradutor oficial (disponibilizado pelo próprio IBGE) para operar a correspondência entre os “setores matriz” e os “produtos POF”. Nessa pesquisa, o procedimento utilizado não foi diferente, mas, para evitar maiores distorções, foram consideradas no cálculo apenas algumas atividades que, simultaneamente, cumpriam dois requisitos:

- (i) atividades cujos produtos são tido como essenciais tanto na cesta de consumo das famílias de menor renda quanto nas famílias de maior poder aquisitivo; e
- (ii) atividades cuja produção é limitada a determinado número de produtos facilmente identificados na POF e que, ao mesmo tempo, não sejam tributados por regras muito díspares e/ou por alíquotas extremamente variadas.

Entre os setores considerados encontram-se: agropecuária, farmacêutica e perfumaria, artigos do vestuário, fabricação de calçados, indústria do café, beneficiamento de produtos vegetais, abate de animais, indústria de laticínios, indústria do açúcar, fabricação de óleos vegetais e outros produtos alimentares.

⁸³ Os cálculos foram realizados com base na situação vigente em 2002, quando os três tributos (Cofins, o PIS e a CPMF) eram cumulativos.

Em tais setores são produzidos praticamente todos os produtos que devem constar da cesta básica de consumo das famílias, independente do seu nível de renda. Conforme demonstram os dados da Tabela A11 do anexo estatístico, tais produtos representam cerca de 75% dos rendimentos das famílias de mais baixa renda do país e cerca de 9% da renda das famílias mais ricas. Isso não significa que, para as famílias de maior poder aquisitivo, os produtos fabricados nos mencionados setores não sejam essenciais, mas apenas que para essas famílias uma parcela bem menor de sua renda precisa ser mobilizada com os dispêndios tidos como essenciais.

Seguindo o primeiro critério da seleção de setores – o da essencialidade dos bens – outras atividades, além das mencionadas acima, deveriam ter sido selecionadas. Dentre essas atividades, encontram-se algumas ligadas ao setor de serviços – como distribuição de energia e transportes – e outras ligadas aos gastos familiares com habitação. Tais atividades, embora importantes, não foram consideradas no cálculo por não satisfazerem o segundo critério de seleção de setores. Por exemplo, a Matriz Insumo-Produto bem como as Contas Nacionais não distinguem o serviço de distribuição de energia da distribuição de água. Ambos estão considerados na rubrica “serviços de utilidade pública”. Disso decorrem, pelo menos, dois problemas. O primeiro diz respeito à necessidade de ter que arbitrar as parcelas dessa atividade que correspondem aos milhares de produtos constantes na POF que poderiam ser classificados como “serviços de utilidade pública”. O segundo problema está relacionado ao cálculo da alíquota efetiva. Através da Matriz e das Contas Nacionais seriam calculadas as alíquotas correspondentes a todo o setor de “serviços de utilidade pública”, no entanto, sabemos que os produtos correspondentes a essas atividades são tributados por regras muito díspares.

Isto posto, vejamos a seguir os principais resultados.

2. Principais Resultados

Uma vez calculadas as alíquotas dos principais tributos indiretos nacionais e selecionadas as atividades, chegou-se ao ônus fiscal suportado pelas famílias multiplicando-se as alíquotas pelo dispêndio com os produtos correspondentes. Para avaliar o grau de regressividade desses tributos, os valores dos mesmos, embutidos nos dispêndios familiares, foram tomados como proporção da renda bruta das famílias. As famílias, por sua vez, foram ordenadas segundo décimos de renda.⁸⁴

Os cálculos foram feitos em relação às 11 regiões metropolitanas que constam na POF. Os resultados para o Brasil representam uma média do que foi calculado em relação às referidas regiões.

Quando a análise for desagregada por tributo, serão privilegiados comentários em relação ao ICMS – principal IVA nacional e principal imposto em termos de arrecadação – e às contribuições sociais cumulativas.

Para os resultados nacionais, o grau de regressividade dos tributos considerados depende de dois fatores:

- (i) das alíquotas. Segundo visto em outros Capítulos dessa pesquisa, a regressividade tende a ser inerente aos tributos cobrados de forma indireta, no entanto, a mesma pode ser atenuada se são praticadas alíquotas reduzidas nos produtos que têm maior representatividade nos dispêndios das famílias mais pobres comparativamente aos bens que são preponderantemente consumidos pelas famílias mais ricas. No caso dos IVA's, a diferenciação de alíquotas é uma possibilidade concreta. No caso dos tributos cumulativos, é impossível, na prática, ter alíquotas diferenciadas, pois a tributação dos insumos faz com que as alíquotas nominais, raramente, coincidam, com as efetivas.
- (ii) da representatividade dos produtos selecionados em cada extrato de renda. Quanto mais representativos são os produtos nos rendimentos dos mais pobres, maior tende a ser o grau de regressividade.

Para os resultados regionais, a magnitude das alíquotas é irrelevante para avaliar o grau de regressividade, pois, de acordo com a metodologia adotada nessa pesquisa foram utilizadas alíquotas médias nacionais. Em tal caso, têm importância o segundo fator acima mencionado e a distribuição da renda por décimos. Quanto maior a participação dos produtos selecionados na renda das famílias e quanto mais concentrada é a distribuição da renda, maior é o grau de regressividade.

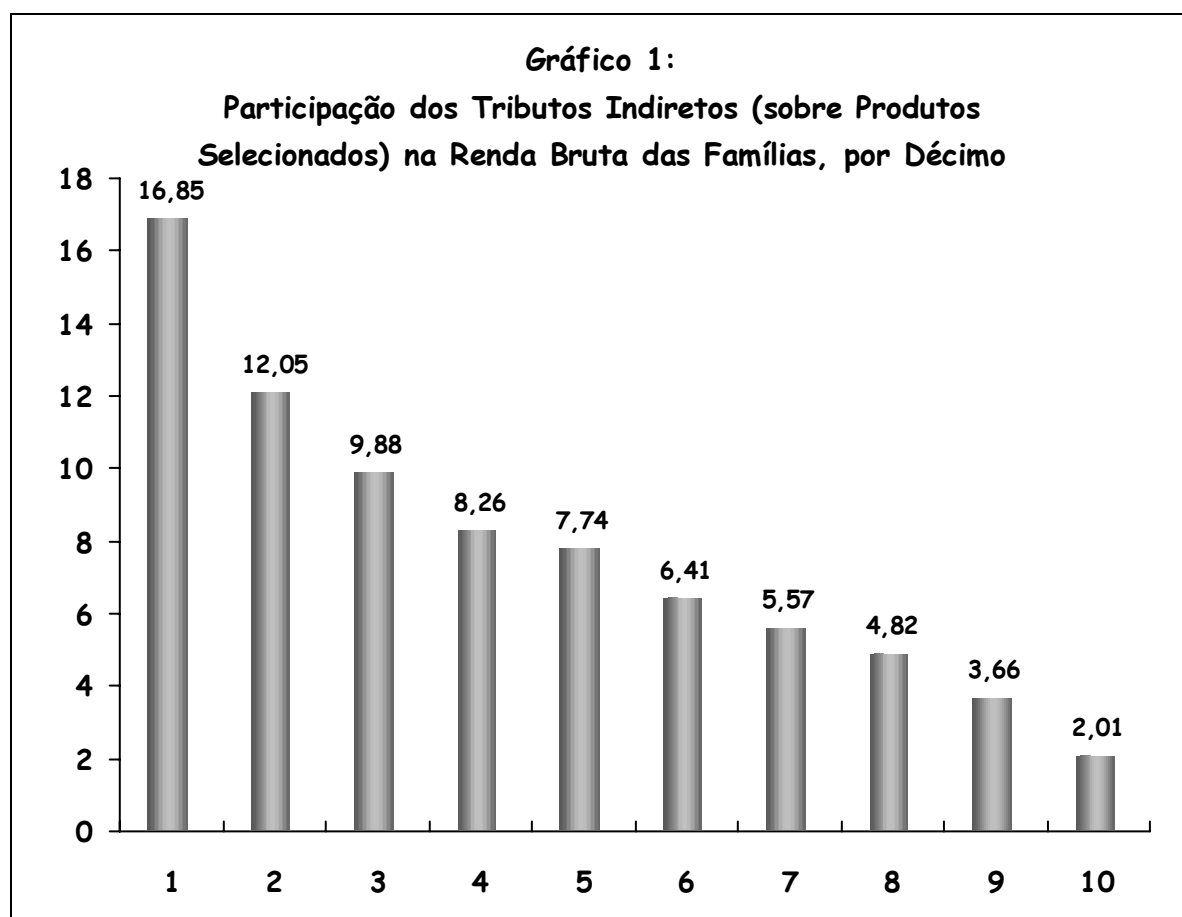
Os resultados apresentados no Gráfico 1 comprovam a hipótese de que os tributos indiretos no Brasil são altamente regressivos. Por exemplo, enquanto a tributação indireta representou 16,8% da renda das famílias pertencentes ao 1º décimo, na classe das famílias mais ricas (pertencentes ao último décimo) mobilizou apenas 2,0% da renda – ou seja, 9,5 pontos percentuais a menos.

Além da alta regressividade observada em âmbito nacional, os dados da Tabela A6 (do anexo estatístico), apontam que a “injustiça fiscal” tende a ser mais acentuada nas regiões

⁸⁴ A estratificação dos domicílios por décimos obedece à seguinte formulação: os domicílios são ordenados de acordo com a renda familiar *per capita*, e divididos em dez grupos, cada qual abrangendo 10% do total de domicílios. De maneira que o primeiro décimo corresponde aos 10% mais pobres dos domicílios; no último décimo estão os 10% mais ricos da distribuição.

metropolitanas que pertencem às regiões mais pobres do país: Belém (Região Norte), Salvador, Recife e Fortaleza (Região Nordeste). Essas áreas metropolitanas combinam os dois fatores que fazem aumentar o grau de regressividade: elevada participação dos produtos selecionados nos dispêndios das famílias mais pobres e concentração de renda.

No caso das regiões onde a participação dos referidos produtos não é tão elevada (por exemplo, Rio de Janeiro) ou a renda não é tão concentrada (por exemplo, Distrito Federal), a regressividade foi menor (ver Tabelas A6, A10 e A11 do anexo estatístico).



Fonte: Tabela A6 do anexo estatístico

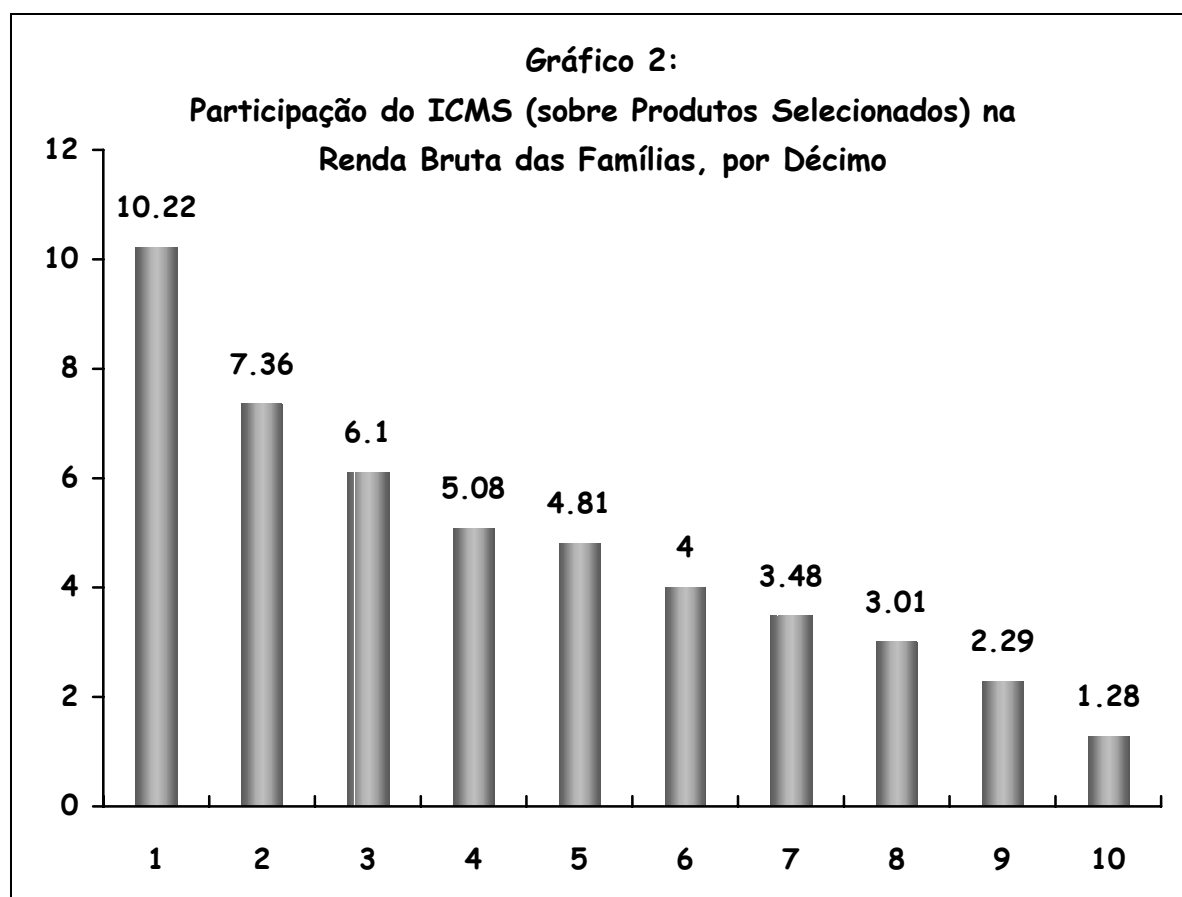
Quando os tributos são divididos em ICMS, IPI+ISS e Cofins+PIS+CPMF, os resultados diferem quanto ao grau de regressividade (ver gráficos 2 a 4 e Tabelas A7 a A9 do anexo estatístico):

- (i) a menor discrepância entre o ônus fiscal suportado pelas famílias é observada em relação ao grupo IPI+ISS. Isso, em grande medida, se explica pelo fato de que o IPI tem incidência limitada a bens industrializados e o ISS a um determinado grupo de serviços que não foi considerado na análise.
- (ii) em segundo lugar, encontram-se a Cofins+PIS+CPMF. O grau de regressividade decorrente da cobrança dessas contribuições é menor do que a do ICMS porque a soma de suas alíquotas efetivas é inferior às alíquotas efetivas do ICMS para cada uma das atividades selecionadas. A cumulatividade tende a agravar a regressividade quando as alíquotas efetivas

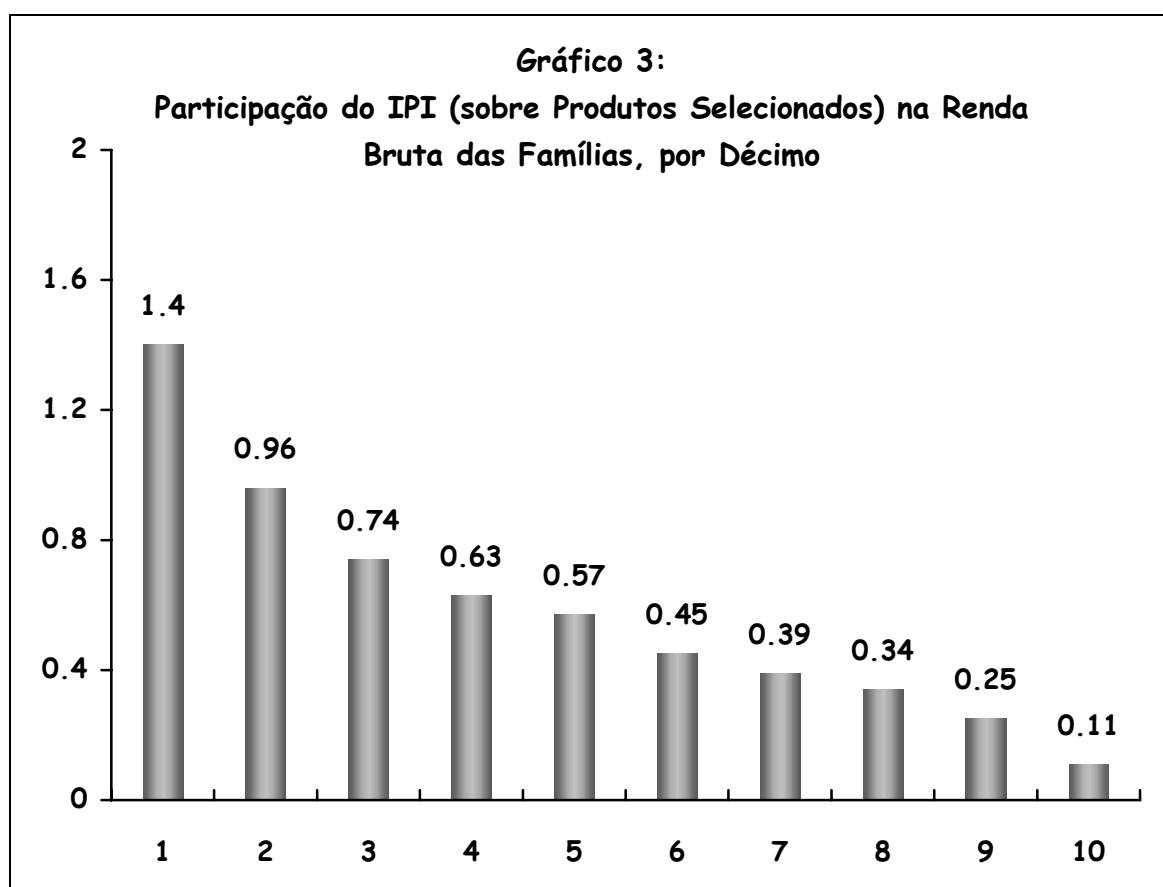
são bem maiores que as nominais (4,03% para o ano de 2002), mas, se essas alíquotas são menores que as do ICMS – para uma mesma estrutura de consumo e distribuição de renda – também será menor o grau de regressividade quando o ônus fiscal decorrente das duas formas de tributação é comparado (as alíquotas efetivas utilizadas no cálculo são apresentadas na Tabela A12 do anexo estatístico).

- (iii) finalmente, o ICMS foi o imposto que se mostrou mais regressivo. Para tanto existem duas explicações. A primeira é que as alíquotas efetivas utilizadas no cálculo podem estar relativamente distorcidas em função dos problemas apresentados no Capítulo III e na seção anterior. A segunda, e talvez, principal explicação, é que embora o ICMS seja um IVA e isso permita a diferenciação de alíquotas, o critério de seletividade de alíquotas conforme a essencialidade dos bens é muito pouco utilizado no Brasil.

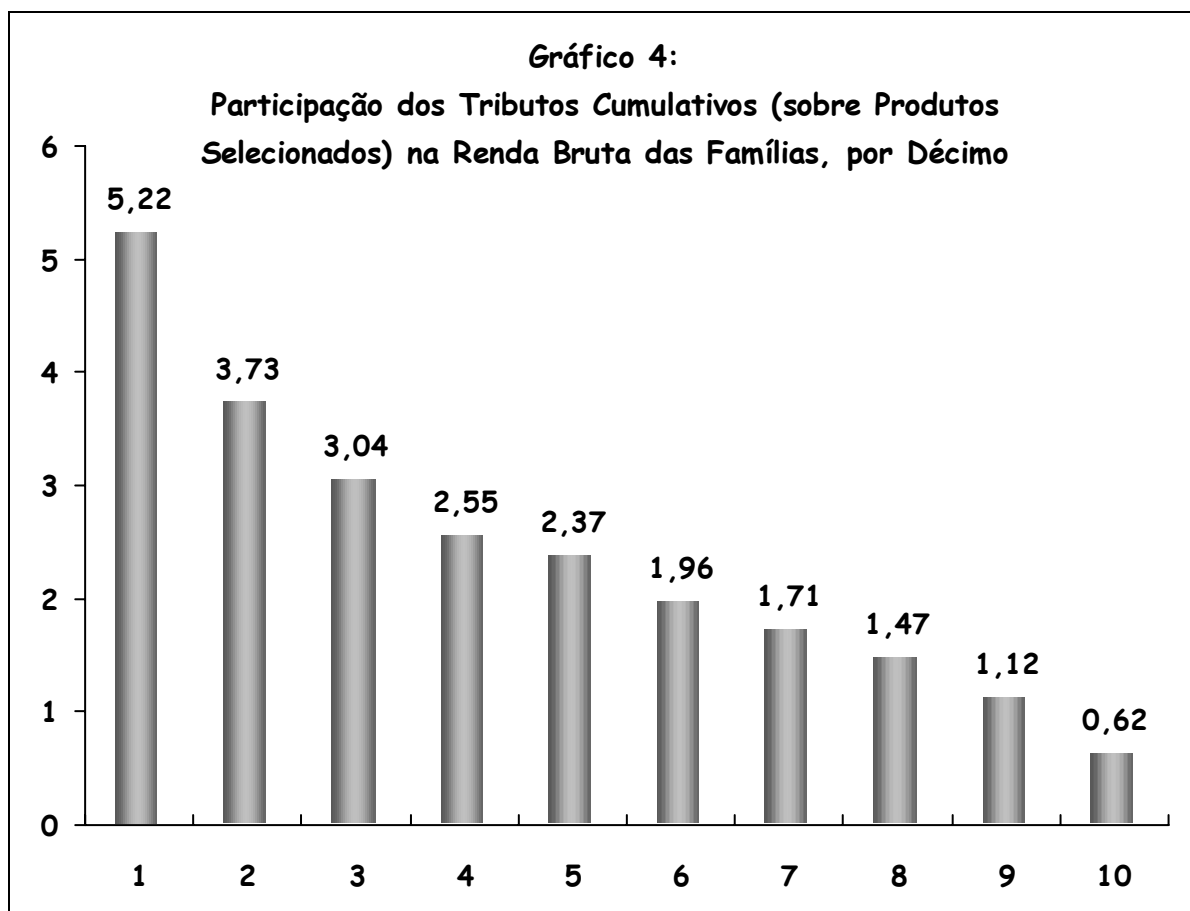
A análise regional por grupo de tributos é influenciada pelos mesmos fatores que o total de tributos, pois, conforme mencionado, as alíquotas utilizadas nessa pesquisa não contemplam diferenças regionais.



Fonte: Tabela A7 do anexo estatístico



Fonte: Tabela A8 do anexo estatístico



Fonte: Tabela 4 do anexo estatístico

3. ANEXOS

3.1 Algumas observações sobre o cálculo das alíquotas do ICMS

O cálculo das alíquotas do ICMS para os produtos selecionados partiu da hipótese de que, sendo esse tributo um IVA, os insumos não são tributados e a base de cálculo para o mesmo são os componentes da demanda final.

Tal hipótese foi comprovada através das informações disponíveis na Matriz Insumo – Produto de 1996. A Matriz fornece a arrecadação setorial dos impostos sobre produtos segundo seu destino. Por meio dessa informação foi possível verificar que uma parcela muito pequena do imposto recolhido pelas atividades selecionadas incidiu sobre o consumo intermediário – isto é, sobre a aquisição de insumos.

Além disso, foi verificado que, dentre os componentes da demanda final, na maior parte das atividades selecionadas o destino do ICMS recolhido era o consumo das famílias. As principais exceções ficaram por conta das atividades onde grande parte dos produtos fabricados são exportados.

Com relação ao último aspecto, vale lembrar que a “Lei Kandir”, que desonerou plenamente as exportações de tributação, só passou a vigorar a partir do segundo semestre de 1996. Esse, possivelmente, é um dos fatores que explicam o fato de que parte do destino do ICMS, no caso de algumas atividades, era a exportação.

Em 2002, ano para o qual foram estimadas as alíquotas efetivas do imposto, as exportações já haviam sido plenamente desoneradas. Assim, foi considerado nessa pesquisa de que a base de cálculo da alíquota do ICMS para as atividades selecionadas é o consumo das famílias.

Com base nas informações disponíveis nas Contas Nacionais de 2002, as alíquotas finais do ICMS foram calculadas dividindo-se a respectiva arrecadação setorial pelo consumo das famílias dos produtos fabricados por dada atividade.

Essas alíquotas são apresentadas na Tabela A12 do anexo estatístico. Dentre as atividades selecionadas, chamaram à atenção os resultados encontrados para o que o IBGE denomina “fabricação de calçados”, “indústria do café” e “indústria do açúcar”. Nos três casos, as alíquotas encontradas foram consideradas altas. A hipótese levantada é que isso decorre da forma como é operada a desoneração das exportações no Brasil.

Regra geral, os créditos tributários aos quais os exportadores têm direito não são devolvidos em dinheiro. A recomendação das autoridades fazendárias é de que os mesmos sejam abatidos da dívida tributária que surge quando é realizada uma venda no mercado interno. O problema é que dependendo da relação exportação / vendas domésticas pode haver acúmulo de crédito. Se há acúmulo de crédito, a tendência é que as empresas prejudicadas procurem transferir o ônus para o preço dos produtos vendidos no mercado interno. Essa é explicação adotada nessa pesquisa para as alíquotas efetivas de ICMS encontradas para os setores denominados “fabricação de calçados”, “indústria do café” e “indústria do açúcar”. Nos três casos, a atividade exportadora é bastante forte e, portanto, a política nacional de desoneração pode estar explicando alíquotas efetivas altas quando o consumo das famílias é considerado como base de cálculo das alíquotas.

3.2 Metodologia de Cálculo das Alíquotas das Contribuições Cumulativas⁸⁵

(i) Os efeitos de encadeamento da tributação cumulativa

A mensuração dos efeitos cumulativos das contribuições sociais pode ser realizada, tendo-se como ponto de partida, a seguinte formulação básica:

$$\text{Impacto indireto de primeira ordem: } A^* \times T' \quad (1)$$

Impacto indireto total:

$$= \lim_{N \rightarrow \infty} [A^* T' + A^{*2} T' + A^{*3} T' + \dots + A^{*N} T'] = \quad (2)$$

$$= \lim_{N \rightarrow \infty} A^* [I + A^* + A^{*2} + \dots + A^{*N-1}] T' = \quad (3)$$

$$= A^* [I - A^*]^{-1} T' \quad (4)$$

Impacto total (direto e indireto)

$$K^* = T' + A^* [I - A^*]^{-1} T' \quad (5)$$

$$\text{Sendo: } T' = T + \{ <T> (A^* [I - A^*]^{-1} T) \} \quad (6)$$

$A^* \Rightarrow$ Matriz de coeficientes técnicos domésticos “limpa” de impostos (42×42)

$T' \Rightarrow$ Vetor de alíquotas ajustado pela ampliação da base de incidência do tributo (42×1)

$T \Rightarrow$ Vetor de alíquotas (42×1) – alíquotas nominais ponderadas pelo peso do setor formal no valor da produção setorial

$<T> \Rightarrow$ Vetor T diagonalizado: alíquotas descritas em T na diagonal principal (42×42)

A expressão 4 fornece uma medida global dos efeitos de encadeamento derivados do “choque de custos” imposto aos produtores com a “criação” de tributos sobre o faturamento das empresas. A imposição de um tributo incidente sobre o faturamento majora, dado o preço do produtor original líquido de impostos, os preços de mercado dos seus bens. Esta elevação, que corresponde à parcela originalmente recolhida junto às autoridades fiscais, contamina os custos dos setores que demandem estes bens como insumos no processo produtivo ($A^* \times T$). Supõe-se que a pressão de custos imposta a estes setores acaba sendo transferida para o preço dos seus bens, o que realimenta a pressão sobre os custos dos demais setores que demandem insumos deles provenientes ($A^* \times 2T$), e assim sucessivamente.

Os preços de mercado crescem, em um primeiro momento, porque se aplicam as alíquotas nominais sobre os valores prévios – limpos dos efeitos da tributação. Em um segundo momento, os preços de mercado voltam a ser majorados porque os custos de aquisição dos insumos junto aos produtores nacionais se elevam em virtude deste impulso original ($A^* \times T$). Este movimento, por seu turno, impõe uma pressão adicional sobre preços dos setores. Esta elevação dos preços de mercado transmite-se novamente para os custos dos demandantes de insumos domésticos e assim sucessivamente.

⁸⁵ Essa seção foi produzida por PEREIRA (2003) e reproduzida com autorização do autor.

O resultado deste efeito multiplicador indica quais são os níveis totais de oneração decorrentes da tributação cumulativa, relativamente aos preços praticados pelos setores, uma vez esgotados os efeitos de realimentação detonados a partir da aplicação das alíquotas nominais descritas no vetor T. É importante frisar que o cálculo dos efeitos totais acumulados em virtude da imposição do tributo deve ser realizado a partir dos valores “originais líquidos de impostos”.

O vetor coluna T(42 X 1) descreve as alíquotas nominais ajustadas pelo grau de informalidade das duas contribuições incidentes sobre o faturamento e a movimentação financeira: no agregado, partiu-se da alíquota nominal direta de cada contribuição. (No caso da CPMF, foi assumido que cada operação de compra de insumos corresponde a uma transferência financeira taxada com a alíquota relevante).

Esta alíquota nominal de 3% da COFINS foi ajustada pelo peso que o chamado “setor informal” possui no valor da produção setorial – segundo os parâmetros apurados em tabulação especial do IBGE. Por definição o “setor informal” não recolhe estes tributos, a despeito de ser considerado indiretamente nas estimativas de valor da produção setorial das contas nacionais. Desta forma, em setores onde é grande a “informalidade”, a alíquota nominal deve ser adaptada para refletir a carga efetiva transmitida aos setores que dele demandam insumos.

A matriz A* apresenta os coeficientes técnicos domésticos em uma situação “sem impostos cumulativos”. Ela foi criada a partir de uma transformação imposta a matriz original fornecida pelo IBGE. Esta transformação, que será explicada em detalhes adiante, visa limpar os valores gravados na matriz dos efeitos dos tributos cumulativos. A matriz é quadrada, atividade X atividade, possuindo 42 setores (A(42 X 42)). Ela é um retrato das relações de fornecimento vigente entre os setores. Ela revela quão intensamente cada setor adquiriu insumos domésticos originários de todos os demais setores da economia (cada coeficiente, A_{xy} , é obtido pela razão entre a parcela do consumo intermediário do setor Ax oriundo do setor Ay dividido pelo valor da produção do setor Ax).

Para ilustração, imagine uma firma hipotética que, numa economia sem impostos cumulativos, produza uma determinada quantidade de mercadorias vendidas por 100 unidades monetárias (preço recebido pelo produtor). O consumo intermediário desta empresa é inicialmente 50 e o valor adicionado corresponde a outras 50 unidades monetárias. A criação de uma contribuição incidente sobre o faturamento com alíquota hipotética de, digamos, 5%, afeta as empresas locais direta e indiretamente. Com a mesma base de vendas, o setor seria obrigado a recolher às autoridades fiscais, em um primeiro momento, 5 unidades monetárias, dado o preço inicial do produtor.

O preço de mercado da produção passa, neste primeiro momento para 105 unidades monetárias. Adicionalmente, se a mesma alíquota é aplicada sobre seus fornecedores domésticos, o custo de aquisição dos insumos será majorado inicialmente em 5%, passando de 50 para 52,5 unidades monetárias.

Admitindo a transferência desta pressão de custos para os preços do produtor, mantendo o valor adicionado desta empresa hipotética constante, estes passariam para 102,5, ao invés dos 100 originais (Este é o efeito descrito pelo termo $A \times T \Rightarrow (CI/VP) * T \Rightarrow (50/100) * 5\% = 2,5\%$). Os preços de mercado seriam majorados dos 100 iniciais para 105, via recolhimento direto, e para 107,5 adicionando-se esta primeira rodada de rebatimento via preço dos insumos. Observe-se que este efeito indireto se transmite via elevação do preço dos insumos,

enquanto o efeito direto incide mediante o recolhimento sobre as vendas (5 unidades recolhidas inicialmente no caso de nossa firma hipotética).

Como o mesmo fenômeno está ocorrendo com todas as empresas desta economia, a firma em tela será afetada, em uma segunda rodada, em virtude da pressão análoga exercida sobre seus fornecedores domésticos. Da mesma forma que a simples inclusão das alíquotas sobre os insumos impõe uma pressão de custos que faz o preço ao produtor de nossa empresa hipotética passar de 100 para 102,5 (já excluindo os 5 recolhidos por ela diretamente), os preços dos fornecedores também terão sido majorados. Desta forma, os custos, que haviam sido pressionados para 52,5 em virtude da simples aplicação das alíquotas de 5% sobre os preços originais dos insumos serão novamente elevados.

Cabe ressaltar que a pressão de custos, ao inflar os valores nominais da produção, amplia a base de incidência do imposto recolhido sobre o faturamento das empresas. Desta forma, a empresa hipotética, que recolhia inicialmente 5% de 100, ou seja, 5 unidades monetárias, passa, após a primeira rodada, a recolher 5% de 102,5. Neste sentido, relativamente a situação original sem tributos cumulativos, a alíquota nominal de 5% acaba gerando um ganho de arrecadação por unidade de produto vendida superior a 5%. Esta pressão é transferida para os preços de mercado. Desta forma, este efeito “direto” de deterioração da competitividade, referente a parcela recolhida pelo produtor nacional e não recolhida pelo importador, deve incorporar, além da alíquota nominal, este adicional induzido pela ampliação da base de incidência do tributo.

O esgotamento destes mecanismos de realimentação converge para um patamar determinado, revelando qual o efeito total de deterioração da competitividade nos diversos setores industriais. A quantificação da oneração imposta pelos tributos cumulativos é fundamental para que se possa identificar a ordem de grandeza dos efeitos sobre a competitividade que poderiam ser “capturados” pelos produtores nacionais, mediante equalização das condições de concorrência com os competidores externos no que tange aos fatores tributários.

(ii) A limpeza da matriz

A aplicação pura e simples da expressão descrita acima para mensurar os efeitos competitivos da cumulatividade esbarra em uma dificuldade adicional. A expressão 4 indica qual será a oneração imposta aos setores ao longo da cadeia de insumos quando se passa de uma situação sem impostos cumulativos para um quadro marcado pela vigência de tributos incidentes sobre o faturamento das empresas. A matriz de relações intersetoriais que toma por base supõe a obtenção dos valores “originais” líquidos de impostos. Entretanto, como não poderia deixar de ser, a matriz de insumo-produto disponibilizada pelo IBGE apresenta, gravado nos valores da produção (e nos preços implícitos praticados) os efeitos da própria cumulatividade.

Em virtude deste fato foi necessário empreender um ajuste na estrutura dos coeficientes técnicos domésticos da referida matriz de insumo-produto. Pela forma de sua construção, os coeficientes relevantes estão “contaminados” pela própria incidência cumulativa dos tributos pesquisados, dado que estes baseiam-se nos valores da produção e do consumo intermediário dos setores verificados em 1996. Evidentemente, num quadro de tributação cumulativa os

valores dos insumos estão inflados, o que se transmite para os valores da produção e, por consequência, dos coeficientes técnicos (CI / VP).⁸⁶

Como primeiro passo para resolver este problema estimou-se os efeitos da incidência em cascata sobre os preços setoriais em 1996, usando-se a expressão (5): $K = T' + A(I-A)^{-1} T'$, sendo T' o vetor de alíquotas nominais ajustado e A representando a matriz de coeficientes técnicos domésticos do IBGE.

Sabe-se de antemão, entretanto, que esta estimativa inicial dos efeitos da cumulatividade, sendo obtida a partir da matriz de coeficientes “suja” pelos impostos, A , pode estar viesada em relação a estimativa que seria obtida com a matriz “limpa” de impostos A^* (inexistente). Foi preciso, portanto, partir da estimativa (viesada) dos efeitos da tributação em cascata obtida com base na matriz “suja” de impostos e aplicá-la para desinflar os valores transacionados entre os setores – ajustando os valores do consumo intermediário setorial e os respectivos valores da produção. Desta forma chega-se, após várias rodadas deste processo, a uma estimativa da matriz limpa de impostos. Com base nos novos coeficientes da matriz limpa de impostos, A^* , pode-se, utilizando novamente a expressão descrita acima, estimar os efeitos da cumulatividade sem o risco de incorrer no referido viés.

A estimativa dos efeitos da tributação em cascata sobre os preços obtida com base na matriz original “suja” de impostos foi usada para “desinflar” os valores do consumo intermediário e da produção dos setores. Se esta estimativa original indica que os efeitos da cumulatividade eleva os preços de um setor hipotético em, digamos, 11%, os valores nominais das vendas domésticas deste setor para todos os demais serão ajustados nesta proporção. Esta estimativa original (de que a incidência em cascata majorou os preços deste setor em 11%) pode estar viesada relativamente ao “verdadeiro” peso da cumulatividade, que seria obtido com base na matriz limpa de impostos, cujo valor seria, digamos, de 10%. Admita que o preço original do bem vendido pelo setor em tela equivalia a 100 unidades monetárias antes da cobrança do imposto. Após sua criação estes valores passam para 110.

A estimativa dos efeitos da incidência em cascata, obtida com base na matriz “suja” de impostos (que usou o valor da produção inflado de 110 para calcular o coeficiente técnico) seria de 11% e não do verdadeiro teor de oneração, 10%. A estimativa acurada dos efeitos da cumulatividade supõe a existência da matriz de insumo-produto calculada com base nos valores originais líquidos de impostos de 100 unidades monetárias. No entanto, caso a estimativa original viesada (de que o preço está inflado em 11% pela cumulatividade) seja utilizada para “desinflar” os valores das vendas de nossa firma – de 110 para $99,09 = 110/(1 + 11\%)$, e se com estes valores ajustados recalcularmos os coeficientes técnicos da matriz, os novos valores dos coeficientes assim ajustados serão mais próximos dos valores desconhecidos da verdadeira matriz “limpa de impostos” – e portanto, a estimativa dos efeitos da cumulatividade, uma vez refeita com base nesta nova versão dos coeficientes, será mais próxima do valor “correto” de 10%. Neste primeiro passo do procedimento de ajuste parte do viés da estimativa original teria sido removido.

⁸⁶ Em outras palavras, os valores da produção a preço básico em 1996, apurados pelo IBGE, incorporam as próprias contribuições - COFINS e PIS/PASEP -, o que, por si só, infla os valores da produção. O vetor de preços setoriais “inflado” pela incidência cumulativa eleva os valores do consumo intermediário setorial (afetando, portanto, o numerador e o denominador do referido coeficiente).

Como estes fluxos de fornecimento estão eles próprios “inchados” em virtude dos efeitos da incidência em cascata, consequentemente, “contaminam” os próprios coeficientes, necessários para dimensionar este componente tributário do Custo Brasil.

Digamos que esta estimativa, recalculada com base na nova matriz, passe dos 11% originais para 10,3%. Esta nova estimativa dos efeitos da cumulatividade sobre os preços do setor hipotético, de 10,3%, sendo novamente aplicada para ajustar o valor “inflado” pelos impostos de 110 gerará uma nova estimativa do valor limpo de impostos de 99,72. Este novo valor é ainda mais próximo do “verdadeiro” valor limpo dos impostos de 100 unidades, servindo para aproximar ainda mais os coeficientes técnicos daqueles que deveriam ser usados para medir a desvantagem competitiva inscrita nestas modalidades de tributação. Este procedimento aproxima os coeficientes “ajustados” daqueles existentes antes da criação destes tributos cumulativos (indica quais seriam os coeficientes se não existisse a cumulatividade).

A idéia subjacente a tal procedimento, aplicado para todos os setores em diversas interações, é a de que os valores da produção e do consumo intermediário setoriais apurados pelo IBGE, retratados na matriz de insumo produto, uma vez ajustados pela estimativa inicial dos efeitos da tributação sobre os preços, serão mais próximos, a despeito de não exatamente iguais, aos valores referentes a “matriz limpa de impostos”. Por consequência, uma nova estimativa dos efeitos da cumulatividade calculada agora com esta nova matriz terá removido parte do viés presente nas estimativas obtidas com a matriz “suja” de impostos.

Desta forma, ao refazer esta conta $-K' = (T' + A^{*1rod} (I - A^{*1rod})^{-1} T')$ – com a matriz ajustada após a primeira rodada de limpeza, A^{*1rod} , os efeitos reestimados da cumulatividade sobre os preços serão seguramente mais próximos daqueles que seriam obtidos com a matriz limpa de impostos. A aplicação desta segunda estimativas dos efeitos da cumulatividade para ajustar os valores nominais da produção e consumo intermediário nos fornece uma aproximação ainda mais acurada dos valores da matriz limpa de impostos, A^{*2rod} , e esta nos fornece uma nova e melhor estimativa dos efeitos da própria cumulatividade, $K'' = (T' + A^{*2rod} (I - A^{*2rod})^{-1} T')$ e assim sucessivamente. Este procedimento após múltiplas interações converge para os “verdadeiros” valores da matriz limpa de impostos (baseada no valor original de 100 unidades monetárias no nosso exemplo hipotético). Ele permite, desta forma, que o cálculo dos efeitos da cumulatividade sobre a competitividade da produção nacional seja realizado sem esbarrar no referido problema (Seria preciso conhecer a matriz de insumo-produto na economia sem impostos cumulativos para estimar de forma acurada o efeito total destes tributos sobre a competitividade dos produtores).

No caso concreto que nos interessa, este procedimento iterativo permite a formação de uma estimativa dos valores nominais da produção e consumo intermediário setoriais (e portanto dos coeficientes técnicos) que teriam sido praticados em 1996 caso não existissem, à época, os efeitos da COFINS e do PIS/PASEP sobre os preços transacionados, dadas as quantidades. Com base nesta estimativa da matriz “limpa” de impostos foi possível recalcular os efeitos de encadeamento dos tributos cumulativos e estimar, sem o viés inscrito nos dados originais, seus impactos totais sobre a competitividade da produção nacional.

Através desta estratégia recursiva de quantificação, as estimativas originais dos efeitos da cumulatividade, que poderiam estar viesadas pelos efeitos destes tributos sobre os coeficientes da matriz disponível, são usadas para remover progressivamente o próprio viés das estimativas, ao fornecer meios para a obtenção da matriz limpa de impostos.

3.3 Descrição da POF

(i). Características gerais da POF

A Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 1995-96, do IBGE, foi a fonte das informações dos dispêndios e dos rendimentos utilizadas para mensuração dos tributos pagos pelas famílias residentes nos maiores centros urbanos brasileiros. A partir dos dispêndios calculou-se a carga tributária indireta. Os dados de recebimentos foram utilizados para a classificação das famílias e para o cálculo da carga fiscal.

As origens da POF-IBGE remontam ao Estudo Nacional das Despesas Familiares (ENDEF), pesquisa pioneira que investigou os hábitos de consumo das famílias brasileiras com base numa amostra que cobria todo o território nacional – inclusive as áreas rurais. A primeira POF foi implementada em 1987-88, e abrangeu os onze principais centros urbanos do país, a saber: as regiões metropolitanas de Porto Alegre, Curitiba, São Paulo, Rio de Janeiro, Belo Horizonte, Salvador, Recife, Fortaleza, Belém, mais o município de Goiânia e o Distrito Federal (Brasília). Estas áreas urbanas totalizavam, em 1996, 29,9% da população brasileira, ou 37,7% da população urbana. O ENDEF e as POF's se caracterizam pelo alto grau de detalhamento com que são investigados os dispêndios das famílias, discriminando-os segundo a finalidade, a periodicidade e, quando é o caso, a pessoa da família que o realiza.

A confiabilidade da caracterização da estrutura de consumo das famílias realizada pelo ENDEF e pelas POF's pode ser medida pelo fato de que são estas pesquisas que servem de base para as estruturas de ponderação dos principais índices de preços do IBGE – INPC e IPCA. A principal diferença entre o ENDEF e as POF's – afora o fato de o primeiro ter se dado em nível nacional, enquanto que as outras se restringiram às onze regiões urbanas citadas – é que aquele auferiu apenas os dados de consumo familiares. Nas POF's, juntamente com este levantamento dos gastos familiares, foram pesquisados também os rendimentos das famílias.

A POF 1995-96 compreendeu um período de doze meses, entre primeiro de outubro de 1995 e 30 de setembro de 1996, tendo como data de referência 15 de setembro de 1996, quando o salário mínimo era de R\$ 112,00 (cento e doze reais). A coleta das informações nos domicílios selecionados foi feita durante nove dias, quando foram respondidos quatro questionários – do domicílio, de despesa coletiva, de despesa individual e de recebimento individual – e preenchida a caderneta de despesa coletiva.

Fizeram parte da amostra da POF 1995-96 16.060 famílias, sendo que esta amostra foi desenhada de modo a representar as características gerais da população, tais como instrução, renda, tamanho, perfil etário etc.. No questionário do domicílio foram investigadas as características do domicílio e dos seus moradores, ou seja, as condições de habitabilidade e a composição das famílias – relação de parentesco (pessoa de referência – chefe do domicílio), sexo, idade e grau de instrução dos moradores. Os outros instrumentos apuraram a estrutura dos ganhos – receita – e dos gastos das famílias, referenciados segundo o tipo de despesa ou de ganho, a sete dias (semana de coleta dos dados nos domicílios)⁸⁷ ou aos últimos 30, 90 ou 180 dias. Nestes últimos casos as despesas efetuadas e os rendimentos percebidos foram

⁸⁷ Na verdade, o procedimento de coleta das informações da caderneta de despesa envolvia a presença do pesquisador no domicílio durante nove dias, embora o período de apuração dos dados – o preenchimento da caderneta – se desse de fato durante uma semana. Isto ocorria pelo fato de o pesquisador dedicar em geral o primeiro dia para conhecer a família do domicílio em questão, ganhando sua confiança, e o último para realizar um balanço final do seu levantamento.

apurados de maneira “recordatória”, baseando-se nos registros existentes – contas, contracheques, recibos etc..

Em síntese, pode-se depreender desta breve descrição da POF que ela constitui uma base de informações de alto valor (tanto no nível quantitativo quanto qualitativo) para a mensuração da carga fiscal – particularmente a indireta – incidente sobre as famílias.⁸⁸ Em termos de mensuração, ao disponibilizar os gastos familiares com os tributos diretos e discriminar os gastos com bens e serviços, a POF possibilita a realização de estimativas, com grau bastante razoável de precisão, da tributação que recai sobre o consumo destes bens e serviços.

(ii) Utilização dos “Microdados”

Existem dois conjuntos de dados disponíveis da POF 95/96: o primeiro consiste dos chamados “dados agregados”, disponíveis no SIDRA (Sistema IBGE de Recuperação Automática), que obedecem a um padrão pré-determinado pelo IBGE de organização das informações. Dentre as características deste padrão podem-se destacar: a estratificação por faixas de renda familiar (em salários mínimos mensais),⁸⁹ a referência ao chefe do domicílio e o fato de os recebimentos e dispêndios serem expressos em valores mensais familiares.⁹⁰

O outro conjunto de dados, utilizado nesta pesquisa, diz respeito às informações individualizadas, ou seja, aos dados de cada uma das 16.060 famílias investigadas – os chamados “microdados” –, o que permite a reorganização das informações, com a geração de novas análises estatísticas..⁹¹ Neste particular, decidiu-se preservar, na maioria dos casos, a apresentação dos dados pelas classes de renda da POF. As mudanças realizadas se deram no agrupamento dos itens de despesa e na consideração do dado familiar como o parâmetro no caso da principal origem do recebimento mensal.

(iii) Aferição da Renda

A POF trabalha os dados de recebimento de duas maneiras: uma, em que se estratificam as famílias conforme a renda mensal familiar, em salários mínimos; e a outra, em que os dados de recebimento são apresentados segundo sua origem – assalariados, conta própria, empregadores, aposentados etc.. No primeiro caso, considera-se a renda bruta das famílias, ou seja, estão presentes os valores pagos na tributação direta sobre os rendimentos do trabalho

⁸⁸ Cabe acrescentar que os dados de consumo observado das POF’s são utilizados para os cálculos das linhas de pobreza e de indigência mais recentes para o Brasil, o que reforça sua confiabilidade.

⁸⁹ São dez as classes de recebimento mensal familiar, expressas em salários mínimos: até 2, mais de 2 a 3, mais de 3 a 5, mais de 5 a 6, mais de 6 a 8, mais de 8 a 10, mais de 10 a 15, mais de 15 a 20, mais de 20 a 30 e mais de 30.

⁹⁰ O SIDRA apresenta as seguintes entradas (variáveis) de tabulação dos dados: domicílios, famílias, pessoas moradoras, tamanho médio da família, consumo alimentar, distribuição da renda (índice de Gini), famílias que possuem bens duráveis, valor da despesa média mensal familiar, percentual da despesa média mensal familiar, valor da despesa média mensal familiar em alimentação, percentual da despesa média mensal familiar em alimentação, valor do recebimento médio mensal familiar, percentual do recebimento médio mensal familiar e locais de compra. Para a quase totalidade destas variáveis as agregações possíveis são em classes de renda mensal familiar ou relacionadas às características do chefe do domicílio (sexo, idade, origem do rendimento, instrução).

⁹¹ Para processar a enorme massa de dados constituída pelos microdados da POF, utilizou-se o *software* estatístico SAS (*Statistical Analysis System*).

(IR e INSS) e o saldo líquido positivo da movimentação financeira (resgates menos aplicações). Os impostos e as aplicações financeiras passam a constar como itens de desembolso, respectivamente, nas rubricas "outras despesas correntes" e "aumento do ativo". Quanto aos resgates, estes são contabilizados nos recebimentos das famílias, no item aplicações de capital. O recebimento total familiar é a soma dos rendimentos do trabalho, das transferências, dos rendimentos de aluguel, de vendas, de empréstimos, de aplicações de capital e outros.

Quanto aos dados específicos de renda, cabe fazer uma breve avaliação da POF frente à pesquisa em geral privilegiada na análise da distribuição dos rendimentos, que é a PNAD (Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, também do IBGE). Por um lado, a PNAD apresenta duas grandes vantagens: a primeira, sua periodicidade anual, e a segunda a sua grande abrangência a nível nacional.⁹² Deve-se notar, contudo, que tais características são necessárias em função principalmente de seu objetivo principal, qual seja, o de oferecer informações sobre o comportamento do mercado de trabalho. Assim, a apuração dos dados de renda baseia-se predominantemente naqueles originários dos rendimentos do trabalho das famílias.

No que respeita a esta informação – rendimentos familiares oriundos do trabalho – constata-se que os dados das POF's em 1988 e 1996 são similares aos das PNAD's dos respectivos anos. A periodicidade mais dilatada da POF, que decorre de seu objeto de investigação ser mais "trabalhoso", cria dificuldades para sua utilização na avaliação da distribuição da renda. Todavia, deve-se chamar a atenção para o fato, extremamente importante, de que a POF conta com um levantamento mais abrangente do recebimento total da família, com uma apuração mais qualificada dos rendimentos provenientes das transferências, dos aluguéis e das aplicações de capital. Esta qualidade está relacionada diretamente ao objetivo prioritário da POF, que é investigar os gastos familiares, recorrendo para tanto ao levantamento de um conjunto expressivo de dispêndios realizados pelas famílias nos seis meses anteriores à pesquisa. Da mesma forma, as informações sobre os rendimentos se basearam, também, naqueles recebidos nos últimos 180 dias.

Ainda que a POF apure melhor o conjunto dos recebimentos das famílias, dois problemas, comuns a pesquisas familiares, persistem: a) estudos indicam haver subdeclaração da renda; e b) o fato de não serem incorporados aos donos de imóveis os correspondentes valores dos aluguéis. A solução destes problemas envolve necessariamente ajustes nas rendas declaradas nas análises de distribuição de renda e, principalmente, da magnitude da pobreza.

Nos trabalhos que tratam dos temas relacionados à pobreza e à distribuição de renda, a subdeclaração dos rendimentos tem sido ajustada, via de regra, através da utilização das contas nacionais. Nestes estudos, a base de dados utilizada predominantemente tem sido a PNAD pelas vantagens apontadas anteriormente.

Para a avaliação da carga tributária, no entanto, não se julgou necessário que este ajuste fosse feito, pois, de maneira geral, a subdeclaração é comum a todas as faixas de renda, sendo superior inclusive nas classes de renda mais elevadas. Esta consideração permite levantar a hipótese de que talvez a regressividade da tributação indireta na realidade seja ainda maior do que a estimada nesta pesquisa.

Decidiu-se então caracterizar o padrão de desigualdade na distribuição dos rendimentos da POF, em cada um dos grandes centros urbanos cobertos pela pesquisa, ainda que sem esse ajuste, com o intuito de verificar em que medida há uma correspondência entre a carga tributária total sobre a renda familiar e o grau de desigualdade na distribuição dos

⁹² A PNAD exclui apenas a zona rural da Região Norte.

rendimentos. Tentou-se levantar indícios, portanto, que permitam fornecer respostas, ainda que incipientes, à seguinte indagação: é correto relacionar os maiores níveis de regressividade da tributação às regiões com pior distribuição de renda? Se afirmativo, quais as razões e implicações desta correlação?

A caracterização da distribuição dos rendimentos em cada um dos centros urbanos, bem como para o total das áreas, baseou-se no recebimento total mensal familiar *per capita*, ou seja, foram consideradas todas as fontes de renda da família – o trabalho, as transferências, os aluguéis, as aplicações financeiras – e o tamanho desta, tendo em vista as diferenças no número de componentes da família entre os estratos de renda e as áreas metropolitanas.

Nos dados publicados pela POF 1995-96 observa-se que, nos estratos inferiores de renda familiar, para todas as áreas urbanas, o desembolso global supera o total dos recebimentos, ou seja, as famílias de baixa renda acumulam déficits constantes em seus orçamentos. Esta situação, que também se verificava na POF 1987-88, em determinadas áreas se estende às classes de renda superiores, sendo que para o total das áreas só a partir do estrato entre oito e dez salários mínimos as famílias conseguem equilibrar seus orçamentos. Podem ser apontadas duas razões para a presença deste recorrente desequilíbrio entre gastos e receitas das famílias: a subdeclaração dos rendimentos e a existência de mecanismos informais de crédito para as famílias de baixa renda.⁹³

Cabe acrescentar, por fim, que as informações relativas à renda familiar foram computadas pela apuração dos recebimentos de cada membro do domicílio através do questionário de recebimento individual, cujo período de referência é de seis meses, como já mencionado. Este questionário se subdivide em três partes, que se referem a fontes distintas de recebimento.

Na primeira – rendimentos recebidos e deduções –, foram investigados os rendimentos do trabalho (empregado, empregador, conta própria), as transferências (aposentadoria, bolsa de estudo, pensão alimentícia etc.) e os aluguéis, sendo também contabilizados suas respectivas deduções (Imposto de Renda, Previdência Pública e outras). Na segunda parte foram investigados os outros recebimentos, receitas, empréstimos e deduções, entre os quais cabe citar: décimo terceiro salário, PIS/PASEP, vendas de automóveis e imóveis, empréstimos, lucro de negócios e herança. Por último, foi levantada a movimentação financeira, isto é, as aplicações e os resgates de poupança, de fundo e depósito de aplicação e de ações.

(iv) Consumo e/ou Dispêndio

Os dispêndios da POF 1995-96 foram pesquisados através de três instrumentos de coleta: dois questionários de despesa e uma caderneta de despesa coletiva. Os dois questionários abrangeram as despesas coletivas e as despesas individuais, cujas coletas se processaram pela recuperação dos gastos efetuados nos 7, 30, 90 e 180 dias anteriores à pesquisa. A caderneta de despesa englobava os gastos familiares com alimentos, bebidas, artigos de higiene pessoal e de limpeza, combustíveis de uso doméstico (exceto gás e lenha) e outras pequenas compras de rotina, que deviam ser registrados pelo informante selecionado da família durante os sete dias consecutivos de coleta dos dados no domicílio. Ou seja, enquanto nos questionários foram registrados os gastos efetuados “recentemente” pelas famílias e seus componentes, na caderneta foram anotados diariamente, durante o período efetivo de realização da POF em cada domicílio, os dispêndios com alimentação e higiene na unidade de consumo.

⁹³ Estas hipóteses foram levantadas com base em informações obtidas através de contatos com técnicos da Diretoria de Pesquisas do IBGE, responsáveis pelo gerenciamento da POF 1995-96.

O questionário de despesa coletiva abrangeu, de um lado, os gastos domiciliares, realizados nos últimos 90 dias, com serviços públicos, com construção, reforma e jardinagem e com consertos e manutenção de móveis, de aparelhos e de utensílios de uso doméstico. De outra parte, neste instrumento foram registradas as despesas efetuadas, nos últimos seis meses, com moradia, com construção, reforma e manutenção de jazigo, com outros serviços de utilidade pública, com o aluguel e a aquisição de aparelhos domésticos, com a compra de instrumentos musicais e fotográficos, de móveis, de artigos de decoração e, por fim, com o pagamento dos serviços domésticos. Além de coletar este conjunto de gastos, este questionário investigou também as informações relativas ao inventário de bens duráveis, como a quantidade, o ano, a forma de aquisição e o estado (novo ou usado) de cada um destes bens.

O questionário de despesa individual refere-se aos gastos com bens e serviços que, em geral, são de utilização pessoal, envolvendo uma ampla variedade de casos. Por este motivo, decidiu-se apresentá-los, segundo seus grupos, no quadro 1, cabendo esclarecer que, em grande parte dos domicílios, estas despesas concentram-se no chefe do domicílio por serem, de fato, gastos de toda a unidade de consumo.

Os dados publicados da POF 1995-96 referentes à despesa média mensal familiar encontram-se discriminados como despesas correntes, aumento do ativo e diminuição do passivo. As despesas correntes subdividem-se em despesas de consumo e em outras despesas correntes. As primeiras são classificadas em: alimentação, habitação, vestuário, transporte, higiene e cuidados pessoais, assistência à saúde, educação, recreação e cultura, fumo, serviços pessoais e despesas diversas. As últimas se referem, grosso modo, aos desembolsos efetuados com o Imposto de Renda, com as contribuições trabalhistas, com outras contribuições, com transferências e com determinados encargos e taxas bancárias (mesada, seguro de vida, doações, pensão alimentícia, cadastro bancário, talão de cheques, IPMF etc.). Essas informações foram utilizadas para o cômputo dos impostos diretos e das contribuições previdenciárias.

No aumento do ativo encontram-se os gastos efetuados com a aquisição e reforma de imóvel, com a compra de veículo, de linha telefônica, de título de clube e as aplicações em ouro, poupança, em fundos e em ações. Finalmente, na diminuição do passivo são contabilizados os pagamentos de empréstimo e as prestações de aquisição de imóvel.

Quando se objetiva calcular a tributação indireta sobre o consumo de bens das famílias, verifica-se que o modo de apresentação dos dados agregados (plano tabular da POF) implica um conjunto de dificuldades praticamente insuperáveis. De um lado, as despesas de consumo incluem gastos não sujeitos a tributação indireta; de outro, dentre as despesas com aumento do ativo encontram-se gastos sobre os quais incidem tributos indiretos.

Este tipo de dificuldade pode ser exemplificado pela análise dos gastos com habitação, incorporados, nos dados agregados, entre as despesas de consumo, incluindo portanto gastos efetuados com aluguel e com impostos e taxas, que evidentemente não sofrem tributação indireta. Não estão presentes nesta rubrica os desembolsos efetuados com a aquisição de material de construção para a reforma do imóvel – itens de despesas sujeitos à incidência de tributos indiretos, que, no caso, estão relacionados entre as despesas com o aumento do ativo. Acrescente-se a isso o fato de constar das despesas de consumo aquelas efetuadas com a aquisição de serviços, cuja tributação não fez parte do escopo desta pesquisa. Assim, o procedimento metodológico adotado foi reagrupar as despesas familiares, com o objetivo de contabilizar somente os gastos com os bens sujeitos aos tributos indiretos aqui considerados – ICMS, IPI, PIS, Cofins e CPMF – e compatibilizar essas despesas com os setores da Matriz Insumo-Produto.

Privilegiou-se aqui a renda como parâmetro de avaliação da regressividade da tributação indireta, uma vez que a utilização do dispêndio neste sentido mascara o alto grau de desigualdade entre as economias familiares. A prova cabal disto é que os indicadores de concentração (índice de Gini, razão entre a renda dos 10% mais ricos e a dos 40% mais pobres etc.) dos recebimentos superam substancialmente os relativos à distribuição das despesas de consumo, conforme o reagrupamento aqui adotado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto e ARAUJO, Erika. *Contribuições Sociais, Mas Antieconômicas*. Rio de Janeiro, ago. 2003 (mimeo).

_____; REZENDE, Fernando e VARSANO, Ricardo. A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico: A Reforma Tributária Inevitável e Urgente. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, p. 137-170, jun. 2000.

_____. *Tributação das Vendas: Evolução Histórica (ou Involução?)*. Rio de Janeiro: BNDES, fev. 2000 (Informe SF, 7).

_____; VARSANO, Ricardo; ARAUJO, Erika; PESSOA, Elisa; SILVA, Napoleão e RAMUNDO, Júlio César. Tributação no Brasil: Características Marcantes e Diretrizes para a Reforma. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, p. 25-50, jun. 1998.

_____. *Evolução das Relações Intergovernamentais no Brasil entre 1968/1988: Transferências e Endividamento*. Rio de Janeiro: Instituto de Economia Industrial/UFRJ, 1989 (Dissertação de Mestrado).

ARAUJO, Erika. *Carga Tributária – Evolução Histórica: Uma Tendência Crescente*. Rio de Janeiro: BNDES, jul. 2001 (Informe-se, 29).

_____. *Reforma Tributária – Tributação do Consumo em Federações: Soluções Alternativas – o IVA Dual*. Rio de Janeiro: BNDES, mar. 2000a (Informe-se, 9).

_____. *Reforma Tributária – Tributação do Consumo em Federações: As Soluções Tradicionais*. Rio de Janeiro: BNDES, fev. 2000b (Informe-se, 8).

_____. *Reforma Tributária – O Famoso IVA, Esse Desconhecido*. Rio de Janeiro: BNDES, jan. 2000c (Informe-se, 5).

_____. *A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão*. Campinas: Instituto de Economia/Unicamp, 1999 (Dissertação de Mestrado).

ATKINSON, A. B. *Distribution of income and wealth among individuals*. In: *Wealth, Income and Inequality*, Penguin Education, 1975. chap.18, p.305-322

ATKINSON, A. B. *Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy*, *Canadian Journal of Economics*, vol.X, nº 4, 1977.

ATKINSON, A. B., STERN, N. H., PIGOU, *Taxation and public goods*. In: ATKINSON, A. B., *Social Justice and Public Policy*, Harvester Wheatsheaf, chap.13, p. 259-270, 1983.

BLUNDELL, R., PRESTON, I. *Income or consumption in the measurement of inequality and poverty?*, W94/12, *Working Papers Series*, Institute for Fiscal Studies, Londres, 1994.

BLUNDELL, R., PRESTON, I. *Income expenditure and the living standards of UK households*, *Fiscal Studies*, vol.16, nº 3, 1995.

BUCHANAN, J.M. *The Public Finances* (Irwin), 1970.

CREEDY, J. *Are Consumption Taxes Regressive?*, WP 20/97, *Melbourne Institute Working Paper Series*, University of Melbourne, Melbourne, 1997.

DECOSTER, A., SCHOKKAERT, E., VAN CAMP, G. *Is redistribution through indirect taxes equitable?* *European Economic Review*, vol.41, 1997.

DUE, J. F. *Government finance: economics of the public sector*, 4.ed, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, INC., 1968.

THE ECONOMIST, *Globalization and Tax*. Jan. 2000.

ERIS, I., ERIS, C.C.C., KADOTA, D.K., ZAGHA, N.R. A distribuição de renda e o sistema tributário no Brasil. In: ERIS, C.C. et al. *Finanças Públicas*, São Paulo: Estudos Econômicos -FIEP/PIONEIRA, 1983.

FEENBERG, D., MITRUSI, A. W., POTERBA, J. M. Distributional effects of adopting a national retail sales tax. NBER working paper No. W5885, 1997.

GIAMBIAGI, Fábio e ALEM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. 2ª Edição. Editora Campus, 2000.

GUIMARÃES, R. F., Considerações teóricas sobre os princípios básicos de um sistema tributário, *Revista ABOP*, nº 16, 1982.

HINRICHS, Harley. *A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development*. Cambridge: Law School of Harvard University, 1966.

HOBBS, T. *Do cidadão*, 1.ed, São Paulo: Martins Fontes, 1992.

KALDOR, N. *An expenditure tax*, 4.ed, Unwin University Books, London, 1965.

MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Finanças Públicas – Teoria e Prática*. Editora Campus, 1980.

PEREIRA, Thiago. Mensurando a participação dos tributos indiretos vinculados ao financiamento da saúde na estrutura de gastos finais das famílias com consumo. Rio de Janeiro: out. 2003 (mimeo).

PEREIRA, Thiago e IKEDA, Marcelo. Custo Brasil – Mensurando a Cumulatividade das Contribuições: uma Proposta Metodológica. Rio de Janeiro: BNDES, jun. 2001 (Informe-se, 27).

PETTI, R. H. V. ICMS e agricultura: da reforma tributária de 1965/67 à sistemática atual, Itaguaí, Rio de Janeiro, 1993, Dissertação (Mestrado em Planejamento e Políticas de Desenvolvimento Agrícola e Rural na América Latina e Caribe) – Instituto de Ciência Humanas e Sociais – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro.

POTERBA, J. M. Lifetime incidence and the distributional burden of excise taxes, *American Economic Review*, vol. 79, 1989.

QUADROS, W. L.. *O ICMS e a tributação do valor adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Campinas: Instituto de Economia/Unicamp, 1994 (Dissertação de Mestrado).

REBOUÇAS, O. E. *Política fiscal e disparidades regionais no Brasil: Revista Pernambucana do Nordeste*, 1980.

REZENDE, Fernando. Evolução da Estrutura Tributária: Experiências Recentes e Tendências Futuras. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, n. 13, jun. 1996.

_____. e SILVA, M.C. *O Sistema Tributário e as Irregularidades Regionais: Uma Análise da Recente Controvérsia sobre o ICM*. RJ: IPEA/INPES, Monografia nº 13, 1974.

_____. O peso dos impostos no custo da alimentação: análise do problema e propostas de redução, Rio de Janeiro, mimeo, 1991.

_____. *Finanças Públicas*. Editora Atlas, 1981.

RODRIGUES, J. J. Carga tributária sobre os salários, Brasília – Secretaria da Receita Federal: Coordenação Geral de Estudos Econômico e Tributário. 1998. (Texto para Discussão nº 1)

SECRETARIA de POLÍTICA ECONÔMICA. *Gasto Social do Governo Central: 2001 e 2002*. Brasília: Ministério da Fazenda, nov. 2003

SERRA, José e AFONSO, José Roberto. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-30, dez. 1999.

SHOUP, C. S. *Public finance*, 1.ed, Chicago: Aldine Publishing Company, 1969.

SIQUEIRA, R.B., NOGUEIRA, J.R.; LEVY, h. *Política Tributária e Política Social no Brasil: Impacto sobre a Distribuição de Renda entre os Domicílios*. Brasília: 2003 (mimeo)

SIQUEIRA, R.B., NOGUEIRA, J.R., SOUZA, E.S. A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos. *Revista Brasileira de Economia*, 2001.

SIQUEIRA, R.B., NOGUEIRA, J.R., SOUZA, E.S. Os impostos sobre consumo no Brasil são regressivos? *Revista Economia Aplicada*, 2000.

SOUZA, M. C. S. *Tributação indireta no Brasil: eficiência versus equidade*, *Revista Brasileira de Economia*, vol.50, Nº 1, p. 3 – 20. 1996.

SPÍNDOLA, Litha. *Globalização Econômica e Deterioração Fiscal – Em Defesa da Harmonização Tributária*. Brasília, 1998 (mimeo).

STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. Norton&Company, Londres, 1986.

TAIT, A.A. Equívocos acerca do Imposto sobre Valor Adicionado. *Revista Finanças e Desenvolvimento*. março de 1989.

_____. (ed.). *Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Occasional Paper, Nº 88, Washington: IMF, October, 1991.

VARSANO, Ricardo; PEREIRA, Thiago; ARAUJO, Erika; SILVA, Napoleão e IKEDA, Marcelo. *Substituindo o PIS e a Cofins – e Por Que Não a CPMF? – por uma Contribuição Social Não-cumulativa*. Brasília: Ipea, out. 2001 (Texto para Discussão, 832).

_____. *Subnational taxation and treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution*. ABCD-LAC Conference. Valdivia, Chile, 1999.

_____. e AFONSO, José Roberto, ARAUJO, Erika, PESSOA, Elisa, SILVA, Napoleão e RAMUNDO, Júlio César. *Uma Análise da Carga Tributária do Brasil*. Brasília: Ipea, ago. 1998 (Texto para Discussão, 583).

_____. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. Brasília: Ipea, jan. 1996 (Texto para Discussão, 405).

VIANNA, S. W. ET AL. Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996. Brasília: Ipea, 2000 (Texto para Discussão nº 757)

VICREY, W. *The problem of progression*. In: *Public Economics*, Cambridge University, 1976. chap.09, p. 171-183.

ANEXO ESTATÍSTICO

TABELA A1: EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL - 1947/2002

Em % do PIB

ANO	CARGA	ANO	CARGA	ANO	CARGA	ANO	CARGA
1947	13,8	1961	16,4	1975	25,2	1989	24,1
1948	14,0	1962	15,8	1976	25,1	1990	28,8
1949	14,4	1963	16,1	1977	25,6	1991	25,2
1950	14,4	1964	17,0	1978	25,7	1992	25,0
1951	15,7	1965	19,0	1979	24,7	1993	25,8
1952	15,4	1966	20,9	1980	24,5	1994	29,8
1953	15,2	1967	20,5	1981	25,3	1995	29,4
1954	15,8	1968	23,3	1982	26,3	1996	29,1
1955	15,0	1969	24,9	1983	27,0	1997	29,6
1956	16,4	1970	26,0	1984	24,3	1998	29,6
1957	16,7	1971	25,3	1985	24,1	1999	31,7
1958	18,7	1972	26,0	1986	26,2	2000	32,7
1959	17,9	1973	25,0	1987	23,8	2001	34,1
1960	17,4	1974	25,1	1988	22,4	2002	35,5

Fonte: Araujo (2001), com atualização dos dados para os anos de 2001 a 2002.

TABELA A2: DISTRIBUIÇÃO RECEITA TRIBUTÁRIA POR PRINCIPAIS BASES DE INCIDÊNCIA - 1980/2002

Em % do PIB

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
TOTAL	22,8	23,3	24,7	25,0	24,1	24,1	26,3	23,8	22,4	24,1	28,8	25,2	25,0	25,8	29,7	29,4	29,1	29,6	29,6	31,7	32,7	34,1	35,5
COMÉRCIO EXTERIOR	0,7	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,8	0,5	0,6	0,7	0,8	0,8	0,8	0,6
Imposto sobre Importação	0,7	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,8	0,5	0,6	0,7	0,8	0,8	0,8	0,6
BENS E SERVIÇOS	10,0	10,2	10,4	10,3	9,6	10,0	11,8	10,9	9,8	10,9	14,1	12,5	11,8	12,2	15,4	13,7	13,2	13,4	13,0	14,8	15,8	16,3	16,2
ICMS	4,9	4,9	5,1	5,0	5,3	5,4	6,4	5,5	5,3	6,4	7,2	6,8	6,4	6,0	7,3	7,3	7,3	6,9	6,7	7,1	7,6	7,7	7,8
IPI	2,2	2,2	2,2	2,1	1,4	1,8	2,2	2,4	2,2	2,2	2,4	2,1	2,3	2,4	2,2	2,1	1,9	1,9	1,7	1,7	1,6	1,6	1,4
COFINS (Ex FINSOCIAL)			0,3	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,8	1,1	1,5	1,6	1,0	1,4	2,6	2,4	2,2	2,1	1,9	3,2	3,6	3,8	3,8
PIS/PASEP	1,0	1,1	1,0	1,0	0,8	0,8	1,0	0,8	0,3	0,7	1,1	1,0	1,1	1,2	1,1	0,9	0,9	0,8	0,8	1,0	0,9	0,9	0,9
IPMF/CPMF														0,1	1,1			0,8	0,9	0,8	1,3	1,4	1,5
IOF	0,9	1,2	1,1	0,7	0,9	0,5	0,7	0,6	0,4	0,2	1,3	0,6	0,6	0,8	0,7	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5	0,3	0,3	0,3
ISS	0,3	0,3	0,1	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,3	0,4	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5
Impostos Únicos	0,7	0,6	0,5	0,5	0,4	0,5	0,5	0,6	0,5	0,1	0,0	0,0	0,0										
PATRIMÔNIO	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	0,1	0,3	0,5	0,4	0,3	0,4	0,8	0,9	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
IPTU	0,2	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,2	0,4	0,2	0,1	0,2	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
IPVA							0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
ITR	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
RENDA	3,0	3,4	3,5	4,2	4,8	5,1	5,0	4,3	4,7	5,2	5,7	4,2	4,9	4,6	4,8	5,7	4,8	4,6	5,2	5,4	5,2	5,6	6,5
IR	3,0	3,4	3,5	4,2	4,8	5,1	5,0	4,3	4,7	4,9	5,1	3,9	4,2	3,9	3,8	4,8	4,0	3,8	4,5	4,7	4,4	4,9	5,6
CSLL										0,2	0,5	0,3	0,7	0,8	1,0	0,9	0,8	0,8	0,7	0,7	0,8	0,7	0,9
FOLHA DE SALÁRIOS	6,0	6,4	7,6	6,9	6,1	5,8	6,6	5,9	5,3	6,0	6,6	5,7	5,7	6,4	6,6	6,4	6,7	6,6	6,9	6,9	6,7	7,0	6,9
Previdência Social	4,7	5,0	6,1	5,5	4,9	4,7	5,2	4,7	4,4	4,6	5,1	4,4	4,4	5,2	4,8	4,9	5,2	5,1	5,1	5,1	5,0	5,2	5,3
FGTS	1,3	1,4	1,5	1,4	1,2	1,1	1,4	1,2	0,9	1,4	1,5	1,3	1,3	1,2	1,8	1,5	1,5	1,5	1,8	1,8	1,7	1,8	1,7
DEMAIS 1/	2,9	2,4	2,4	2,9	3,0	2,5	2,1	2,1	2,0	1,5	1,8	1,9	1,8	1,7	2,1	2,0	3,0	3,5	2,8	2,8	3,2	3,5	4,2

Fonte: Fonte: Araujo (2001), com atualização dos dados para os anos de 2001 a 2002.

1/ A linha Demais inclui, além de tributos não classificáveis em um dos grupamentos considerados, alguns que, embora claramente classificáveis, são individualmente de pequena importância na arrecadação, como, por exemplo, o imposto de exportação.

TABELA A3: DISTRIBUIÇÃO RECEITA TRIBUTÁRIA POR PRINCIPAIS BASES DE INCIDÊNCIA - 1980/2002

Em % do Total

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
COMÉRCIO EXTERIOR	3,1	2,5	2,0	1,8	1,7	1,7	1,8	1,7	1,9	1,8	1,3	1,6	1,6	1,7	1,7	2,6	1,9	2,0	2,4	2,6	2,4	2,2	1,6
Imposto sobre Importação	3,1	2,5	2,0	1,8	1,7	1,7	1,8	1,7	1,9	1,8	1,3	1,6	1,6	1,7	1,7	2,6	1,8	2,0	2,4	2,6	2,4	2,2	1,6
BENS E SERVIÇOS	43,7	43,9	42,1	41,0	39,9	41,7	44,9	45,6	44,0	45,3	48,9	49,7	47,4	47,5	51,6	46,7	45,4	45,3	43,8	46,8	48,4	47,8	45,7
ICMS	21,4	21,2	20,6	20,1	21,9	22,6	24,2	23,1	23,9	26,6	25,1	26,8	25,7	23,4	24,6	24,8	24,9	23,2	22,5	22,3	23,2	22,5	22,0
IPI	9,6	9,4	8,9	8,5	5,8	7,6	8,3	10,2	9,7	9,2	8,3	8,5	9,3	9,5	7,5	7,1	6,6	6,3	5,8	5,2	4,9	4,6	3,9
COFINS (Ex FINSOCIAL)			1,1	2,5	2,4	2,6	2,7	2,8	3,5	4,6	5,4	6,1	4,0	5,3	8,6	8,3	7,6	7,1	6,6	10,1	10,9	11,2	10,6
PIS/PASEP	4,5	4,5	4,1	3,8	3,3	3,4	4,0	3,3	1,5	2,7	4,0	4,1	4,3	4,5	3,6	3,1	3,1	2,8	2,6	3,1	2,7	2,7	2,6
IPMF/CPMF														0,3	3,6			2,7	3,0	2,6	4,1	4,2	4,2
IOF	4,1	5,0	4,6	2,9	3,6	2,3	2,5	2,4	1,6	0,7	4,5	2,3	2,5	3,1	2,3	1,7	1,3	1,5	1,3	1,6	0,9	0,9	0,8
ISS	1,1	1,4	0,6	1,4	1,2	1,2	1,2	1,3	1,5	1,4	1,5	1,8	1,6	1,3	1,4	1,7	1,9	1,9	2,0	1,8	1,8	1,7	1,5
Impostos Únicos	3,0	2,4	2,2	1,9	1,8	2,1	2,0	2,5	2,4	0,3	0,1	0,1	0,0										
PATRIMÔNIO	1,2	1,4	1,3	0,9	0,9	0,7	1,2	1,0	0,9	0,5	1,0	2,1	1,4	1,0	1,3	2,7	2,9	3,2	3,3	3,0	3,0	2,9	2,8
IPTU	1,1	1,3	1,2	0,9	0,8	0,7	0,6	0,5	0,6	0,3	0,6	1,4	0,9	0,6	0,7	1,4	1,5	1,4	1,6	1,5	1,5	1,3	1,3
IPVA							0,5	0,4	0,3	0,2	0,3	0,6	0,5	0,4	0,6	1,3	1,4	1,7	1,6	1,5	1,5	1,5	1,5
ITR	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0
RENDA	13,2	14,4	14,0	17,0	19,7	21,3	19,1	18,1	20,9	21,4	19,7	16,5	19,6	18,0	16,1	19,3	16,3	15,5	17,5	17,0	16,0	16,5	18,4
IR	13,2	14,4	14,0	17,0	19,7	21,3	19,1	18,1	20,9	20,5	17,8	15,4	16,7	14,9	12,9	16,3	13,6	12,7	15,1	14,8	13,5	14,3	15,8
CSLL										0,9	1,9	1,1	2,9	3,1	3,2	3,1	2,7	2,8	2,4	2,2	2,4	2,2	2,6
FOLHA DE SALÁRIOS	26,2	27,6	30,7	27,6	25,3	24,3	25,1	24,7	23,5	25,0	22,8	22,4	22,8	25,0	22,2	21,8	23,0	22,2	23,4	21,7	20,5	20,4	19,5
Previdência Social	20,5	21,4	24,5	21,8	20,3	19,6	19,7	19,9	19,7	19,2	17,7	17,3	17,6	20,1	16,2	16,6	17,8	17,2	17,2	16,0	15,2	15,3	14,8
FGTS	5,7	6,2	6,2	5,8	5,0	4,6	5,4	4,8	3,8	5,9	5,1	5,1	5,1	4,8	6,0	5,1	5,1	5,0	6,2	5,7	5,3	5,1	4,7
DEMAIS 1/	12,7	10,2	9,9	11,7	12,4	10,4	7,9	8,8	8,8	6,0	6,3	7,5	7,2	6,8	7,0	6,9	10,5	11,7	9,6	8,9	9,7	10,2	11,9

Fonte: Tabela A3.

TABELA A4: EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL E DA TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS– 1968/2002

Em % do PIB

Ano	CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL	TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS 1/				
		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	25,7	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	35,54	16,24	9,19	7,05	6,21	0,84

Fonte: ARAUJO (2001), com atualização dos dados para 2001 e 2002.

1/ Impostos sobre Valor Adicionado (ICMS e IPI), Contribuições Sociais (PIS-Pasep, Cofins e CPMF) e Transações Específicas (ISS, IOF e Impostos Únicos).

**TABELA A5:EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA ARRECADAÇÃO DOS PRINCIPAIS
TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS –1968/2002**
Em % do PIB

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 (2001), com atualização dos dados para 2001 e 2002.

**TABELA A6: PARTICIPAÇÃO DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS INDIRETOS (ICMS, IPI / ISS, COFINS, PIS-PASEP E CPMF), INCIDENTES
SOBRE PRODUTOS SELECIONADOS, NA RENDA BRUTA
TOTAL BRASIL E REGIÕES METROPOLITANAS**

Classes de Renda	Impostos Indiretos em % da Renda Bruta											
	BRASIL	Belém	Salvador	Recife	Fortaleza	Porto Alegre	São Paulo	Distrito Federal	Belo Horizonte	Curitiba	Rio de Janeiro	Goiânia
1	16,8	20,3	19,1	18,9	16,3	15,4	13,5	14,1	13,8	14,1	11,9	11,9
2	12,0	15,6	17,8	18,8	16,1	9,8	8,9	9,0	10,6	9,9	10,2	8,6
3	9,9	13,1	13,2	14,0	14,1	9,2	7,6	9,3	8,9	9,0	8,3	8,2
4	8,3	12,2	10,4	12,3	11,2	7,8	7,5	6,6	8,0	7,8	7,3	6,6
5	7,7	9,3	10,7	10,8	10,6	6,3	5,3	5,4	7,5	7,0	6,4	6,0
6	6,4	10,2	8,1	10,7	9,0	6,3	4,8	5,4	6,4	6,0	5,3	5,7
7	5,6	7,5	7,5	8,8	8,7	5,8	4,8	4,0	5,3	5,8	4,5	4,7
8	4,8	5,6	6,3	6,5	6,6	4,9	4,4	3,1	5,3	4,6	4,4	3,6
9	3,7	4,2	5,5	5,3	5,0	3,2	2,6	2,1	3,9	3,0	3,3	2,2
10	2,0	2,6	2,9	3,0	2,2	2,1	2,2	2,3	2,0	2,4	1,6	1,8
Ônus Fiscal Médio	4,7	5,6	5,7	6,0	5,3	4,1	3,8	3,5	4,3	4,4	3,6	3,3

TABELA A7: PARTICIPAÇÃO DO ICMS, INCIDENTE SOBRE PRODUTOS SELECIONADOS, NA RENDA BRUTA
TOTAL BRASIL E REGIÕES METROPOLITANAS

Classes de Renda	ICMS em % da Renda Bruta											
	BRASIL	Belém	Salvador	Recife	Fortaleza	Porto Alegre	São Paulo	Distrito Federal	Belo Horizonte	Curitiba	Rio de Janeiro	Goiânia
1	10,2	11,6	11,4	11,3	9,7	9,5	8,3	8,7	8,7	8,7	7,3	7,2
2	7,4	8,7	10,7	11,4	9,6	6,1	5,5	5,6	6,6	6,2	6,3	5,3
3	6,1	7,6	8,0	8,4	8,3	5,7	4,7	5,8	5,5	5,7	5,1	5,0
4	5,1	7,0	6,3	7,5	6,6	4,9	4,7	4,1	5,0	4,9	4,5	4,1
5	4,8	5,5	6,5	6,6	6,4	4,0	3,3	3,4	4,7	4,4	4,0	3,7
6	4,0	6,0	5,0	6,7	5,4	4,0	3,0	3,4	4,0	3,8	3,2	3,6
7	3,5	4,3	4,6	5,4	5,3	3,6	3,0	2,5	3,3	3,7	2,8	2,9
8	3,0	3,3	3,9	4,0	4,0	3,1	2,7	2,0	3,4	2,9	2,7	2,3
9	2,3	2,5	3,4	3,3	3,1	2,0	1,7	1,4	2,5	1,9	2,0	1,4
10	1,3	1,6	1,8	1,9	1,4	1,4	1,4	1,5	1,3	1,5	1,0	1,2
Ônus Fiscal Médio	2,5	3,3	3,5	3,7	3,2	2,6	2,4	2,2	2,7	2,8	2,2	2,1

TABELA A8: PARTICIPAÇÃO DO IPI/ISS, INCIDENTE SOBRE PRODUTOS SELECIONADOS, NA RENDA BRUTA
TOTAL BRASIL E REGIÕES METROPOLITANAS

Classes de Renda	IPI em % da Renda Bruta											
	BRASIL	Belém	Salvador	Recife	Fortaleza	Porto Alegre	São Paulo	Distrito Federal	Belo Horizonte	Curitiba	Rio de Janeiro	Goiânia
1	1,4	2,4	1,8	1,9	1,5	1,2	1,0	1,0	1,0	1,0	0,8	1,0
2	1,0	2,0	1,7	1,6	1,5	0,7	0,6	0,6	0,8	0,6	0,8	0,7
3	0,7	1,4	1,2	1,3	1,4	0,7	0,5	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6
4	0,6	1,4	0,9	1,0	1,1	0,5	0,5	0,5	0,6	0,5	0,6	0,5
5	0,6	1,0	0,9	0,9	0,9	0,4	0,3	0,4	0,5	0,5	0,4	0,4
6	0,5	1,1	0,7	0,8	0,8	0,4	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
7	0,4	0,8	0,6	0,7	0,7	0,4	0,3	0,2	0,4	0,3	0,3	0,3
8	0,3	0,6	0,6	0,5	0,6	0,3	0,4	0,2	0,3	0,3	0,3	0,2
9	0,3	0,4	0,4	0,3	0,4	0,2	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1
10	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Ônus Fiscal Médio	1,6	0,6	0,5	0,4	0,4	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,2

TABELA A9: PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS CUMULATIVOS, INCIDENTES SOBRE PRODUTOS SELECIONADOS, NA RENDA BRUTA
TOTAL BRASIL E REGIÕES METROPOLITANAS

Classes de Renda	Tributos Cumulativos em % da Renda Bruta											
	BRASIL	Belém	Salvador	Recife	Fortaleza	Porto Alegre	São Paulo	Distrito Federal	Belo Horizonte	Curitiba	Rio de Janeiro	Goiânia
1	5,2	6,3	5,8	5,7	5,1	4,8	4,2	4,3	4,2	4,4	3,7	3,6
2	3,7	4,9	5,5	5,7	5,0	3,0	2,8	2,8	3,3	3,0	3,1	2,6
3	3,0	4,0	4,0	4,3	4,4	2,8	2,3	2,9	2,7	2,8	2,6	2,5
4	2,5	3,8	3,2	3,7	3,5	2,3	2,3	2,0	2,4	2,4	2,3	2,0
5	2,4	2,9	3,3	3,3	3,2	1,9	1,6	1,7	2,3	2,1	2,0	1,8
6	2,0	3,1	2,5	3,2	2,8	1,9	1,5	1,7	1,9	1,9	1,6	1,7
7	1,7	2,3	2,3	2,6	2,6	1,7	1,5	1,2	1,6	1,8	1,4	1,4
8	1,5	1,7	1,9	1,9	2,0	1,5	1,3	1,0	1,6	1,4	1,3	1,1
9	1,1	1,3	1,7	1,6	1,5	1,0	0,8	0,6	1,2	0,9	1,0	0,7
10	0,6	0,8	0,9	0,9	0,7	0,6	0,7	0,7	0,6	0,7	0,5	0,6
Ônus Fiscal Médio	2,0	1,7	1,7	1,8	1,6	1,3	1,2	1,1	1,3	1,3	1,1	1,0

TABELA A10: DISTRIBUIÇÃO DA RENDA POR DÉCIMOS
TOTAL BRASIL E REGIÕES METROPOLITANAS

Classes de Renda	Distribuição % da Renda Bruta											
	BRASIL	Belém	Salvador	Recife	Fortaleza	Porto Alegre	São Paulo	Distrito Federal	Belo Horizonte	Curitiba	Rio de Janeiro	Goiânia
1	0,9	1,7	1,4	1,6	1,6	1,5	1,4	1,2	1,5	1,7	1,6	1,2
2	1,7	2,4	1,6	1,7	1,8	2,7	2,3	2,0	2,7	2,7	2,5	2,4
3	2,4	3,2	2,7	2,6	2,7	2,7	3,3	2,5	2,8	3,2	3,1	2,9
4	3,2	3,5	4,0	3,2	3,8	3,9	4,2	3,7	4,1	4,1	3,3	3,5
5	4,3	4,7	4,1	4,1	3,8	5,0	5,2	5,8	4,8	5,0	4,5	4,3
6	5,6	5,4	5,8	4,7	4,9	5,8	7,2	6,8	7,0	7,2	6,3	5,2
7	7,5	7,2	7,0	7,2	6,6	7,1	7,8	8,4	7,8	7,8	7,7	7,6
8	10,5	11,2	10,5	10,3	9,7	10,4	11,4	12,1	10,0	11,0	9,0	10,2
9	16,8	18,0	16,3	16,8	14,8	20,1	22,5	34,6	15,8	24,1	15,4	23,8
10	47,2	42,7	46,6	47,8	50,3	41,0	34,6	22,9	43,4	33,2	46,7	39,0

TABELA A11: PARTICIPAÇÃO DO CONSUMO DOS PRODUTOS SELECIONADOS NA RENDA BRUTA
TOTAL BRASIL E REGIÕES METROPOLITANAS

Classes de Renda	Participação % do Consumo na Renda Bruta											
	BRASIL	Belém	Salvador	Recife	Fortaleza	Porto Alegre	São Paulo	Distrito Federal	Belo Horizonte	Curitiba	Rio de Janeiro	Goiânia
1	74,5	89,9	83,8	83,0	72,5	68,3	59,4	61,0	62,0	61,4	53,1	52,6
2	52,8	70,2	77,9	82,9	71,8	42,8	38,5	39,9	46,9	42,9	44,9	38,4
3	43,3	57,8	57,5	62,9	62,7	40,3	33,1	41,0	39,0	39,0	37,5	36,4
4	36,2	54,5	45,3	53,3	49,3	33,2	32,2	28,4	35,0	33,4	32,6	29,2
5	33,5	41,3	46,7	46,7	46,3	27,6	23,0	23,7	32,3	30,1	28,3	26,4
6	27,9	44,8	34,8	46,0	39,5	27,4	20,6	23,6	27,6	26,0	23,5	25,0
7	24,2	33,0	32,2	37,9	38,0	24,6	20,9	17,2	23,3	24,8	20,0	20,6
8	21,0	24,3	27,3	28,1	28,4	21,2	19,6	13,6	22,8	19,6	19,4	16,0
9	16,0	18,2	23,4	22,8	21,5	13,4	11,3	9,1	16,5	12,8	14,3	9,7
10	8,7	11,1	12,5	12,9	9,5	8,9	9,4	10,2	8,4	10,1	7,3	8,0

**TABELA A12: ALÍQUOTAS EFETIVAS POR ATIVIDADES ECONÔMICAS
SELECIONADAS**
(considera alíquotas vigentes em 2002)

		ICMS	IPI + ISS	COFINS + CPMF + PIS	TOTAL
1	AGROPECUÁRIA	,83		2,53	11,36
20	FARMACÊUTICA E PERFUMARIA	12,90	2,22	7,21	22,33
23	ARTIGOS VESTUÁRIO	12,20	0,10	7,44	19,74
24	FABRICAÇÃO DE CALÇADOS	30,33	0,38	8,45	39,16
25	INDÚSTRIA DO CAFÉ	21,03	0,34	7,65	29,01
26	BENEFICIAMENTO DE PROD. VEGETAIS	9,33	0,12	6,91	16,36
27	ABATE DE ANIMAIS	8,94	8,20	7,14	24,28
28	INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS	15,20	0,02	7,86	23,07
29	INDÚSTRIA DO AÇÚCAR	26,96	0,08	8,73	35,77
30	FABRICAÇÃO DE ÓLEOS VEGETAIS	11,57	0,02	8,45	20,04
31	OUT. PRODUTOS ALIMENTARES	18,19	0,08	8,33	26,61

Elaboração Própria. Fontes Primárias: Contas Nacionais 2002, VARSANO et al. (2001). e PEREIRA (2003).