

IMPACTOS DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NOS CUSTOS DA PRODUÇÃO DE CIGARROS NO BRASIL

Autores:

CARLOS ALBERTO PEREIRA

(UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

MAURO FERNANDO GALLO

(FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE BAURU)

OTÁVIO GOMES CABELLO

(FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE BAURU)

RESUMO

Seguindo uma tendência mundial, o fumo tem se destacado como um setor econômico significativo na geração de recursos para o Brasil, seja por meio da exportação de tabaco *in natura*, seja por meio da comercialização interna dos produtos dele derivados, contribuindo para fomentar as receitas tributárias do governo em todas as esferas. A arrecadação de tributos federais na indústria de tabaco, segundo dados da Secretaria da Receita Federal, acumulou 2.597,9 bilhões de reais de janeiro a novembro de 2006, dos quais 68,75% referem-se somente ao IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados. A tributação do IPI sobre a produção de cigarros sofreu uma mudança significativa em 1999, passando de um sistema de alíquotas *ad valorem* para um de alíquotas específicas, expressas por um valor monetário fixo por vintena de cigarros, conforme a classe em que o produto se enquadra. Este trabalho teve por objetivo analisar se essa nova sistemática de tributação do IPI provocou distorções, em relação à sistemática anterior, nos custos das indústrias de cigarros no Brasil. Utilizando-se como base de comparação as alíquotas *ad valorem* vigentes antes de 1999, observou-se uma distorção que varia de 10,87% a 86,65%, dependendo da classe de cigarros, demonstrando-se que a tributação em valor fixo por vintena afeta a proporcionalidade de tributos entre as classes do produto, ou seja, sobre a classe de cigarros mais caros incidem, proporcionalmente, menos IPI do que a classe de cigarros mais baratos.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados, Indústrias de Cigarro, Arrecadação, Carga Tributária e Tributação.

1. INTRODUÇÃO

O tabaco é uma substância que possui um grande consumo em todo o mundo desde os primórdios da civilização. Segundo a Organização Mundial da Saúde (OMS) (2004), o consumo de tabaco está se espalhando rapidamente em países em desenvolvimento e entre mulheres. Em 2004, o consumo era de 50% dos homens e 9% das mulheres em países em desenvolvimento; e 35% dos homens e 22% das mulheres em países desenvolvidos. Dado o alto consumo, fica patente a importância econômica mundial do mercado de tabaco.

Seguindo uma tendência mundial, nas diversas regiões brasileiras, o fumo se destaca como um setor econômico significativo na geração de recursos, seja por meio da exportação de tabaco *in natura* ou da comercialização interna de produtos dele derivados, contribuindo para fomentar as receitas tributárias do governo em todas as esferas. O Brasil, atualmente,

possui treze empresas autorizadas a produzir cigarros no país, segundo dados da SRF – Secretaria da Receita Federal (2006), localizadas nos estados do RS, RJ, SP, BA, MG e PA.

A arrecadação de tributos federais na indústria de tabaco, até novembro de 2006, segundo a SRF (2006), foi de 2.597,9 bilhões de reais, sendo 1.786,2 bilhões somente o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ou seja, 68,75% do total arrecadado.

Segundo a Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi (2006), apesar da importância do tabaco para a economia, o setor fumageiro vem se desenvolvendo de forma distorcida no Brasil:

Apesar de muito importante para a economia não só do País, mas também dos Estados, dos Municípios e das famílias envolvidas, o setor fumageiro vem se desenvolvendo de forma distorcida no Brasil – seja por razões históricas, legais, econômicas ou regulatórias. Parte dessa distorção deve-se ao modelo tributário vigente, que provoca impactos significativos sobre a economia e competitividade das empresas que integram os diversos segmentos do setor. (FIEPECAFI, 2006, p. 10).

O IPI é um imposto de competência da União e seu fato gerador, segundo o artigo 32 do RIPI (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), ocorre no momento do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e da saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado. Trata-se de um imposto seletivo, ou seja, é cobrado em relação à essencialidade do produto. Os produtos de extrema necessidade, como os da cesta-básica, podem ter até isenção de IPI; enquanto produtos não considerados essenciais – como, por exemplo, cigarros, bebidas, cosméticos – possuem uma tributação mais elevada.

A alíquota do IPI, atualmente, na indústria de cigarro, é específica, no entanto, a Fipecafi (2006) afirma que esta não é a metodologia mais eficaz para tributação do IPI:

As alíquotas são fixadas de acordo com o princípio da seletividade e constam da Tabela de Incidência do IPI, a TIPI. Não deve o IPI ser quantificado se não mediante aplicação de uma alíquota *ad valorem* seletiva sobre um valor tributável (base de cálculo). No entanto, com supedâneo em Decreto e Instrução Normativa, o IPI dos cigarros é tributado em valor fixo em reais por vintena – como alíquota específica. (FIEPECAFI, 2006, p. 120).

Dada a elevada participação do setor de fumo na economia da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, o que acaba gerando um poder de arrecadação forte aos órgãos arrecadadores, juntamente com atual forma de tributação do IPI nas indústrias de tabaco, esta pesquisa se propõe a responder o seguinte problema: a alíquota específica do IPI provoca distorções nos custos da indústria de tabaco no Brasil? O objetivo do trabalho foi verificar se a incidência de alíquotas específicas do IPI provoca distorções nos custos da indústria de tabaco, em relação à sistemática vigente anteriormente (alíquotas *ad valorem*).

Para Severino (2002, p. 75), “A colocação clara do problema desencadeia a formulação da hipótese geral a ser comprovada no decorrer do raciocínio”. Nessa concepção,

a hipótese caracteriza-se como uma antecipação da resposta ao problema sugerido e, portanto, deve ser testada ao longo da pesquisa. Sendo assim, segue a hipótese formulada para ser discutida na presente pesquisa: a incidência de alíquotas específicas do IPI causa uma distorção nos custos das indústrias de cigarro, tendo em vista que a tributação em valor fixo em reais por vintena pode afetar a proporcionalidade dos tributos incidentes em cada classe de cigarro.

Este trabalho de pesquisa justifica-se em razão: (a) da importância do tabaco para a economia do país; (b) do interesse dos gestores das indústrias de tabaco em conhecer como os mecanismos de tributação podem impactar, de formas distintas, os custos dos produtos e, conseqüentemente, a competitividade de suas empresas; (c) do interesse dos órgãos governamentais em conhecer como o sistema de tributação pode estar afetando a economia e a concorrência setorial; e (d) da importância da pesquisa tributária para o meio acadêmico, especialmente na área contábil, em virtude da escassez de trabalhos científicos dessa natureza.

A metodologia utilizada envolveu: (a) pesquisa bibliográfica, com consulta a estudos sobre o setor fumageiro, custos e tributação; e (b) pesquisa documental, com consulta à legislação tributária específica e documentos de órgãos governamentais e entidades de classe do setor fumageiro. Com base nos dados coletados, foram realizadas simulações a fim de se verificar a hipótese assumida preliminarmente.

Após a apresentação de dados gerais da indústria de tabacos no Brasil, são analisados aspectos da tributação do IPI aplicáveis ao setor, antes e depois do Decreto nº 3.070/99, que alterou a sistemática de alíquotas aplicáveis ao setor. Posteriormente, apresentam-se os aspectos metodológicos das simulações realizadas, bem como os resultados obtidos que sustentam a conclusão final do trabalho.

2. INDÚSTRIA DE TABACO NO BRASIL

A produção anual brasileira de todos os tipos de folha de fumo, segundo a Associação dos Fumicultores do Brasil (AFUBRA), foi de 769 mil toneladas na safra de 2005/06, o que representa monetariamente cerca de três bilhões de reais (AFUBRA, 2006). A AFUBRA (2006) também apresenta dados da participação das famílias envolvidas na produção: “Com as vendas parciais (1/3) da produção animal/vegetal, as 193.310 famílias produtoras obtiveram uma receita adicional de 407 milhões de reais, além do fumo”.

Segundo a Associação Brasileira da Indústria do Fumo (ABIFUMO), a maior parte da produção de fumo, cerca de 96%, se dá nos estados do Sul: Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná. Os 4% restantes são produzidos nos estados da Bahia e Alagoas, na região Nordeste. Estima-se que a produção de fumo seja a fonte de renda de cerca de 230 mil famílias nesses estados. O Brasil é o segundo maior país produtor e o maior exportador de fumo do mundo, segundo o Sindicato da Indústria do Fumo - Sindifumo (2006).

Já mais especificamente, na produção de cigarros, a SRF (2006) apresenta uma tabela referente ao exercício de 2006, até novembro:

TABELA 1 – Produção de Cigarros no ano de 2006.

Classe Fiscal	PRODUÇÃO DE CIGARROS * / ANO	
	2006	
I		2.942.108.274
II		243.756.394
III-M		336.954.523

III-R	740.675.475
IV-M	7.608.880
IV-R	20.852.200
Exportação	30.147.325
Total	4.322.103.071

* Em embalagens contendo vinte unidades (destaque da SRF)

* Fonte : DIF-Cigarros (declarações entregues até 01/12/2006) (destaque da SRF)

Fonte: Secretaria da Receita Federal (2006)

Dada a produção de cigarros em geral, a **Tabela 2** apresenta, no estudo realizado pela Fipecafi (2006), a produção de cigarros dessas indústrias e suas participações no mercado no ano de 2004:

TABELA 2 – Produção de cigarros e participações de mercado no ano de 2004.

EMPRESAS	REGIÃO	UNIDADES CIGARROS	VENDAS MERCADO INTERNO
			<u>PARTICIPAÇÃO AJUSTADA</u>
01 – Souza Cruz S/A	RS	81.019.603.678	77,03%
02 – Philip Morris Brasil Indústria e Comércio Ltda.	RS	12.891.864.492	12,26%
03 – Cibrasa Ind. e Com. de Tabacos Ltda.	RJ	83.849.525	0,08%
04 – Cabofriense Ind. e Com. de Cigarros Ltda.	RJ	241.067.385	0,23%
05 – Phoenix International Traders Com. e Ind. Ltda.	SP	220.105.004	0,21%
06 – Fenton Ind. e Com. de Cigarros Imp. E Exp. Ltda.	RJ	125.774.288	0,12%
07 – Sampoerna Tabacos América Latina Ltda.	SP	1.289.186.449	1,23%
08 – Cia. Sulamericana de Tabacos S/A	RJ	345.879.291	0,33%
09 – Itaba Ind. de Tabaco Brasileira Ltda.	SP	1.152.930.971	1,10%
10 – Cibahia Tabacos Especiais Ltda.	SP	369.408.000	0,35%
11 – American Virginia Ind. Exp. Tabacos Ltda	RJ/PA	3.123.394.812	2,97%
12 – Alfredo Fantini Ind. Com. Ltda	SP	2.022.869.794	1,92%
13 – Sudamax Indústria e Comércio de Cigarros Ltda.	SP	1.656.028.122	1,57%
14 – Indústria e Comércio Rei Ltda.	RJ	125.774.288	0,12%
15 – Ciamérica Cigarros Americana Ltda.	RS	94.330.716	0,09%
16 – Golden Leaf Tobacco Ltda.	BA	419.247.626	0,40%
TOTAL		105.181.314.441	100,00%

Fonte: FIPECAFI (2006) apud. Secretaria da Receita Federal e Nielsen - 2004.

Conforme a tabela 2, no ano de 2004, havia dezesseis empresas autorizadas pela SRF para produção de cigarros, diferentemente do ano de 2006 em que, como dito anteriormente, só havia treze autorizadas. As empresas sete, nove e treze não figuram na *website* da SRF como empresas autorizadas. Sendo assim, 3,9% de participação foram absorvidos pelas outras empresas no ano de 2006.

Segundo o estudo efetuado pela Fipecafi (2006), a indústria de cigarros no país consome a cada ano, em média, aproximadamente 13,77% da produção de fumo cru nacional. Essas indústrias concentram-se na produção de cigarros que se enquadram na classe I, grupo correspondente aos produtos de menor preço de mercado. Estima-se que aproximadamente 0,6% dos cigarros produzidos no Brasil destinam-se à exportação, o que se fosse ampliado propiciaria mais divisas ao País do que a exportação de fumo *in natura* (FIPECAFI, 2006).

3. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Para atender ao objetivo proposto, a pesquisa deverá focar somente o IPI, que, conforme mencionado anteriormente, é um imposto que compete à União e tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída do produto

do estabelecimento industrial ou equiparado. Dada a sua finalidade regulatória, o IPI não é submetido ao princípio da anterioridade, podendo, portanto, ter suas alíquotas alteradas a qualquer momento; e é cobrado em função da essencialidade do produto. Nesse sentido, via de regra, produtos essenciais têm alíquota menor que produtos supérfluos como, por exemplo, o cigarro. Possui característica não-cumulativa e trata-se de um imposto cobrado por fora, sendo assim pode até ter alíquotas superiores a 100%.

Segundo Pêgas (2005, p. 129), a arrecadação do IPI é composta de: 32% sobre o fumo, bebidas e automóveis; 23% sobre produtos importados; e 45% sobre os demais produtos.

A base de cálculo do IPI, em geral, é o valor da operação pelo qual a mercadoria deixa o estabelecimento industrial ou o comerciante a ele equiparado. No caso de importação, soma-se à base de cálculo o valor do Imposto de Importação e despesas aduaneiras necessárias ao desembaraço de mercadorias. Quando uma operação configurar fato gerador para IPI e ICMS, esse deve ser incluído na base de cálculo do IPI, pois, segundo o entendimento do fisco, o ICMS integra o valor da operação.

A alíquota é o percentual aplicado à base de cálculo para apurar o imposto a pagar. Este percentual é estabelecido por Lei. As alíquotas podem ser em valor percentual ou em valor fixo. Fabretti (1998) apresenta, conforme especificações abaixo, as subdivisões das espécies de alíquotas:

- **Alíquota específica:** consiste em um valor expresso em moeda, estabelecido pela lei, principalmente para a aplicação de multas. Não é de boa técnica, pois a moeda está sujeita a perda da capacidade aquisitiva causada pela inflação. Também tem sido adotada quantidade em moeda fiscal dos entes federados, atualizáveis anualmente por índice de inflação adotado em lei.
- **Alíquota *ad valorem*:** a base de cálculo é expressa em valor monetário, sobre o qual se aplica um percentual fixado em lei para determinar o montante do tributo devido.

O Código Tributário Nacional (CTN), (Fabretti, 1998), na seção I do capítulo IV, trata do Imposto sobre Produtos Industrializados, sem abordar a forma de tributação do IPI no que tange às alíquotas. No entanto, aborda o assunto na seção I do capítulo II, ao tratar do Imposto sobre a Importação. Sendo assim, observa-se ausência de regulação para aplicação da alíquota específica no IPI.

A atual sistemática de tributação nos cigarros classificados no código 2402.20.00 da TIPI (Tabela de Incidência do IPI), em relação ao IPI, foi estabelecida a partir de 1º de junho de 1999, pelo Decreto nº 3.070, de 27 de maio de 1999, com base no art. 84, inciso IV, da Constituição Federal, e pelo disposto no art. 1º, § 2º, alínea "b", da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989.

Anteriormente à edição do Decreto nº 3.070, de 1999, os cigarros classificados na posição 2402.20.00 eram tributados sob a forma de alíquota *ad valorem* efetiva de 41,25% sobre o preço de venda a varejo do cigarro. Após 1º de junho de 1999, os mesmos passaram a ser tributados sob a forma de alíquota específica de acordo com a classe de enquadramento do produto. Desta forma, as marcas comerciais de cigarros, de acordo com o art. 154 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, passaram a ser distribuídas, conforme especificações abaixo, em classes de enquadramento:

- Classe IV: marcas apresentadas em embalagem rígida e versões dessas mesmas marcas em embalagem maço, de comprimento superior a 87 milímetros.
- Classe III: marcas apresentadas em embalagem rígida e versões dessas mesmas marcas em embalagem maço, de comprimento até 87 milímetros.
- Classe II: outras marcas apresentadas em embalagem maço, de comprimento superior a 87 milímetros.
- Classe I: outras marcas apresentadas em embalagem maço, de comprimento até 87 milímetros.

No período de 1º de dezembro de 2002 a 31 de dezembro de 2003, os valores de IPI correspondentes às classes de enquadramento respectivas foram fixados de acordo com a NC (24-1) acrescida à TIPI pelo do Decreto nº 4.488, de 26 de novembro de 2002, e posteriormente pelo Decreto nº 4.542, de 26 de novembro de 2002.

A partir de 1º de janeiro de 2004, os valores de IPI correspondentes às classes de enquadramento respectivas foram alterados pelo Decreto nº 4.924, de 19 de dezembro de 2003.

A **tabela 3** apresenta o histórico da tributação do IPI na indústria de tabaco, onde se observa claramente, a partir de 1º de junho de 1999, a mudança de sistemática de alíquotas *ad valorem* para alíquotas específica:

TABELA 3 – Histórico da tributação do IPI na indústria de tabaco.

Classe de Enquadramento	Até 1º de junho de 1999	De 1º de junho de 1999 a 30 de novembro de 2002	De 1º de dezembro de 2002 a 31 de dezembro de 2003	A partir de 1º de janeiro de 2004
	Valor do IPI	Valor do IPI (R\$/vintena)		
I	- Alíquota: 330% - Base de cálculo: 12,5% do preço de venda a varejo - Alíquota efetiva: 41,25% (330% x 12,5%)	0,35	0,385	0,469
II		0,42	0,460	0,552
III – M		0,49	0,535	0,635
III – R		0,56	0,610	0,718
IV – M		0,63	0,685	0,801
IV – R		0,70	0,760	0,884

Fonte: Secretaria da Receita Federal (2006)

Ao observar o histórico da tributação do IPI, na **tabela 3**, torna-se pertinente destacar que os aumentos, por classe de cigarro, não foram proporcionais. Sendo assim, segue **tabela 4** para ilustração:

TABELA 4 – Demonstrativo do aumento não proporcional do IPI na Indústria do Tabaco.

Classe de Enquadramento	De 1º de dezembro de 2002 a 31 de dezembro de 2003	A partir de 1º de janeiro de 2004	Não proporcionalidade em relação ao aumento (%)
I	0,385	0,469	21,82%
II	0,460	0,552	20,00%
III – M	0,535	0,635	18,69%
III – R	0,610	0,718	17,71%
IV – M	0,685	0,801	16,93%
IV – R	0,760	0,884	16,32%

Fonte: elaborada pelos autores

Nota-se na tabela acima que somente no período compreendido entre 1º. de dezembro de 2002 e 1º. de janeiro de 2004, os cigarros incluídos nas classe I, que são os de menor preços, registraram uma elevação da tributação específica do IPI da ordem de 21,82%, enquanto os da classe IV – R, que correspondem aos cigarros de maior preço, apresentaram o menor nível de aumento tributário, ou seja, 16,32%. Desta forma os cigarros mais populares, que são normalmente os produzidos pelas empresas de menor porte apresentaram um acréscimo na sua tributação de 5,50 pontos percentuais superiores aos cigarros de maior preço, o que corresponde a um acréscimo de 33,70% na tributação da classe I em relação a classe IV –R, distorcendo de forma significativa os custos destes cigarros.

4. METODOLOGIA E ANÁLISE DOS DADOS

O procedimento adotado, para coleta de dados, foram a pesquisa bibliográfica e a documental, extraindo-se dados de obras específicas sobre o setor fumageiro e na área tributária; documentos de entidades de classe do setor fumageiro; documentos oficiais fornecidos pela SRF no *website* da entidade; bem como da legislação tributária do IPI aplicável.

No intuito de testar a hipótese traçada nesta pesquisa, foi necessário encontrar os preços médios utilizados para estimar a receita de venda teórica por classe de produto; estes preços foram calculados com base no preço médio de cada indústria por tipo de classe, conforme **tabela 5** a seguir:

TABELA 5 – Preço médio por indústria de cigarros / classe.

PREÇO MÉDIO POR EMPRESA/CLASSE		
EMPRESA	CLASSE	PREÇO MÉDIO
Alfredo Fantini	I	1,15
American Virgínia	I	1,20
Cabofriense	I	1,20
Ciamérica	I	1,20
Cibrasa	I	0,85
Fenton	I	1,00
Itaba	I	1,17
Philip Morris	I	1,88
Phoenix	I	1,00
Rei	I	1,00
Souza Cruz	I	1,88
Sulamerica	I	0,94
Gold Lief	I	1,81
Philip Morris	II	3,00
Souza Cruz	II	2,00
Philip Morris	III-M	2,50
Souza Cruz	III-M	2,38
Itaba	III-R	1,29
Philip Morris	III-R	2,63
Sampoema	III-R	3,83
Souza Cruz	III-R	2,71
Sudamax	III-R	2,38
Sulamerica	III-R	1,25
Souza Cruz	IV-M	3,75
Philip Morris	IV-M	3,00
Philip Morris	IV-R	3,75
Souza Cruz	IV-R	4,25

Fonte: FIPECAFI (2006)

Apresentados os preços médios utilizados, torna-se necessário demonstrar os preços médios por tipo de classe. Para isso, foi extraída a média aritmética dos preços, em cada uma das classes:

TABELA 6 – Preço médio por classe.

CLASSES	PREÇO MÉDIO (R\$)
I	1,25
II	2,50
III-M	2,44
III-R	2,35
IV-M	3,38
IV-R	4,00
Exportação	-

Fonte: elaborada pelos autores

Dados os preços médios utilizados e os preços médios por classe, fica patente a falta de proporcionalidade da tributação entre as classes na alíquota específica, ou seja, os cigarros que compõem as classes de valor inferior (como a Classe I) pagam proporcionalmente mais IPI do que os cigarros das classes de valor superior (como a Classe IV), conforme se verifica na **Tabela 7:**

TABELA 7 - Preços médios e IPI por classe.

CLASSES	IPI – ESPECÍFICO (R\$)	PREÇO MÉDIO (R\$) por classe	IPI / PREÇO MÉDIO
I	0,469	1,25	37,52%
II	0,552	2,50	22,08%
III-M	0,635	2,44	26,03%
III-R	0,717	2,35	30,51%
IV-M	0,801	3,38	23,70%
IV-R	0,884	4,00	22,10%

Fonte: elaborada pelos autores

Comparando-se o preço mais baixo da classe I de R\$ 0,85, o qual paga R\$ 0,469 de IPI, representando 55,18% e o mais alto da classe IV de R\$ 4,25, que paga R\$ 0,884 de IPI, correspondendo a 20,80%, tem-se que a não proporção do IPI chega a 165,29%. Esta situação distorce os custos dos cigarros, impactando a situação concorrencial no mercado em favor das maiores empresas, pois elas é que produzem os cigarros de maior preços, mesmo quando classificados na classe I.

Com a aplicação do IPI alíquota específica, o produtor precisa diminuir a produção e aumentar o preço para maximizar seus lucros. Assim, ele transfere parte do imposto para o consumidor, o que não impede a redução do lucro, uma vez que as receitas totais para os vários níveis de produção não serão alteradas, ao passo que os custos totais aumentam em consequência da aplicação do imposto.

O estudo elaborado pela Fipecafi (2006) sobre a carga tributária da cadeia produtiva do fumo apresenta uma análise da carga tributária na indústria de tabaco com objetivo de verificar o peso da estrutura tributária de acordo com as faixas de faturamento das indústrias que atuam no setor, apresenta a seguinte tabela:

TABELA 8 – Carga tributária por faixa de faturamento – Indústrias de cigarros

FATURAMENTO (R\$)	QUANTIDADE DE EMPRESAS	IPI	ICMS	COFINS	PIS	IRPJ	CSSL	TOTAL
-------------------	------------------------	-----	------	--------	-----	------	------	-------

1 a 10 milhões	4	52,17%	23,25%	4,14%	1,05%	0,00%	0,00%	80,61%
10 a 50 milhões	3	52,25%	23,25%	4,14%	1,05%	0,00%	0,00%	80,69%
50 a 100 milhões	2	45,05%	23,25%	4,14%	1,05%	0,00%	0,00%	73,49%
100 a 200 milhões	1	45,80%	23,25%	4,14%	1,05%	0,00%	0,00%	74,24%
200 a 500 milhões	3	31,25%	23,25%	4,14%	1,05%	0,00%	0,00%	59,69%
500 a 2,5 bilhões	1	27,52%	26,00%	4,14%	1,05%	0,37%	0,13%	59,76%
2,5 bilhões a 15 bilhões	1	27,95%	25,41%	4,14%	1,05%	3,60%	1,30%	63,44%

Fonte: FIPECAFI (2006)

Verifica-se que o IPI é o mais representativo na carga tributária na indústria de tabaco, sendo que a representatividade do IPI é maior para as indústrias incluídas nas menores faixas de faturamento. A Fipecafi (2006) explica esta diferença:

As estimativas elaboradas demonstram que as explicações destas diferenças devem-se a concentração dos produtos, na classe I. A carga tributária das indústrias apresenta uma relação inversamente proporcional às faixas de faturamento. (FIPECAFI, 2006, p. 254).

Portanto, esse efeito pode ser explicado pela sistemática vigente de tributação do IPI, que acaba onerando mais as menores indústrias, ou seja, aquelas que possuem um faturamento menor. O IPI é um dos tributos mais significativos dentre os que compõem a carga tributária total do setor fumageiro, sendo o seu peso proporcionalmente maior para as indústrias inclusas nas faixas de faturamento menor em relação às demais, devido, principalmente, à concentração de produtos na classe I. Sendo assim, pode ser observado que a tributação do IPI com alíquota específica não implica um custo de igual proporção para as indústrias de cigarros, causando, assim, uma distorção nos custos dessas indústrias e, conseqüentemente, impactando a situação concorrencial no mercado.

Com base nos mesmos dados apresentados na tabela 7, elaborou-se a tabela 9, para demonstrar a diferença entre a alíquota específica e *ad valorem* praticada antes da edição do Decreto nº 3.070, de 1999, quando a alíquota era de 330%, aplicada sobre a base de cálculo de 12,5% sobre o preço de venda no varejo, ou seja, uma alíquota efetiva de 41,25%:

TABELA 9 – Efeitos do IPI alíquota específica versus IPI *ad valorem*

CLASSES	PREÇO MÉDIO (R\$)	IPI – ESPECÍFICO (R\$)	IPI ESPECÍFICO/ PREÇO MÉDIO (%)	IPI – AD VALOREM (%)	IPI – AD VALOREM (R\$)
I	1,25	0,469	37,52%	41,25%	0,52
II	2,50	0,552	22,08%	41,25%	1,03
III-M	2,44	0,635	26,03%	41,25%	1,01
III-R	2,35	0,717	30,51%	41,25%	0,97
IV-M	3,38	0,801	23,70%	41,25%	1,39
IV-R	4,00	0,884	22,10%	41,25%	1,65

Fonte: elaborada pelos autores

Nota-se que há uma significativa diferença entre os valores da alíquota *ad valorem* e da alíquota específica. Esta diferença pode ser observada na **Tabela 10**:

TABELA 10 – Diferença entre IPI alíquota específica e IPI alíquota *ad valorem*

CLASSES	IPI – ESPECÍFICO (R\$)	IPI – AD VALOREM (R\$)	Diferença R\$	Diferença %

I	0,469	0,52	0,05	10,87%
II	0,552	1,03	0,48	86,59%
III-M	0,635	1,01	0,38	59,06%
III-R	0,717	0,97	0,25	35,29%
IV-M	0,801	1,39	0,59	73,53%
IV-R	0,884	1,65	0,77	86,65%

Fonte: elaborada pelos autores

Observados os dados, nota-se que a alíquota específica provoca uma distorção nos custos das indústrias de tabaco, que varia de 10,87% a 86,65%, dependendo da classe do cigarro, se comparado à alíquota *ad valorem* vigente antes de 1999. Claro está que esta comparação foi realizada somente para comprovar a distorção causada pela alíquota específica. Provavelmente, se o órgão regulador mudasse a tributação do cigarro para alíquota *ad valorem*, a alíquota não seria de 41,25%, como no decreto 99.061 de 1990.

No sentido de apresentar um cenário real da incidência do IPI alíquota *ad valorem* e alíquota específica, a **Tabela 11** apresenta, de acordo com a produção de cigarros de janeiro a novembro de 2006, a incidência do IPI com alíquota *ad valorem* e específica:

TABELA 11 – Incidência do IPI alíquota específica versus alíquota *ad valorem*

Classe Fiscal	PRODUÇÃO DE CIGARROS 2006*	IPI alíquota específica	Arrecadação alíquota específica (R\$)	Preço médio por classe (R\$)	Faturamento com base no preço médio por classe (R\$)	Arrecadação alíquota <i>Ad valorem</i> 41,25% (R\$)
I	2.942.108.274	0,469	1.379.848.781	1,25	3.677.635.343	1.517.024.579
II	243.756.394	0,552	134.553.529	2,50	609.390.985	251.373.781
III-M	336.954.523	0,635	213.966.122	2,44	822.169.036	339.144.727
III-R	740.675.475	0,717	531.064.316	2,35	1.740.587.366	717.992.289
IV-M	7.608.880	0,801	6.094.713	3,38	25.718.014	10.608.681
IV-R	20.852.200	0,884	18.433.345	4,00	83.408.800	34.406.130
TOTAL	4.291.955.746		2.283.960.805		6.958.909.544	2.870.550.187

(*) até novembro, conforme tabela 1, em quantidade de maços.

Fonte: elaborada pelos autores

Com base nessa simulação, verifica-se que a incidência na alíquota *ad valorem* é maior, o que significaria maior proporcionalidade e justiça tributária, representando, ainda, um acréscimo de 25,68% no total de arrecadação pelo governo em relação à alíquota específica. Sendo assim, fica patente que o IPI alíquota específica se apresenta como um fator de distorção do custo da indústria do cigarro, impactando a situação concorrencial no mercado.

5. CONCLUSÃO

O tabaco é um produto com alto poder de movimentação econômica, tanto do ponto de vista das indústrias quanto do governo. De um lado, encontram-se as indústrias interessadas em pagar menos tributos, visando uma gestão de custos eficiente e, de outro, encontra-se o

governo, que tem interesse em aumentar a arrecadação, por meio da fiscalização e regulação do setor..

A indústria de tabaco sofre com altas taxas de tributação devido às regras da seletividade. No entanto, mesmo a carga sendo pesada, a metodologia imposta para tributação do IPI é o aspecto mais grave do mercado, pois a distorção causada pelo IPI com alíquota específica causa impactos diferentes sobre os custos e a competitividade das indústrias que atuam no setor.

Dessa forma, a hipótese assumida neste trabalho, de que a sistemática vigente de alíquotas específicas do IPI causa uma distorção nos custos das indústrias de cigarros, afetando a proporcionalidade entre as classes de cigarro, pôde ser confirmada. Isso significa dizer que a classe de cigarros mais caros paga, proporcionalmente, menos impostos que a classe de cigarros mais baratos. Ao se utilizar como base de comparação a alíquota *ad valorem* praticada antes de 1999, na forma estabelecida pelo decreto 99.061 de 1990, foi observada uma distorção que varia de 10,87% a 86,65%, dependendo da classe do cigarro.

Essa distorção afeta as indústrias de maneiras diferentes. As indústrias menores que atuam nas classes de cigarros de menor preço, em que o peso dos tributos é significativamente maior quando comparado com as classes de preços mais elevados, podem estar perdendo também em competitividade no mercado.

Ressalta-se, contudo, que os resultados obtidos neste trabalho não podem ser generalizados, tendo em vista que esta pesquisa limitou-se à utilização de dados disponíveis publicamente no mercado. Considerados os resultados obtidos e a limitação mencionada, uma possível extensão desta pesquisa seria observar empiricamente os microdados das indústrias de cigarros, para constatação dos impactos causados pela alíquota específica do IPI num caso real ou em vários casos específicos.

BIBLIOGRAFIA

ASSOCIAÇÃO DOS FUMICULTORES DO BRASIL – AFUBRA. 2006. <http://www.afubra.com.br/principal.php?acao=conteudo&u_id=1&i_id=1&menus_site_id=22>. Acesso em: 30 jan. 2006.

BRASIL. **Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Decreto 2.637, de 25 de junho de 1998. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/Ant2001/Ant1999/decreto2637/default.htm>>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2007.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS - FIPECAFI. **Estudo sobre a Tributação da Cadeia Produtiva do Fumo no Brasil**. 2006.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE – OMC. **Neurociências: consumo e dependência de substâncias psicoativas**. 2004. <http://www.who.int/substance_abuse/publications/en/Neuroscience_P.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2006.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. 2006. <<http://www.receita.fazenda.gov.br/DestinacaoMercadorias/ProgramaNacCombCigarroIllegal/EstabFabrOpBrasil.htm>>. Acesso em: 27 dez. 2006.

_____. 2006. <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2006/default.htm>>. Acesso em: 27 dez. 2006.

_____. 2006. <<http://www.receita.fazenda.gov.br/DestinacaoMercadorias/ProgramaNacCombCigarroIllegal/Producao.htm>>. Acesso em: 26 dez. 2006.

_____. 2006. <<http://www.receita.fazenda.gov.br/DestinacaoMercadorias/ProgramaNacCombCigarroIllegal/TribCigarro.htm>>. Acesso em: 02 jan. 2007.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 22. ed. rev. e ampl. de acordo com a ABNT. São Paulo: Cortez, 2002.

SINDICATO DA INDÚSTRIA DO FUMO DO ESTADO DE SÃO PAULO – SINDIFUMO. 2006. <<http://www.sindifumo.org.br/biblioteca/biblioteca.php?clasCod=9>>. Acesso em: 16 dez. 2006.