As contribuições sociais e a proposta de reforma do sistema tributário brasileiro*

Alfredo Lopes da Silva Neto**
Helen de Lima***

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. As contribuições sociais e o STB; 3. Contribuições sociais e incidência fiscal; 4. Cumulatividade e proposta de reforma tributária; 5. Conclusões.

PALAVRAS-CHAVE: reforma tributária; contribuições sociais; incidência fiscal.

Este artigo mostra que os gastos sociais no Brasil são financiados com a arrecadação de tributos indiretos, assumindo particular importância as contribuições sociais. Dado que as alíquotas destes tributos incidem sobre o faturamento e/ou a folha de pagamentos, o ônus fiscal é acumulado ao longo da cadeia produtiva, com efeito final sobre os preços de mercado dos bens e serviços. Este processo acarreta distorções nos preços relativos, com efeitos perniciosos sobre a alocação de recursos, o funcionamento do mercado de trabalho e a competitividade dos produtos brasileiros no exterior. Neste sentido, o artigo procura enfatizar a urgência de uma reforma do sistema tributário brasileiro que procure reduzir a cumulatividade da incidência fiscal, modernizando a estrutura tributária vigente.

Social security taxes and the reform of the Brazilian tax system
This paper shows that social expenditures in Brazil are financed with the revenue of indirect taxes, mainly social security taxes. Since the tax rate is levied on the enterprise's total revenue and/or the payroll, the fiscal burden is cumulated throughout the productive chain, with final effect upon the market prices of goods and services. This procedure causes relative price

* Artigo recebido em jul. 2000 e aceito em mar. 2001.
** PhD pela Universidade de Bradford (Grã-Bretanha) e professor do Departamento de Economia da Universidade Federal de Viçosa (UFV).
*** Mestranda em sociologia rural pelo Departamento de Economia Rural da UFV.

distortions that bring about undesirable results on resource allocation, the labour market and the competitiveness of the Brazilian products on the international markets. In this sense, the paper emphasises the need for a tax reform that takes into account the cumulative effect of fiscal incidence, namely the effects created by social security taxes, in an attempt to modernise the Brazilian tax structure.

1. Introdução

A reforma tributária é um tema presente, de forma intensa, na agenda dos debates travados no país sobre as reformas estruturais consideradas necessárias para a retomada e a sustentabilidade do processo de crescimento econômico. Sem a menor dúvida, este é um debate importante, porém inacabado e, muitas vezes, aparentemente incoerente, porque tem sido feito ao longo de vários anos, através de diferentes abordagens e tentando alcançar diferentes objetivos.

O projeto de reforma tributária que está sendo examinado pelo Congresso Nacional reflete estas dificuldades. Apesar disto, existem questões consensuais que contribuem para o avanço da discussão. Uma delas diz respeito à enorme regressividade do atual sistema tributário brasileiro (STB) que entrou em vigência com a Constituição de 1988. Um outro aspecto deste consenso diz respeito à elevada participação dos tributos indiretos como causa imediata desta regressividade.

Este artigo tem o objetivo de demonstrar que uma das principais causas das distorções do STB pode ser atribuída às contribuições sociais, um tipo de tributo indireto, responsável por parte considerável das receitas fiscais que são de competência da União. Assim, fez-se conveniente a análise das principais características deste tributo, sua incidência e implicações sobre o funcionamento do sistema econômico.

Na tentativa de alcançar o objetivo acima definido, a seção 2 do artigo apresenta um levantamento que destaca a criação e a evolução deste tributo no contexto da história econômica brasileira nas últimas seis décadas. A seção 3 mostra as inadequações das bases de cálculo das contribuições sociais, enfatizando os problemas econômicos que podem estar associados com a elevada participação destes tributos no total da receita tributária. A seção 4 analisa a inserção das contribuições sociais na proposta de reforma tributária que vem sendo elaborada pelo Congresso Nacional desde 1995.[1] Finalmente, a última seção apresenta as conclusões do artigo.

---

[1] Essa proposta de reforma tributária teve como origem o documento que o Poder Executivo enviou à Câmara dos Deputados em 23 de agosto de 1995, resultando na Proposta de Emenda à Constituição nº 175/95.

2. As contribuições sociais e o STB

No Brasil, a arrecadação das contribuições sociais tem por objetivo gerar os recursos financeiros necessários ao financiamento da produção de bens e serviços que têm um impacto imediato sobre o bem-estar social. Nestes termos, os recursos que são obtidos com a cobrança destes tributos estão, na maioria das vezes, vinculados a gastos na área de saúde pública, previdência social, educação, habitação, assistência social e apoio ao produtor rural. Tributos que apresentam esta vinculação têm um caráter público bem-definido. Em contraposição, a estrutura tributária brasileira contempla um outro grupo de contribuição social que tem um caráter privado, ou seja, a arrecadação destes tributos constitui a principal fonte de recursos para o financiamento do custeio das atividades promovidas por importantes instituições patronais, ligadas ao setor industrial, comercial ou de apoio às micro e pequenas empresas, urbanas e rurais. Neste último caso, os recursos arrecadados pelo governo não constituem receitas fiscais, sendo integralmente repassados a determinadas instituições do setor privado, conforme determina a legislação fiscal (Almeida & Cavalcanti, 1995).

O quadro 1 relaciona as contribuições sociais (de caráter público e privado) que estão em vigor. O elevado número desses tributos está diretamente associado com o atual grau de complexidade do STB, diminuindo sua transparência e, assim, facilitando e criando condições propícias para o aumento da sonegação fiscal.

De outro lado, o quadro 2 ilustra o processo de criação das contribuições sociais no Brasil, ao mesmo tempo que apresenta informação sucinta sobre o momento histórico que justificou sua criação. Como pode ser visto, esses tributos vêm sendo utilizados como fonte de recursos para o financiamento dos gastos públicos desde o início da década de 1940, sendo as primeiras contribuições sociais criadas durante o Estado Novo, para fornecer recursos para as políticas de bem-estar social patrocinadas por Getúlio Vargas. A partir de então, ao longo de cinco décadas, o financiamento de políticas sociais no Brasil sempre esteve vinculado a esta fonte de recursos.

Os gastos públicos de natureza social aumentaram consideravelmente durante esse período, o mesmo acontecendo com as receitas que têm como origem o pagamento de contribuições sociais. Desta forma, a arrecadação obtida através deste sistema de financiamento passou a representar parcela considerável da receita fiscal da União. Por exemplo, de 1997 a 1999 a participação das contribuições sociais no total das receitas correntes da União equiparou-se à soma da arrecadação de todos os outros tributos federais, conforme ilustram os dados da tabela.

Quadro 1

Contribuições sociais no Brasil

Contribuições de caráter público	Contribuições de caráter privado para o financiamento de atividades de entidades patronais
s Contribuição para o salário-educação	s Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai)
s Contribuição para o ensino fundamental	s Serviço Social da Indústria (Sesi)
s Contribuição para o ensino marítimo e aeroviário	s Serviço Social do Comércio (Sesc)
s Contribuição sindical	s Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (Sebrae)
s Contribuições rurais	s Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar)
s Contribuição de empregados e empregadores para a seguridade social	s Serviço Social do Transporte (Sest)
s Contribuição para o financiamento social (Cofins)	s Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat)
s Contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF)	s Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac)
s Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)	
s Contribuição para a seguridade do servidor público	
s Contribuição sobre a receita de concursos e prognósticos	
s Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep)	
s Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)	
s Cota da previdência	

Fonte: Almeida & Cavalcanti (1995).

Quadro 2

Evolução histórica das contribuições sociais

Década	Momento histórico	Contribuições sociais
1940	Crise na economia agroexportadora; incentivo à industrialização; intervenção estatal direta e indireta.	Senai; contribuição sindical; Senac; Sesi; Sesc; Cebrae (posteriormente Sebrae).
1950	Êxodo rural; desemprego e subemprego nas cidades.	Contribuição para o Serviço Social Rural (SSR), posteriormente contribuições rurais.
1960	Crescimento econômico e concentração da renda; desenvolvimento industrial; aumento na demanda por gastos sociais nas áreas de previdência social, educação pública, habitação etc.	Contribuição de empregados e empregadores para a Previdência Social; cota de previdência; contribuição para o salário-educação; FGTS; contribuição sobre a receita de concursos e prognósticos; contribuição para o ensino profissional marítimo.
1970	Crescimento econômico e concentração da renda.	PIS-Pasep; contribuição para o ensino aeroviário.
1980	Crise do modelo de industrialização por substituição de importações; estagnação econômica; altas taxas de inflação.	Finsocial (posteriormente substituída pela Cofins); CSLL.
1990	Reforma administrativa (instituição do regime jurídico único para os servidores públicos da União); crise na saúde pública, previdência e assistência social.	CPMF; Cofins; Sebrae; Senar; Senat; Sest; contribuição para o Plano de Seguridade Social dos Servidores Civis da União.

Fonte: Azeredo (1987) e Lima (1997).

Receitas correntes da União
(dados do orçamento fiscal e da seguridade social)

	1997		1998		1999	
Receitas correntes	R$ mil	%	R$ mil	%	R$ mil	%
Receitas de contribuições	92.849.747	53	93.761.461	47	113.727.778	52
Receitas tributárias[1]	58.624.324	33	67.901.137	34	74.689.604	34
Outras receitas[2]	23.795.774	14	38.792.710	19	29.603.539	14
Total das receitas correntes	175.269.845	100	200.455.308	100	218.020.921	100

Fonte: Siafi-CCont/STN.
[1] A receita tributária é formada pelo total da arrecadação dos impostos que são de competência da União.
[2] Este agregado é formado pela soma da receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes.

A Constituição de 1988, ao promover uma grande descentralização da receita fiscal, beneficiando estados e municípios, criou um incentivo adicional para a expansão das receitas fiscais que têm como origem as contribuições sociais. Isto acontece porque a receita fiscal proporcionada por este tipo de arrecadação não é partilhada pela União com as outras esferas de governo. Tributos como a Cofins, CSLL e CPMF foram criados depois que a nova Constituição entrou em vigor, tendo como justificativa comum para sua criação a arrecadação de recursos para o financiamento de encargos do governo federal na área de seguridade social. O resultado desta tendência é que as contribuições sociais tornaram-se a principal fonte de recursos fiscais para o financiamento dos gastos públicos que têm caráter redistributivo. Conforme pode ser visto no quadro 3, isto ocorre no caso dos gastos com previdência social, saúde pública, habitação e assistência social.

Quadro 3

Contribuições sociais e financiamentos dos gastos sociais

Gastos sociais	Fontes de financiamento
Previdência social	Contribuição de empregados e empregadores para a seguridade social; Cofins; CSLL; contribuição para a seguridade do servidor; cota da previdência.
Saúde	CPMF.
Educação	Contribuições para o salário-educação, para o ensino fundamental e para o ensino marítimo e aeroviário.
Habitação	FGTS.
Assistência social	Contribuições rurais; contribuição sindical; contribuição sobre a receita de concursos e prognósticos; contribuição para o Senai, Sesi, Sesc, Cebrae, Senar, Sest, Senat e Senac.

Fonte: Lima (1997).

3. Contribuições sociais e incidência fiscal

Três bases de cálculo dão origem à receita fiscal que o governo federal obtém com a cobrança de contribuições sociais: o faturamento, a folha de pagamento e movimentações financeiras. Estudos relacionados com a incidência fiscal[2] mostram que graves distorções econômicas estão associadas a sistemas tributários estruturados, em grande parte, em torno de tributos que têm esta origem. Estas distorções são a matriz de importantes problemas econômicos que afetam o funcionamento da economia, introduzindo ineficiências na alocação de recursos e contribuindo para o acirramento das desigualdades sociais.

No caso brasileiro, dada a importância das contribuições sociais como fonte de receita fiscal, estas repercussões da incidência fiscal merecem ser vistas com mais cuidado. Em termos gerais, quando os tributos têm as bases de cálculo acima discriminadas, o núcleo do problema reside no fato de que o ônus fiscal é de natureza cumulativa, ou seja, incide ao longo dos diversos elos da cadeia produtiva.[3] Nestes casos, a incidência do tributo é generalizada, abrangendo todas as etapas da produção e comercialização, tanto no atacado quanto no varejo. Este é o caso de duas contribuições sociais da maior importância: Cofins e PIS/Pasep. Entretanto, deve-se enfatizar que a cumulatividade do ônus fiscal é uma das principais características de todos os tributos indiretos, não apenas das contribuições sociais. Neste sentido, metodologias vêm sendo desenvolvidas e aplicadas com o objetivo de avaliar a incidência efetiva deste tipo de tributação sobre a demanda final (Tomich et allii, 1998; Siqueira et alii, 1998).

A CPMF é uma contribuição social que tem como base de cálculo a movimentação financeira, implicando o aparecimento do mesmo efeito cumulativo. Considerando-se que esta base de cálculo ocorre ao longo das diversas etapas de produção e comercialização, pode-se afirmar que a incidência fiscal da CPMF também é cumulativa. A transferência deste efeito cumulativo para o preço final dos bens e serviços é inevitável, contrariando princípios tributários de grande aceitação que recomendam a incidência sobre o valor adicionado[4] (Silva, 1993).

De outro lado, esta transferência do ônus fiscal não apenas pode criar pressões inflacionárias adicionais, como contribui para o surgimento de outras distorções relacionadas com a alteração na estrutura de preços relativos. De fato, a competitividade dos produtos brasileiros nos mercados internacionais sofre como resultado do pagamento de tributos como Cofins, PIS/Pasep e CPMF. Este efeito é particularmente grave no momento em que o país precisa gerar superávits comerciais expressivos para o financiamento do déficit em transações correntes (Ipardes, 1992 e 1993).

---

[2] A análise da incidência fiscal é um tópico clássico da literatura das finanças públicas. Neste artigo, a incidência é entendida, em seu sentido mais geral, como o ônus representado pelo pagamento de um tributo, ou seja, uma imediata redução da renda disponível do contribuinte. A longo prazo, este efeito pode propagar-se na economia, afetando as decisões relativas à alocação de recursos e, em última instância, atuando de forma a alterar o comportamento de variáveis macroeconômicas, tais como o nível de preços e o balanço de pagamentos (Filellini, 1989; Silva, 1994).

[3] Este efeito cumulativo também é conhecido como efeito-cascata.

[4] A incidência sobre o valor adicionado não impede a transferência do ônus fiscal para o preço de mercado dos bens e serviços. Entretanto, esta base de cálculo evita a cumulatividade do ônus fiscal que decorre da incidência sobre o faturamento, folha de pagamento ou movimentação financeira.

A folha de pagamento é outro importante fato gerador das contribuições sociais. Neste caso, o ônus fiscal é representado pelo aumento do custo do trabalho, criando desestímulos à absorção deste fator de produção. Sabe-se que este efeito é particularmente danoso naqueles setores que têm como uma de suas principais características o emprego de tecnologias intensivas em mão-de-obra. Esta base tributária atualmente apresenta evidentes sinais de saturação, sendo o aumento da informalidade no mercado de trabalho e o gradativo aumento da evasão fiscal a melhor evidência deste fato. Além disto, este ônus fiscal cria uma outra conseqüência, nada desprezível, induzindo empresas privadas à adoção de tecnologias intensivas em capital, reforçando o já mencionado efeito negativo sobre o nível de emprego (Dain, 1995; Cintra, 2000).

Pelo que foi exposto, verifica-se que as decisões relacionadas com a produção e consumo na economia brasileira são afetadas pela forma como as contribuições sociais foram definidas e estruturadas. A intensa utilização deste tributo afasta de forma decisiva o STB da neutralidade, fazendo com que ocorra uma constante e crescente perda de eficiência na alocação dos bens e serviços, bem como no emprego de fatores de produção.

Finalmente, cabe mencionar que a incidência fiscal resultante do pagamento de contribuições sociais não está associada a qualquer critério de eqüidade, horizontal ou vertical. De fato, cada contribuição social tem uma alíquota única que é estabelecida de forma totalmente independente do nível de renda do contribuinte. Este aspecto da incidência fiscal desses tributos é particularmente grave quando se sabe da elevada concentração da renda no Brasil. Desta forma, a não-obediência ao princípio da capacidade de pagamento e a ausência de um sistema de alíquotas progressivas contribui para agravar as desigualdades sociais no país. Como resultado, corre-se o risco de que o prejuízo social, representado por uma maior concentração da renda, torne-se maior do que o benefício social advindo de uma maior oferta de serviços públicos, financiados com as receitas obtidas com o pagamento de contribuições sociais.

Além do mais, convém enfatizar que parte destes benefícios está circunscrita aos trabalhadores do mercado formal. Isto acontece quando as entidades patronais utilizam os recursos das contribuições sociais, de caráter privado, para financiar a produção de serviços que melhoram o bem-estar social apenas dos trabalhadores (e de seus dependentes) filiados a estas organizações.[5] A enorme massa de trabalhadores do mercado informal e os desempregados não são beneficiados por estes serviços. No entanto, não deixam de contribuir para seu financiamento, pois encargos sociais são custos repassados para os preços dos produtos consumidos por esses trabalhadores.

[5] Este é o caso do Senac, Senai e outras instituições do chamado Sistema *S*.

4. Cumulatividade e proposta de reforma tributária

Os problemas econômicos decorrentes da cumulatividade da incidência fiscal dos tributos indiretos criam entraves para o processo de desenvolvimento econômico e, para sua correção, exigem uma reforma estrutural que elimine ou, ao menos, reduza a origem das distorções mencionadas neste artigo. Deve-se frisar, no entanto, que a cumulatividade não é o único problema grave do atual STB. Neste sentido, a proposta de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional considera outros objetivos que, se alcançados, contribuirão para o aperfeiçoamento da estrutura tributária vigente:

- eliminação da guerra fiscal;
- simplificação da tributação do consumo;
- desoneração da produção, mediante a eliminação da incidência em cascata;
- eliminação das desvantagens da produção nacional *vis-à-vis* a importada;
- criação de condições para uma maior harmonização tributária com os sistemas de países que competem no mercado internacional com os produtos brasileiros de exportação.

No que diz respeito às contribuições sociais, bem como aos problemas de incidência fiscal criados por estes tributos, os principais pontos da proposta de reforma tributária são sintetizados a seguir.

Extinção da Cofins e do PIS/Pasep

Estes dois tributos devem ser extintos, sendo substituídos pelo imposto sobre o valor agregado (IVA).[6] Neste caso, o fato gerador continua o consumo, mas a base de cálculo deixa de ser o faturamento e passa a ser o valor adicionado. Este é um aperfeiçoamento importante, na medida em que elimina a cumulatividade criada por estas duas contribuições sociais ao longo da cadeia produtiva.

---

[6] O IVA deverá substituir também o IPI, o ICMS e o ISS, sendo proposto como um imposto de competência da União, tendo sua receita compartilhada com estados e municípios. Além de reduzir a cumulatividade, tenta-se alcançar um outro importante objetivo, que é a eliminação da guerra fiscal (Ferrari et alii, 1998).

Incorporação da CSLL ao imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ)

Esta alteração implica uma simplificação do STB, aumentando a participação do IRPJ no total das receitas tributárias. Deve-se enfatizar que as receitas que a União obtém com o pagamento da CSLL não são partilhadas com estados e municípios, não ocorrendo o mesmo com o IRPJ, que integra o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Transformação da CPMF em imposto sobre a movimentação financeira (IMF)

Esta é uma alteração bastante polêmica, pois dá um caráter permanente a uma base tributária nada convencional, que é a movimentação financeira. Neste sentido, esta alteração em nada contribui para a redução da cumulatividade criada por este tributo, sendo, portanto, responsável pelas distorções que a ela possam ser associadas. De outro lado, argumenta-se que o IMF é um tributo de difícil sonegação e que muito poderá contribuir para o ajuste fiscal nos próximos anos. Deve-se considerar que, mesmo sem a reforma tributária, a CPMF é um tributo que deverá deixar de existir em junho de 2002 (Rigolon & Giambiagi, 2000; Lavoratti, 1999).

Criação de contribuição social incidente sobre a receita de instituições do Sistema Financeiro Nacional e extinção da contribuição social do salário-educação

As receitas que vierem a ser arrecadadas com a cobrança deste novo tributo ficam vinculadas ao financiamento do seguro desemprego, abono anual para trabalhadores que recebem até dois salários mínimos e programas na área de seguridade social. Além disto, o financiamento do ensino público fundamental passa a contar com as receitas arrecadadas com o pagamento do novo tributo. De um lado, esta alteração contribui para desonerar a folha de pagamentos, com efeitos positivos sobre a redução do custo do trabalho. De outro lado, a incidência sobre as receitas das instituições financeiras pode implicar aumento dos custos dos empréstimos.[7]

[7] Isto pode acontecer se o ônus fiscal desta nova contribuição social puder ser transferido, tal como acontece com o pagamento do IRPJ. A literatura é rica em exemplos que mostram a possibilidade de transferência deste tributo, que tem a renda como fato gerador (Contador, 1976).

5. Conclusões

As contribuições sociais são um tributo indireto que está na origem de grande parte das distorções do atual STB: esta é a principal conclusão deste artigo. A seguir, destacam-se algumas das principais distorções associadas à participação relativa desses tributos no orçamento geral da União.

- A receita obtida com a cobrança de contribuições sociais sempre esteve diretamente ligada ao financiamento do gasto público social. A crescente importância desses tributos na composição do STB é uma evidência da incapacidade que o setor público brasileiro tem para encontrar fatos geradores mais adequados a uma política de redistribuição da renda. Na arrecadação das contribuições sociais não se observa o princípio da capacidade de pagamento, incidindo uma alíquota única sobre os contribuintes, independentemente do nível de renda individual. Sem dúvida, este fato contribui para o elevado grau de regressividade do STB. Em qualquer país do mundo, o Estado tenta implementar políticas de redistribuição do nível de renda através dos gastos públicos sociais. Entretanto, quando a população de baixo nível de renda está incluída entre os financiadores desses gastos, a política fiscal perde seu caráter compensatório.

O faturamento é uma das principais bases de cálculo desta forma de tributo. O ônus fiscal, neste caso, é repassado para o preço de mercado dos bens e serviços que são tributados, ocorrendo esta incidência ao longo de toda a cadeia produtiva. Este fato implica alterações nos preços relativos, dando origem a distorções na alocação de recursos, as quais contribuem, entre outros efeitos, para reduzir a competitividade dos produtos brasileiros nos mercados internacionais. Este é o caso do PIS/Pasep e da Cofins.

- A remuneração do trabalho assalariado é outro fato gerador que cria problemas alocativos de outra natureza. Neste caso, este tipo de incidência contribui para encarecer o custo do trabalho, dificultando a absorção deste fator de produção, enquanto cria condições para o aumento do mercado informal de trabalho. Várias são as contribuições sociais que incidem sobre a folha de pagamentos, destacando-se a contribuição patronal para a previdência social, o salário-educação e o FGTS.

- A vinculação da receita da maioria das contribuições sociais de caráter privado ao financiamento de programas sociais específicos desenvolve interesses corporativistas, formando um sistema de proteção social excludente. Gastos sociais financiados com tributos que incidem sobre a folha de pagamentos deveriam trazer benefícios às parcelas da população que deles mais necessitam, como seria de se esperar. Entretanto, os desempregados e os que estão no mercado informal de trabalho dificilmente recebem algum benefício dos programas mantidos pelo Senai, Senac, Sesi etc.

- O elevado número de contribuições sociais contribui para que o STB seja complexo, oneroso e de difícil fiscalização, criando situações que facilitam a evasão e a sonegação fiscal.

Em síntese, a alternativa representada pelas contribuições sociais como fonte de recursos financeiros para financiar os gastos públicos impõe um alto custo à sociedade, trazendo sérias deficiências estruturais ao STB. A conjugação destes efeitos, tanto alocativos quanto distributivos, funciona como uma força contrária ao processo de desenvolvimento econômico.

Estes problemas não podem ser ignorados por nenhuma proposta séria de reforma tributária. As alternativas existentes para a substituição das contribuições sociais em vigor não são muitas. Isto não é uma restrição teórica, mas uma condicionante operacional ligada às deficiências estruturais da economia brasileira. Neste caso, destaca-se a extrema concentração da riqueza e da renda, dificultando a implantação de um imposto de renda abrangente e uma tributação mais eficiente do patrimônio.

Assim, o consumo deve continuar como fato gerador das contribuições sociais no Brasil. Um passo importante pode ser dado se o valor adicionado substituir o faturamento como base de cálculo. Esta possibilidade faz parte da proposta de reforma tributária que o Congresso Nacional vem discutindo há cinco anos. Sem dúvida, a redução da cumulatividade — e de todos os seus efeitos perniciosos — é uma importante contribuição para a modernização do STB.

Apesar deste avanço, a proposta de reforma tributária pouco faz para reduzir a cumulatividade criada por contribuições sociais que incidem sobre a folha de pagamentos. De fato, com exceção da extinção do salário-educação, elevados encargos sociais dificultam a absorção de mão-de-obra e estimulam o crescimento do mercado informal de trabalho.

Referências bibliográficas

Almeida, S. C. F. & Cavalcanti, C. E. G. As contribuições sociais e a reforma tributária. In: Affonso, R. B. A. & Silva, P. L. B. (orgs.). *Reforma tributária e federação*. São Paulo, Fundap/Unesp, 1995. p. 97-128.

Azeredo, B. Um estudo sobre as contribuições sociais. Rio de Janeiro, UFRJ/IEI, 1987. mimeog. (Dissertação de Mestrado).

Cavalcanti, C. E. G. Avaliação e remodelagem das contribuições sociais. São Paulo, Fundap/Iesp, 1994. mimeog.

Cintra, C. Reforma tributária e desoneração da folha de salários. *Conjuntura Econômica*. Rio de Janeiro, FGV, *54*(6):114, jun. 2000.

Contador, C. R. *A transferência do imposto de renda e incentivos fiscais no Brasil*. Rio de Janeiro, Ipea/Inpes, 1976. (Coleção Relatórios de Pesquisa, 33.)

Dain, S. Visões equivocadas de uma reforma prematura. In: Affonso, R. B. A. & Silva, P. L. B. (orgs.). *Reforma tributária e federação*. São Paulo, Fundap/Unesp, 1995. p. 43-74.

Ferrari, R. et alii. *Reforma tributária: exames e sugestões sobre a nova proposição governamental*. 2 ed. São Paulo, CIEE, 1998.

Filellini, A. *Economia do setor público*. São Paulo, Atlas, 1989.

Ipardes. *Mercosul: custos e incidência tributária na produção agropecuária e agro-industrial*. Curitiba, Ipardes, 1992.

———. *Mercosul: custos FOB e impacto das medidas tributárias na produção agropecuária e agro-industrial*. Curitiba, Ipardes, 1993.

Lavoratti, L. Mussa deve acatar sugestões de Everardo no projeto tributário. *O Estado de S. Paulo*, 7-10-1999.

Lima, H. As contribuições sociais e o sistema tributário brasileiro. Viçosa, UFV, 1997. mimeog. (Monografia de Graduação.)

Riani, F. *Economia do setor público: uma abordagem introdutória*. São Paulo, Atlas, 1990.

Rigolon, F. & Giambiagi, F. O ajuste fiscal de médio prazo: o que vai acontecer quando as receitas extraordinárias acabarem? *Economia Aplicada*, *4*(1):23-48, jan./mar. 2000.

Silva, F. A. R. *A moderna tributação do consumo*. Brasília, Ipea, 1993. (Texto para Discussão, 303.)

———. *Finanças públicas*. São Paulo, Atlas, 1994.

Siqueira, R. B. et alii. Uma análise da incidência final dos impostos indiretos no Brasil. In: Encontro Nacional de Economia, 26. *Anais*... Anpec, 1998. v. 2 , p. 909-24.

Tomich, F. A. et alii. Desoneração do ICMS da cesta básica. *Planejamento e Políticas Públicas* (17):213-51, jun. 1998.