

TRIBURAÇÃO - BRASIL

FORMAÇÃO TRIBUTÁRIA DO BRASIL E A CARGA FISCAL

Luís Carlos Vitali Bordin

Abril/2003

FORMAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A CARGA FISCAL

* *Luís Carlos Vitali Bordin*

SUMÁRIO:

APRESENTAÇÃO	2
RESUMO EXECUTIVO	3
FORMAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A EVOLUÇÃO DO FEDERALISMO FISCAL	5
OS CONCEITOS DE CARGA TRIBUTÁRIA	47
OS MITOS SOBRE A CARGA FISCAL DO BRASIL	48
EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	51
CARGA FISCAL E DISTRIBUIÇÃO DO “BOLO” TRIBUTÁRIO NO BRASIL	56
RANKING DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL	65
COMPOSIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL	66
TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E CUMULATIVIDADE	71
PADRÕES INTERNACIONAIS DE TRIBUTAÇÃO E O RANKING MUNDIAL DA CARGA TRIBUTÁRIA	79
CAPACIDADE E ESFORÇO FISCAL	87
A PERFORMANCE DO PRINCIPAL TRIBUTO DO PAÍS	88
PERFORMANCE DOS TRIBUTOS ESTADUAIS	102
PROCESSO DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: HISTÓRICO RECENTE E DIRETRIZES FRENTE AO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO	105
BIBLIOGRAFIA	116

*Economista com Mestrado pela FGV/RJ, Membro da Comissão de Aspectos Tributários do Mercosul (1991-94) e Fiscal de Tributos Estaduais.

Endereço para correspondência:

Av. MAUÁ, 1155 2º ANDAR – SEFAZ/RS

CEP: 90030-080

PORTO ALEGRE - RS

Fone: (051)3214-5512/15

Fax: : (051) 3214-5514

e-mail: luisb@sefaz.rs.gov.br ou lcvibordin@terra.com.br

APRESENTAÇÃO

O presente estudo tem por objetivo apresentar o cálculo e a avaliação da carga tributária brasileira para o ano de 2002. A mensuração da imposição fiscal no País foi efetuada a partir da consolidação de informações de variadas fontes. Entre elas, as mais utilizadas foram a do IBGE, a do Ministério do Trabalho e Emprego, a do Ministério da Previdência Social, a do CONFAZ, a da Secretaria da Receita Federal e, especialmente, a da Área de Assuntos Fiscais e de Emprego (AFE) do BNDES.

É dada especial atenção à composição da estrutura arrecadatória nacional e à distribuição da carga fiscal entre as esferas de governo, antes e depois das transferências intergovernamentais. Analisamos a formação do nosso Sistema Tributário e a Evolução da Carga Tributária Brasileira desde 1947. Também é realizada uma avaliação especial da performance do ICMS que é o principal imposto do Sistema Tributário Nacional. Fazemos, neste caso, uma averiguação sobre o desempenho da receita do ICMS em nível nacional e em cada um dos Estados Brasileiros em 2002. Na última seção ilustramos o processo de reformulação tributária no Brasil examinando seu histórico e propondo diretrizes para um novo formato de sistema fiscal.

RESUMO EXECUTIVO

Carga Tributária Brasileira em 2001 = R\$ 406,7 Bilhões ou 33,9% do PIB

Carga Tributária Brasileira em 2002 = R\$ 476,9 Bilhões ou 36,1% do PIB

RECEITA PRÓPRIA BRUTA						
	2001 (R\$ Milhões)	2002 (R\$ Milhões)	Variação (%) 2002/2001	% PIB 2001	% PIB 2002	Variação(%) 2002/2001
UNIÃO	281.707	338.060	20,00	23,47	25,59	9,02
ESTADOS	107.709	119.957	11,37	8,98	9,08	1,18
MUNICÍPIOS	17.282	18.917	9,46	1,44	1,43	-0,56
TOTAL	406.698	476.934	17,27	33,89	36,10	6,52
% UNIÃO	69,27	70,88	2,33			
% ESTADOS	26,48	25,15	-5,03			
% MUNICÍPIOS	4,25	3,97	-6,66			
TOTAL	100,00	100,00				
RECEITA DISPONÍVEL						
	2001 (R\$ Milhões)	2002 (R\$ Milhões)	Variação (%) 2002/2001	% PIB 2001	% PIB 2002	Variação (%) 2002/2001
UNIÃO	240.012	286.261	19,27	20,00	21,67	8,35
ESTADOS	103.205	117.437	13,79	8,60	8,89	3,37
MUNICÍPIOS	63.483	73.236	15,36	5,29	5,54	4,73
TOTAL	406.700	476.934	17,27	33,89	36,10	6,52
%UNIÃO	59,01	60,02	1,71			
%ESTADOS	25,38	24,62	-2,97			
%MUNICÍPIOS	15,61	15,36	-1,63			
TOTAL	100,00	100,00				

O total arrecadado por todas as esferas de governo em 2002 atingiu **R\$ 476,9 Bilhões**. Esta arrecadação obtida nas três esferas de governo, incluindo a parafiscalidade, significou uma carga fiscal de **36,1% do PIB** (PIB 2002 de R\$ 1.321,0 bilhões, conforme o IBGE). Este é o maior índice já registrado desde 1947. O conceito de carga tributária utilizado neste estudo é o ampliado, seguindo a metodologia das Contas Nacionais. É semelhante, portanto, ao conceito de “carga fiscal”, usado, por exemplo, pela CEPAL. Um dos fatores que mais contribuíram para a alavancagem da carga fiscal do País foi a arrecadação da CIDE no exercício de 2002. A previsão da Carga Tributária Brasileira para 2003 é de que sejam arrecadados **R\$ 580 Bilhões** nas três esferas de governo, o que deverá deixar o indicador em relação ao PIB na casa dos **37%**.

A arrecadação tributária brasileira em 2002 apresentou um crescimento nominal de **17,27%** em relação a 2001. O crescimento medido em relação ao PIB foi de **6,52%** em relação a 2001. O crescimento real, tendo como deflator o IGP-DI médio, foi de **3,21%**.

As taxas de crescimento da receita da **União**, dos **Estados** e dos **Municípios** em 2002 em relação a 2001 apresentaram os seguintes resultados:

a) na Receita Própria Bruta

UNIÃO: crescimento nominal de **20%** e crescimento medido pela participação no PIB de **9,02%**;

ESTADOS: crescimento nominal de **11,37%** e crescimento medido pela participação no PIB de **1,18%**;

MUNICÍPIOS: crescimento nominal de **9,46%** e crescimento medido pela participação no PIB de **-0,56%**.

b) na Receita Disponível

UNIÃO: crescimento nominal de **19,27%** e crescimento medido pela participação no PIB de **8,35%**.

ESTADOS: crescimento nominal de **13,79%** e crescimento medido pela participação no PIB de **3,37%**.

MUNICÍPIOS: crescimento nominal de **15,36%** e crescimento medido pela participação no PIB de **4,73%**.

A União foi responsável por **70,88%** do total arrecadado representando um **avanço de 2,33%** em relação à participação relativa obtida em 2001. Os Estados responderam por **25,15%** da receita bruta significando uma **queda de 5,03%** em relação à participação de 2001. Os Municípios, por sua vez, responderam por **3,97%** do bolo o que significou uma **retração de 6,66%** em relação a 2001.

Se considerarmos a disponibilidade de recursos, após a realização das transferências financeiras intergovernamentais, o montante de quase R\$ 477 bilhões tem a seguinte proporção: **60,02%** para a União (**crescimento de 1,71%**), **24,62%** para os Estados (**queda de 2,97%**) e **15,36%** para os Municípios (**queda de 1,63%**).

A carga fiscal brasileira está fortemente concentrada em poucos tributos. Em 2002, os quatro principais gravames (ICMS, Imposto de Renda, INSS e COFINS) significaram cerca de 67% do total.

A base tributária brasileira, ao contrário dos Países desenvolvidos da OCDE, está assentada em poucos tributos que incidem sobre bens e serviços. A renda e o patrimônio são bases bem menos exploradas em nosso sistema tributário comparativamente aos países do primeiro mundo.

Por fim, numa perspectiva internacional, nota-se que a atual carga tributária no Brasil é inferior ainda à da maioria dos países desenvolvidos da Europa, mas já se equipara a de alguns países pertencentes à OCDE, como os EUA e o Japão, e se situa em um patamar bem superior ao dos demais países em desenvolvimento da América Latina.

FORMAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A EVOLUÇÃO DO FEDERALISMO FISCAL

A descrição da história do Sistema Tributário Brasileiro não é tarefa fácil, quanto mais se feita de forma resumida. São inúmeros os tributos aplicados ao longo da nossa história. O conhecimento sobre eles é fragmentado, o que torna inviável a caracterização exaustiva. Apesar do desafio, faremos, a seguir, um breve bosquejo histórico, partindo dos cortes cronológicos tradicionais, estabelecidos pela historiografia brasileira.

1 – O Período Colonial (1500 – 1822)

Na época colonial, a administração tributária era compartilhada pelo poder público e pela iniciativa privada, a qual se associava contratualmente ao monarca. Nos primeiros anos, os tributos arrecadados formavam um leque diversificado. Alguns tributos eram cobrados há muitos anos na metrópole portuguesa, outros adquiriram características próprias adaptando-se à economia e às condições políticas e militares de cada região da colônia.

Segundo alguns tributaristas¹, o primeiro tributo instituído no Brasil foi o “quinto do pau-brasil” e o primeiro concessionário da Coroa Portuguesa para explorar a madeira (ao mesmo tempo o primeiro contribuinte e, também, o primeiro coletor de impostos do Brasil) foi o mercador lisboeta Fernão de Noronha, em 1502. Portugal também cobrava o “quinto” sobre as pedrarias, as “dízimas” de todos os produtos e os “direitos alfandegários” que incidiam sobre toda mercadoria importada ou exportada. Já a forma mais típica de imposto interno no Brasil surgiu na época das Capitanias Hereditárias², quando se iniciou a cobrança de Impostos de Consumo. Foi, entretanto, apenas com a decretação do Ato Adicional, em 12/8/1834, que se traçaram os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional. Desde então, sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias.

O Brasil, curiosamente, começou com incentivo fiscal.³ Conforme Alcides Jorge Costa, em seu curso sobre a História do Direito Tributário, o Regimento que Tomé de

¹ Entre eles, Bernardo Ribeiro de Moraes, em Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1996.

² O período colonial vai do descobrimento até 1822, com a Independência, quando se constituiu o Estado Nacional independente com o regime monárquico imperial. Antes, em 1808, com a vinda da família real portuguesa, o Brasil passou de colônia à condição de Reino Unido, estabelecendo-se aqui a sede do governo português. A divisão territorial começou com as “Capitanias Hereditárias” que foram transformadas em 1821/22 em “Províncias”. Somente a partir da Constituição Federal Brasileira de 1891 as antigas “Províncias” passariam a denominar-se “Estados”.

³ Material sobre o Curso de História do Direito Tributário do Professor Alcides Jorge Costa, da USP, disponível na Internet em www.acta-diurna.com.br.

Souza trouxe para o Brasil, passado pelo rei, (o “Regimento Real”, de 1548), continha uma norma que isentava de direitos alfandegários as munições e os aparelhos necessários para a construção de navios no solo brasileiro.

Costa também refere que no Brasil, desde o início, o fisco se fez presente. Isto para confirmar, diz Costa espiritualmente, o ditado de que só há duas coisas certas na vida: a morte e o imposto.

A primeira organização tributária no Brasil surgiu ao tempo das Capitanias Hereditárias, em 1534, quando o governo de Portugal nomeou os primeiros funcionários tributários encarregados de arrecadar os impostos, tributos e foros devidos à Fazenda Real. Segundo historia Santos (1992), é desta época, também, o surgimento da primeira modalidade de multa que se tem notícia, aplicada sobre o não povoamento e não colonização da terra⁴.

Com a chegada do Governador Geral Tomé de Souza, em 1549, foi criada a Provedoria Mor da Fazenda Real. Além das atribuições fiscais, os provedores deviam agir também como representantes do Rei em outros assuntos, inclusive na defesa militar. No comentário bem humorado de Godoy (1994)⁵ a situação é assim colocada: "Comandaram, muitas vezes, a defesa das capitania contra corsários e invasores, lideraram bandeiras em busca de metais preciosos, como Brás Cubas e Francisco Monteiro, e enfrentaram motins populares. E ainda tinham que cobrar impostos..." (Godoy, 1994, p. 46).

Junto com Tomé de Souza, veio o Provedor-Mor da Fazenda, Antônio Cardoso de Barros, que trouxe consigo um regimento real e trouxe mais o regimento dos provedores da fazenda. Estes regimentos são da mesma data que o regimento do Tomé de Souza e criaram o regime fiscal fazendário, instituíram o ano fiscal, que era de janeiro a janeiro, estabeleceram as alfândegas em todas as capitania, e determinaram como se faria a escrituração dos livros destas alfândegas e da arrecadação destes impostos.

Este regimento dos provedores cuidava de várias coisas. Primeiro, mandava arrecadar a “dízima” das mercadorias que viessem para o Brasil ou que saíssem do Brasil e dos “quintos” sobre pedras preciosas. Na exportação também havia que pagar o “direito alfandegário”. Não pagava imposto quem fosse para o Reino, ou seja, para Portugal, e fosse português. Se fosse estrangeiro, pagava e, se saísse para outro lugar que não o Reino, tinha que pagar também o tributo. A tributação, nas Capitanias Hereditárias, estava especificada no foral que a criava. Foral era a lei que criava a

⁴ SANTOS, Bento Afonso dos (1992): Uma Nova Receita Federal. Tributação em Revista. Ano 1, Junho/Setembro/92, Brasília, SINDIFISCO.

⁵ GODOY, José E.P. (1994): Breve Memória Histórica das Alfândegas Brasileiras. Tributação em Revista. Ano 3, nº 8, abril/junho/94, Brasília, SINDIFISCO.

capitania, era o ato do rei que criava a capitania e dizia quais eram as obrigações e quais eram os direitos do donatário, que também era chamado capitão.⁶

⁶ A estrutura da administração tributária no Brasil pouco mudou no século XVII. Já no Ciclo do Ouro, no século XVIII, a Coroa Portuguesa modificou inúmeras vezes os procedimentos de fiscalização e cobrança do quinto do ouro em função da sonegação. Em 1770 as “Provedorias da Fazenda Real” foram extintas pela Coroa Portuguesa, que passou a centralizar a administração tributária do seu império por meio do Erário Régio. As provedorias locais foram transformadas nas “Juntas da Real Fazenda”, passando a subordinar-se diretamente ao “Erário Régio”. No início do século XIX, com a vinda da Família Real para o Brasil, ocorreram mudanças importantes na administração tributária. A abertura dos portos em 1808 redinamizou as alfândegas, na medida que o imposto de importação passou a se constituir importante fonte de receita. Foi criado o “Conselho da Fazenda”, subordinado ao “Erário Régio”, este já no Brasil, para administrar a arrecadação e a fiscalização de impostos. No período regencial mais uma vez se reformulou a administração fiscal no Brasil. Extinguiu-se, em 1824, o “Erário Régio” que foi substituído pelo “Tribunal do Tesouro Público” (transformado, pela Lei de 4 de outubro de 1831, no “Tribunal do Tesouro Público Nacional”, presidido pelo “Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda”). Em 1850 o “Tribunal do Tesouro Público Nacional”, através do Decreto nº 736, de 20 de novembro, passou a denominar-se “Tribunal do Tesouro Nacional”, presidido pelo “Ministro da Fazenda” (nova denominação dada ao Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda). Deste decreto surgiu uma importante repartição que foi criada para centralizar a administração tributária - a “Diretoria Geral das Rendas Públicas” - que, com algumas mudanças, subsistiu até a grande reforma de 1934 (alterada para “Diretoria das Rendas Públicas”, em 1892 e “Diretoria da Receita Pública”, em 1909). O Decreto nº 24.036, de 1934, patrocinado pelo ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, promoveu a primeira grande reforma organizacional da administração tributária. Ela surgiu em decorrência da premência em se adaptar a instituição responsável pelos tributos ao processo de industrialização nascente nos anos 30, que começava a deslocar o eixo da economia do setor primário para o setor secundário. A administração tributária passa a ser exercida pela “Direção Geral da Fazenda Nacional”, constituída pelos “Departamentos de Rendas Internas”, “Rendas Aduaneiras” e “Imposto de Renda”. A estrutura de funcionamento era plurifuncional, isto é, do tipo departamental por tributos, com cada órgão administrando os gravames de sua competência e exercendo as atividades de tributação, fiscalização, arrecadação e apoio administrativo. A estrutura vigorou sem grandes alterações por cerca de 35 anos. Em 1969 surgiu, então, a segunda e, até o momento, a última grande reforma organizacional na administração tributária federal. Criou-se a Secretaria da Receita Federal, vinculada diretamente ao Ministro da Fazenda. A estrutura adotada foi a do tipo “funcional”, substituindo o modelo de administração “por tributos”. Em 1989 criou-se em nível de estrutura central a Coordenação do Sistema Aduaneiro agregando-se, assim, às demais Coordenações dos Sistemas organizados por funções. Desta forma, a configuração institucional, até hoje vigente (com pequenas variações), passou a ser de estrutura mista, ou seja, por função e por tributo. Em outubro de 2002, a Secretaria da Receita Federal teve uma importante alteração em sua estrutura administrativa. Pela Medida Provisória nº 71, de 03/10/02 (DOU de 04/10/02), a Receita Federal conseguiu a sua autonomia administrativa e financeira, conforme art. 9º da MP, cujo texto é abaixo reproduzido. Com tal medida, a SRF está galgando sistema organizacional próprio das principais administrações tributárias mundiais. Reza o Art. 9º da MP: “É assegurada autonomia administrativa e financeira à Secretaria da Receita Federal, órgão da administração direta, sob a supervisão do Ministério da Fazenda. § 1º Serão creditados ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, e gerido pela Secretaria da Receita Federal, todos os recursos, orçamentários e extra-orçamentários, vinculados às atividades do órgão, inclusive a receita própria, devendo permanecer no referido fundo eventual superávit

A documentação tributária sobre a época do período colonial é muito precária por ser pouco sistematizada. Os melhores relatos podem ser encontrados na obra a "História dos Tributos no Brasil", de Viveiros de Castro, que é uma das raras que existe sobre o tema.⁷ São conferências que Viveiros de Castro fez em 1915, no Instituto Histórico-Geográfico do Rio de Janeiro.⁸ Mais recentemente, José Eduardo Pimentel de Godoy deu publicidade a alguns estudos históricos sobre as alfândegas e repartições fazendárias brasileiras. Podemos citar, especialmente, o texto "Aspectos Gerais da Evolução do Sistema Aduaneiro do Brasil", disponível no "site" da Secretaria da Receita Federal na Internet. Em 2000, foi lançada uma bela obra sobre o tema pelo SINAFRESP.⁹ De qualquer forma, a história tributária brasileira no tempo do Brasil Colônia é muito difícil de ser traçada, porque a tributação era extremamente confusa, sem planificação: quando surgia uma nova despesa, criava-se um novo gravame para atendê-la.

Os tributos cobrados no Brasil, na fase de 1737 a 1808, coadunados aos princípios mercantilistas que norteavam a expansão e a administração portuguesas no território brasileiro, visavam garantir a participação do Estado nas riquezas extraídas das regiões coloniais ou simplesmente minimizar os gastos com a manutenção de zonas periféricas. Por isto, ao lado de tributos existentes em Portugal, as fontes de receitas adaptavam-se às características das atividades econômicas e do território onde eram arrecadadas. A principal marca do sistema tributário deste período, conforme Rezende¹⁰, é a fragmentação.

As fontes de receitas do governo eram basicamente formadas por tributos, pelas receitas de contratos de arrendamento da cobrança de alguns tributos, dos direitos de

financeiro. § 2º O Órgão Autônomo de que trata este artigo terá, em sua estrutura, unidade de assessoramento jurídico vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional..."

⁷ A falta de pesquisa sobre a história dos tributos no Brasil é consequência da mentalidade que norteia a nossa tradição tributária nesses mais de 500 anos. "A grande tradição entre nós é a criação de um novo imposto, sempre que a sonegação dos tributos ameaça o caixa do governo", diz o professor de Filosofia do Direito e Direito Tributário José Souto Maior Borges, da Universidade Federal de Pernambuco e professor honorário da PUC-SP. E acrescenta Borges: "Do mesmo jeito que não se aplica em fazer os impostos já existentes funcionarem, o país pouco se interessa por sua história tributária. Sem memória e sem perseverança, o Brasil vive um processo iníquo, injusto e inaceitável. Em vez de combater a sonegação, inventa um novo tributo, que será pago pelos mesmos de sempre: os que não têm poder político ou econômico para sonegar".

⁸ Material sobre o Curso de História do Direito Tributário do Professor Alcides Jorge Costa, da USP, disponível na Internet em www.acta-diurna.com.br.

⁹ História dos tributos no Brasil, de Fernando José Amed e Plínio José Labriola de Campos Negreiros, São Paulo: SINAFRESP, 2000. 325p.

¹⁰ Rezende Fernando. A tributação em Minas Gerais no século 18. Estudos Econômicos. São Paulo, n.13, v.2, p. 363-391, mai/ago., 1983.

exploração de monopólios régios (como o do pau-brasil, do sal e da pólvora) e por donativos¹¹.

Os primeiros tributos, como visto anteriormente, eram os que incidiam sobre o mercado externo, como a “dízima” (10% sobre o valor dos produtos importados), os “subsídios grande e pequeno dos vinhos” (imposto fixo pela importação de vinhos) e a “imposição guarda-costa” (sobre embarcações e mercadorias). Os “dízimos reais” ou “eclesiásticos”, originalmente concedidos à Ordem de Cristo, eram arrecadados no Brasil pelo governo (dado que o Rei de Portugal era o Grão-Mestre da Ordem) que ficava responsável pela manutenção das igrejas. Estes dízimos eclesiásticos incidiam sobre a produção e sobre a renda. Correspondiam a 10% do lucro líquido de qualquer atividade comercial e a 10% dos vencimentos dos titulares de cargo ou ofício público.

Dentre os impostos incidentes sobre a produção, tiveram destaque no século XVIII aqueles que incidiam sobre a produção de ouro e diamantes. Nas entradas eram cobradas taxas sobre a circulação de produtos, escravos e animais, quase sempre junto às vias de acesso aos centros urbanos e aos centros produtores. Nos passos dos rios eram cobradas taxas pelas passagens de pessoas.

O “subsídio literário”, instituído no Brasil pela Lei de 10 de novembro de 1772, destinava-se à manutenção de professores e de escolas públicas e incidia sobre a carne e a aguardente. A taxa adicional de 1% para “obra pia” era cobrada desde 1592 sobre o valor dos contratos de arrecadação de direitos reais celebrados entre particulares e o governo. O quadro a seguir faz uma síntese dos tributos desta época.

¹¹ No Brasil colonial seguidamente eram arrecadados “donativos” a título voluntário para fazer frente a despesas extraordinárias e emergentes, tais como a reconstrução de Lisboa após o terremoto de 1755, o pagamento do resgate de prisioneiros de guerra e formação de dotes para a família real.

SÍNTESE DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS NO BRASIL COLONIAL
Período 1500/1808 (Chegada da Família Real)

- I. Monopólio do pau-brasil, especiarias e drogas;
- II. Vintena do pescado (de vinte peixes, um);
- III. Direito de postagem nos rios;
- IV. Quinto sobre todas as pedras preciosas, ouro, prata, cobre, chumbo, estanho, aljôfar, coral , pérola etc. (ao donatário era reservada a dedução do dízimo);
- V. Donativo e a Terça parte dos ofícios;
- VI. Contratos de entradas;
- VII. Contratos de dízimos;
- VIII. A dízima das colheitas e do comércio com o exterior;
- IX. Foro, rendas e direitos das alcaiderias-mores.
- X. Sisas;
- XI. Alcavalas;
- XII. Imposto de chancelaria, isto é, selos criados pelo alvará de 10 de março de 1797;
- XIII. Imposto de passagem;
- XIV. Dos engenhos;
- XV. Tributos diversos lançados pelas Câmaras Municipais;
- XVI. Subsídio Literário.

Impostos extraordinários:

- I. Donativos espontâneos;
- II. Cotas para manter tropas e fortalezas nas guerras sustentadas contra os franceses e os holandeses;
- III. Donativos para consórcio de membros da família real;
- IV. Imposto de dez anos para a reconstrução da cidade e do porto de Lisboa;
- V. Imposto de consulado para a organização da primeira esquadra de comboio.

Impostos e taxas pagas à Igreja:

- I. Direitos paroquiais;
- II. Emolumentos;
- III. Prós e percalços;
- IV. Benesses

Fonte: Fernando José Amed e Plínio José Labriola Negreiros (2000); Bernardo Ribeiro de Moraes (1996); Roberto Simonsen (1962) e Alcides Jorge Costa (Internet, acesso em 2002).

Outra característica marcante do sistema fiscal colonial era a administração privada de algumas receitas públicas. Desde os primeiros anos da colonização, o Estado português buscou a associação do setor privado como meio de minimizar os custos com a colonização e exploração colonial. O sistema de arrematação dos contratos para a arrecadação de direitos e realização de despesas tinha por objetivo reduzir os custos e riscos com a execução direta destas funções e antecipar os ingressos de receita.

Os contratos, geralmente trienais, eram lançados em praça pública por edital e arrematados em pregão a quem apresentasse o maior lance. O contratador era o responsável pela arrecadação dos tributos, ficando a seu cargo todas as despesas dela decorrentes. Independentemente do montante efetivamente arrecadado no triênio, o valor devido à Fazenda Real era fixo. Logo, a maior eficiência na arrecadação implicava aumento da margem de lucro do contratante.¹²

O sistema de “terceirização” fiscal era vantajoso na arrecadação de tributos de difícil obtenção (pela distância ou dispersão da população), pois liberava a burocracia do governo para a arrecadação direta das principais receitas, de cobrança mais simples¹³, ao mesmo tempo em que limitava a estrutura governamental ao papel de órgãos essencialmente normatizadores e fiscalizadores dos contratos.

Como já destacado, o controle da Fazenda Real na colônia ficava a cargo do Provedor-mor da Fazenda, diretamente subordinado ao Conselho da Fazenda no Brasil, o qual era parte do Conselho de Fazenda do Reino. Subordinados ao Provedor-mor estavam os provedores parciais de cada capitania, os quais serviam de juízes executores dos contratos.

A partir de 1761, com a criação do Erário Régio e as demais reformas da administração pública iniciadas pelo Marquês do Pombal, o cargo de Provedor foi extinto (1770) e progressivamente foram sendo criadas juntas da fazenda em cada capitania, as quais eram subordinadas diretamente ao Erário sediado em Lisboa e posteriormente no Rio de Janeiro (com a chegada da família real em 1808).

Apesar de algumas vantagens, o sistema de contratos apresentava várias imperfeições que comprometiam as receitas do Reino (inadimplência dos contratadores junto à Fazenda Real, por exemplo)¹⁴ e gerava conflitos entre os contribuintes e contratadores (Rezende, 1983).

¹² Conforme Baleiro (1981), os “publicani” de Roma e os “fermiers généraux” constituem exemplos históricos destes concessionários de arrecadações que tiveram símiles em todos os países até o século XIX. Estes negociantes foram estigmatizados por alguns dos maiores pensadores e homens públicos de seu tempo, como Sully, Boisguillebert, Turgot, Adam Smith e outros.

¹³ Percebe-se que a preferência da burocracia central por tributos de fácil arrecadação (hoje caracterizados na cobrança da COFINS, PIS e CPMF) vem de longa data.

¹⁴ O Rei de Portugal tinha direito a 20% de todo metal apanhado no Brasil. E o mais cobiçado era o ouro. Mas a arrecadação nunca foi muito fácil, sendo muito conhecido o artifício utilizado

Estabeleceram-se, também, relações muito estreitas entre os contratadores de tributos – em geral ricos comerciantes da elite colonial – e os funcionários da Fazenda Real. Para Madeira, “o próprio sistema de arrendamento privado do tributo era causa e efeito da privatização da coisa pública, da patrimonialização do Estado. A sociedade era excessivamente dominada pelo Estado e, ao mesmo tempo, este era apropriado pelos interesses da classe dominante”.¹⁵ A confusão de interesses públicos e privados, dos funcionários reais e dos contratantes, era uma constante no Brasil colonial.

Mesmo com as facilidades advindas de boas relações com os funcionários reais, os contratadores tinham que ter um rígido controle sobre o esquema contábil dos tributos para evitar os desvios. Caso contrário, teriam dificuldades para pagar o valor devido ao Erário Régio português ao término dos três anos de vigência contratual. Em caso de inadimplência, os contratadores corriam o risco de verem penhorados ou confiscados os seus bens. Esta demanda gerava, conforme Madeira, uma rica fonte de ocupação e renda para advogados e juízes da justiça colonial.

para fugir ao gravame. Eram os “santos do pau oco”, imagens sacras usadas para esconder parte dos carregamentos de ouro. Como o minério era taxado em 20% – os “quintos do ouro” – enganava-se o Rei com maior pose de devoto. Mas essa sonegação, que tem lá seu aspecto patriótico, não era a única. No período colonial a tributação era baseada no arrendamento privado e o contratador de tributos, uma espécie de cobrador terceirizado pela Coroa Portuguesa, costumava ser o primeiro sonegador – ou infiel depositário. Responsável pelo recolhimento dos dízimos, das entradas – misto de imposto sobre importações e ICMS, numa comparação livre – e de outros impostos, como o que era cobrado na travessia de rios, “o contratador era, não raro, um inadimplente”, diz Mauro de Albuquerque Madeira, auditor-fiscal aposentado, autor de “Letrados, Fidalgos e Contratadores de Tributos”. O terceirizado recolhia em nome de Sua Majestade, mas dificilmente lembrava de repassar o dinheiro ao Rei. Um célebre contratador de tributos foi Joaquim Silvério dos Reis, que entrou para a história como o traidor da Inconfidência Mineira. O movimento independentista simbolizado por Tiradentes teve boa parte da sua motivação na cobrança excessiva de impostos, especialmente no quinto do ouro (no episódio conhecido como a “derrama”). Silvério era um contratador inadimplente que delatou o movimento diante da promessa de ter suas dívidas perdoadas. O sistema de arrendamento de tributos – a terceirização – e a figura do contratador foram mantidos até os primeiros anos do Século XIX, quando o Brasil, já elevado à condição de Reino, reforçou a sua máquina fiscal.

¹⁵ MADEIRA, Mauro de Albuquerque. *Letrados, Fidalgos e Contratadores de Tributos no Brasil Colonial*. Brasília, Unafisco/Sindafisco, 1993, p. 116.

A tabela a seguir demonstra o quadro de inadimplência dos contratadores de tributos. São revelados o valor dos contratos de tributos e os débitos dos contratantes para com a Fazenda Real durante o século XVIII.

INÍCIO – TRIÊNIO	CONTRATADOR	CONTRATO	ARREMATAÇÃO	DÉBITO EM SET/1786
10/1727	Francisco Ferreira de Sá	Entradas	110.466\$800	1.150\$382
07/1747	Manoel Ribeiro dos Santos	Dízimos	276.114\$000	9.310\$846
10/1751	José Ferreira da Veiga	Entradas	591.718\$802	145.005\$529
10/1754	José Ferreira da Veiga	Entradas	617.999\$000	165.207\$336
07/1756	José de Souza Lisboa	Dízimos	214.010\$040	18.903\$802
07/1762	João de Souza Lisboa	Dízimos	231.635\$040	119.835\$005
07/1765	Adm. pela Fazenda Real	Dízimos	261.300\$665	----
01/1759	Domingos Ferreira Veiga	Entradas	593.067\$150	85.402\$592
01/1762	João de Souza Lisboa	Entradas	589.242\$000	258.757\$847
01/1765	Antônio José R. Tenebres	Passagens	6.615\$500	2.242\$897
01/1765	Antônio José R. Tenebres	Passagens	202\$000	145\$486
01/1765	José Nunes de Mello	Passagens	156\$550	83\$288
07/1765	Tomás Ferreira Carvalho	Dízimos	16.160\$000	11.434\$749
01/1767	Manoel G. Heleno	Passagens	578\$329	379\$235
01/1768	Luís Caetano de Moura	Passagens	1.616\$000	1.076\$114
01/1768	Luís Caetano de Souza	Passagens	8.080\$000	742\$061
07/1768	Ventura F. Oliveira	Dízimos	190.265\$241	11.768\$219
01/1771	Henrique Dias Vasconcelos	Passagens	673\$332	490\$428
07/1774	Pedro Luís Pacheco Cunha	Dízimos	190.235\$541	87.964\$327
01/1776 a 12/81	João Roiz de Macedo (2 triênios)	Entradas	766.726\$612	466.454\$840
08/1777 a 12/83	João Roiz de Macedo (2 triênios e 5 meses)	Dízimos	395.378\$957	283.607\$121
01/1784	Domingos de Abreu Vieira	Dízimos	197.867\$375	196.699\$302
01/1778	Manoel José Barbosa	Passagens	30\$300	20\$200
01/1786	Valentim José Carvalho	Passagens	909\$000	710\$960
01/1782	Joaquim Silvério dos Reis	Entradas	355.612\$000	220.423\$149
01/1784	Bonifácio Pereira Veloso	Passagens	1.212\$000	1.212\$000
01/1784	Francisco Nunes Braga	Passagens	1.111\$000	1.111\$000
01/1784	Francisco Nunes Braga	Passagens	31\$805	31\$805
01/1785	José Pereira Marquês (a vencer em jan/1789)	Entradas	375.812\$000	360.897\$638
01/1786	Manoel Sá Fortes Nogueira	Passagens	10.201\$000	10.201\$000
01/1786	Felizardo Cardim Barbosa	Passagens	919\$100	919\$100

Fonte: Fernando José Amed e Plínio J. L. de Campos Negreiros, História dos Tributos no Brasil (2000).

De acordo com os dados da tabela, um dos maiores arrematantes e, também, dos maiores devedores foi João Roiz de Macedo. Macedo é considerado, inclusive, o mais importante contratador tributário da época colonial. Outro personagem importante que aparece na lista e que entrou para história nacional foi Joaquim Silvério dos Reis. Silvério dos Reis sabia que com a “Derrama”¹⁶ seria atingido e poderia perder os seus bens. Os historiadores atestam que seu ato de traição objetivava, na verdade, sensibilizar a Coroa e, com isto, obter o perdão das suas dívidas.¹⁷

Na realidade, o contratador experimentava os dois papéis em relação ao processo de cobrança tributária. Do mesmo modo que fazia as funções de “coletor” ou “fiscal” de tributos, cobrando-os da população, sabia que ele próprio seria um “contribuinte” da Coroa ao término do triênio, quando então deveria pagar o valor fixado no contrato.

O período que se abre com a chegada da família real, quando o Brasil passou a sediar o governo português, fica marcado pela a abertura dos portos através da Carta Régia de 1808. Um Alvará, de 03 de junho de 1809, criou a “sisa da compra e venda dos bens de raiz”. E diz o Alvará, no que se refere ao imposto: “de todas as compras, vendas e arrematações de bem de raiz que se fizerem em todo este Estado e domínios ultramarinos, se pagará sisa para a minha real fazenda, que será de 10% do preço de compra”. A “sisa” era cobrada há vários séculos em Portugal. O mesmo decreto determinava a cobrança da “meia-sisa sobre escravos lados” (5% sobre a compra de

¹⁶ Durante o ciclo do ouro no Brasil-colônia, a coroa portuguesa exigia o pagamento de elevados percentuais calculados sobre a produção dessa riqueza (o quinto do ouro), sobrando muito pouco para ser investido na melhoria da vida colonial. Sem mecanismos legais para discutir esses impostos, o Alferes Joaquim José da Silva Xavier - o Tiradentes - buscou o caminho da revolta e acabou enforcado em praça pública em 1792. Este episódio, que ficou conhecido como a Inconfidência (ou Conjuração) Mineira (1788-1792), foi caracterizado pela tentativa de evitar a “Derrama” por parte da Coroa Portuguesa. A “Derrama”, do árabe “garama”, significando a “contribuição dos habitantes de povoações para suprir a insuficiência de benesses ou a falta de dotação do tesouro”, representou a sistemática tributária adotada pelo fisco português, desde a época do Marquês de Pombal, na Colônia brasileira. Funcionava da seguinte forma: a Colônia deveria remeter à Metrópole portuguesa 100 arrobas de ouro como tributo a cada ano. Sempre que a arrecadação não atingisse a cifra, a diferença seria contabilizada para uma cobrança posterior. Quando o valor do débito atingisse a um patamar não aceito pela Coroa, a cobrança era feita pelo sistema que recebeu o nome de “Derrama”. Esta cobrança era temida por que vinha acompanhada por uma violência singular por parte dos responsáveis pela ação fiscal. Tratava-se, enfim, de uma rígida e severa cobrança de impostos atrasados.

¹⁷ Como recompensa pela delação de Tiradentes, Silvério dos Reis recebeu perdão de dívida, pensão, título de “Fidalgo da Casa Real, em foro e moradia” e nomeação para tesoureiro-mor da Bula da Santa Cruzada de Minas Gerais, Goiás e do Rio de Janeiro. Por sua vez, Tiradentes – “o herói nacional”, teve participação contraditória neste processo. Com efeito, segundo novas pesquisas historiográficas, Tiradentes esteve envolvido na cobrança de tributos quando exerceu o cargo de alferes. Consta que ajudou contratantes em atos ilícitos, inclusive Roiz de Macedo e o próprio Silvério dos Reis. Em suma, o mesmo Tiradentes que se opôs à exploração fiscal portuguesa exerceu função no sentido de garantí-la (Amed e Campos Negreiros, 2000).

escravos no mercado interno) e o “imposto da carne verde” sobre o abate de gado nos açouges e talhos públicos.¹⁸

A chamada “décima urbana”, que era o nosso atual imposto predial - nada mais, nada menos - foi criada por um Alvará de 27 de junho de 1808. Todos os prédios urbanos deveriam pagar o imposto que era de “dez por cento do seu rendimento líquido”. Portanto, este imposto foi concebido e durante muito tempo cobrado como um imposto sobre a renda dos imóveis. E era cobrado, por isso mesmo, pelo valor locativo. Depois, perdeu-se a noção de tratar-se de um imposto sobre o rendimento e passou ele a ser considerado como um imposto sobre o patrimônio. E o valor locativo foi a base de cálculo deste imposto até a reforma da Emenda nº 18, de 1965. De lá para cá é que este imposto passou a ser cobrado sobre o valor venal do imóvel.¹⁹

A décima de heranças e legados, criada pelo Alvará de 17 de junho de 1809, correspondia de 10% a 20% do valor da herança a ser paga pelos herdeiros colaterais, conforme o grau de parentesco.

Paralelamente a esses tributos, foram criadas uma série de imposições com destinação específica, com objetivo de completar o valor necessário para a integralização do capital do primeiro Banco do Brasil, denominados de “impostos do banco”.²⁰ Inicialmente instituídos por dez anos, tornaram-se permanentes.²¹ Eram quatro impostos: a) imposto sobre carruagens ou seges (coches); b) imposto sobre loja, armazém ou sobrado que vender a varejo ou atacado qualquer fazenda ou gênero de secos e molhados, ferragens, louças e lapidários; c) imposto anual sobre embarcações; d) meia-sisa sobre o valor de compra e venda de navios e embarcações, isentando apenas jangadas e barcos de pesca.

2 – O Período Imperial (1822 – 1889)

A independência brasileira em 1822 não trouxe a ruptura com o sistema e a administração tributárias do período colonial. A legislação portuguesa do período colonial foi mantida. A Constituição Imperial de 1824 estabeleceu a monarquia constitucional como forma de governo, mas extremamente centralizada através do poder moderador. Neste sentido, manteve-se o Estado centralizado, nos moldes da Lei geral de 20 de outubro de 1823 que havia organizado a administração das províncias. Esta determinou que as Províncias seriam governadas por um Presidente, nomeado e demitido pelo Imperador.

¹⁸ Material sobre o Curso de História do Direito Tributário do Professor Alcides Jorge Costa, da USP, disponível na Internet em www.acta-diurna.com.br.

¹⁹ Material sobre o Curso de História do Direito Tributário do Professor Alcides Jorge Costa, da USP, disponível na Internet em www.acta-diurna.com.br.

²⁰ Os “impostos do banco” foram criados pelo Alvará de 20 de outubro de 1812.

²¹ Faz lembrar o caso atual da CPMF, continuamente renovada.

Depois da independência do Brasil foi criado também o imposto do Selo, que tem uma história muito longa no Brasil. Foi criado assim este imposto no Brasil e depois o Alvará que o criou especificou longamente o que estava sujeito ao tributo. As incidências de então projetaram-se durante muito tempo e sobreviveram, no Brasil, com o chamado Imposto do Selo Federal²², que desapareceu também com a Reforma de 1965. Não se pode dizer que ele desapareceu completamente, mas sim que se transformou no imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros.²³

A distribuição de rendas no período do império era extremamente centralizada. Havia um estado unitário fortemente centralizado, com as províncias sendo dirigidas pelos chamados "presidentes" designados pelo poder central e com receita orçamentária reduzida.

Somente com a lei de 12 de agosto de 1834, que é chamada de Ato Adicional, é que a partilha de rendas foi melhor definida. Dizia o seguinte: "Compete às Assembléias Legislativas Provinciais propor, discutir e deliberar...". "Compete às mesmas Assembléias legislar sobre a fixação das despesas municipais e provinciais e os impostos para elas necessários, contanto que estes não prejudiquem as imposições gerais do Estado". Mesmo com o Ato Adicional, continuou a haver muita discussão porque as províncias sentiam-se extremamente desamparadas financeiramente.²⁴

As leis que fixavam a renda, a receita e a despesa também tinham outros dispositivos, o que mais tarde veio a ser chamado de "Caudas Orçamentárias". Tal mecanismo foi abolido com a Reforma Constitucional de 1926. O imposto de renda, por exemplo, foi criado numa "cauda orçamentária", numa lei de orçamento. E estas leis, durante todo o Império, ainda tratavam de várias coisas. A Lei Orçamentária nº 99, de 1835, realmente foi um avanço porque diz que "ficam pertencendo à renda geral do Império, desde o 1º de julho de 1836 em diante, as seguintes imposições", e faz uma lista de trinta e cinco itens. Em seguida diz: "ficam pertencendo à receita provincial todas as imposições não compreendidas nos números do artigo 11 e antecedente" - e aí vem a novidade - "competindo às Assembléias Provinciais legislar sobre a sua arrecadação e alterá-las ou aboli-las como julgarem conveniente".²⁵

²² As estampilhas durante muito tempo foram empregadas para cobrar o Imposto de Consumo, porque algumas mercadorias eram seladas: as bebidas, os guarda-chuvas, os calçados. As estampilhas são de uso muito antigo. Nas bebidas, se chamava selo de controle. Com efeito, uma das finalidades do uso da estampilha como forma de tributação era o controle, porque a garrafa que aparecesse sem selo, em qualquer lugar do País, dava margem à imposição de multa, porque era considerada como uma prova de que o imposto não havia sido pago.

²³ Material sobre o Curso de História do Direito Tributário do Professor Alcides Jorge Costa, da USP,
disponível na Internet em www.acta-diurna.com.br.

²⁴ Material sobre o Curso de História do Direito Tributário do Professor Alcides Jorge Costa, da USP,
disponível na Internet em www.acta-diurna.com.br.

²⁵ Ibidem.

Foi o primeiro sopro de real autonomia financeira das Províncias. Apesar disto, os resultados não foram muito bons, porque era receita provincial tudo o que não estivesse compreendido na receita geral. Só que a receita geral tinha uma enumeração tão extensa que sobrava pouco para a receita provincial. E isto se prolongou até a República.

Em 1840, um decreto autorizou o governo a fazer e extrair certo número de loterias e aplicar o seu produto nos reparos de diversas igrejas. É preciso não esquecer que a religião era do Estado e, portanto, os reparos de igrejas constavam do orçamento público.

Em 1867, também na lei orçamentária, o imposto de indústrias e profissões²⁶, cobrado desde 1812 como imposto para financiar o capital do primeiro Banco do Brasil, foi alterado e passou a ser cobrado de toda pessoa, nacional ou estrangeira, que exercesse no Império qualquer indústria ou profissão, arte ou ofício não compreendido nas isenções estabelecidas naquela lei. Depois dizia que as "sociedades anônimas pagarão imposto na razão de um e meio por cento dos benefícios que se distribuírem anualmente pelos acionistas". Na verdade, era um imposto de renda, embora fosse chamado de imposto de indústrias e profissões. No orçamento de 1879 ficou criado outro imposto de renda: "nos anos financeiros da presente lei, todas as pessoas que perceberem vencimentos dos cofres públicos gerais, compreendidos os pensionistas jubilados, reformados e aposentados, e bem assim todos os serventuários de cartórios e ofícios de quaisquer instâncias ficam sujeitos à contribuição de cinco por cento sobre os mesmos vencimentos, excetuados os inferiores a um conto de réis; nesta contribuição será compreendido o subsídio dos Senadores e Deputados-Gerais, e vencimentos dos empregados municipais da Corte". Desta forma, fica claro que já existiam impostos de renda no Brasil (inclusive o antigo dízimo eclesiástico) e que, quando se diz que em 1926 foi criado o imposto de renda no Brasil, na verdade quer dizer-se que foi criado um "imposto geral" sobre a renda.²⁷

Resumindo o nosso rascunho histórico sobre tributação no Brasil colonial e imperial podemos dizer que a tributação era bastante tumultuada, desarticulada e que não havia um sistema tributário propriamente dito. No Brasil independente, já algum tipo de sistema se estabeleceu. Houve o problema dos recursos para os Governos Provinciais e desenvolveu-se um sistema de repartição de rendas. A estruturação tributária sistemática apareceu, realmente, a partir da primeira Constituição Republicana. Vimos também que a autonomia dos municípios no período colonial era baixíssima e depois, na Independência, ficou próxima de zero, porque eram as Assembléias Provinciais que legislavam sobre tudo. E as próprias Assembléias Provinciais passaram a ter alguma ação no campo tributário apenas a partir da Lei nº 99, de 1835, que é realmente um marco na história da tributação no Brasil. Vimos

²⁶ Na verdade era um dos "impostos do Banco": o "imposto sobre loja, armazém ou sobrado que vender a varejo ou atacado qualquer fazenda ou gênero de secos e molhados, ferragens, louças e lapidários".

²⁷ Material sobre o Curso de História do Direito Tributário do Professor Alcides Jorge Costa, da USP, disponível na Internet em www.acta-diurna.com.br.

também a origem de vários impostos, como a sisa, o imposto de indústrias e profissões, o imposto do selo, a tarifa das alfândegas e o imposto predial.

No que tange às finanças públicas, o período imperial foi marcado pela ocorrência de déficits públicos sistemáticos. A receita global não era suficiente para fazer frente às despesas do Império e, além do mais, sofria devido a sua concentração numa única fonte principal: o imposto de importação. Esta concentração excessiva revela, duplamente, uma estrutura atrasada: primeiro, a falta de uma outra base tributável, decorrência do baixo nível de renda; segundo, a orientação para o mercado externo, conseqüência da própria estrutura econômica insuficiente. A estrutura da receita do período imperial é sintetizada na tabela abaixo.

PARTICIPAÇÃO RELATIVA DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS NO PERÍODO IMPERIAL (em % da Receita Total)			
Exercícios	Importação	Exportação	Impostos Internos
1830/40	22,1	7,3	28,0
1840/41	62,4	21,8	11,4
1850/51	62,7	16,0	16,7
1860/61	60,0	15,0	23,2
1870/71	54,2	15,7	23,9
1880/81	51,7	15,9	27,7
1888	59,7	10,1	24,5

Fonte: Mircea Buescu. Organização e Administração do Ministério da Fazenda no Império. Brasília: FUNCEP, 1984. p. 91.

Os dados da tabela revelam a predominância da imposição indireta no período imperial. Para Buescu²⁸, o baixo nível de renda e a insuficiência do sistema arrecadador, além do interesse de certos grupos dominantes, não permitiam um uso maior de impostos diretos. Os impostos agrupados sob o título de “impostos internos”, isto é, sobre atividades econômicas internas, para se separarem das ligadas ao setor externo, representavam, a não ser na fase inicial, uma parcela relativamente modesta no conjunto da receita. É interessante observar que logo após a expansão do setor externo, graças ao início do ciclo do café (1830/40), o imposto de importação assume importância nítida. Com o tempo, ampliando-se o mercado para dentro das fronteiras, aumenta a participação relativa dos “impostos internos” em detrimento do imposto de importação. Quanto ao imposto de exportação, foi aplicado de forma variada, mas sempre em proporções móidas, uma vez que os produtos exportados eram tributados pelas Províncias.

De modo geral, conforme estudo de Buescu, a receita tributária no Império, após um enfraquecimento de duas décadas, entre 1830 e 1850, melhorou progressivamente de modo que em 1880 registrava um crescimento nominal de 228,5% sobre o nível de 1830. Descontada a inflação, a expansão real foi de 47,4%. Entretanto, observa Buescu, esta expansão foi menor do que o crescimento da renda interna (83,1%, em termos reais), de modo que a relação “receita pública/renda

²⁸ BUESCU, Mircea, Organização e Administração do Ministério da Fazenda no Império. Brasília: FUNCEP, 1984.

interna” caiu de 0,15 em 1830 até 0,07 em 1850 e recuperou-se depois, porém não totalmente, chegando a 0,12 em 1880.²⁹

No que concerne à despesa, o quadro abaixo mostra que, no mesmo período, ela aumentou mais que a receita (270,3% em termos nominais e 66,2% em termos reais). Como proporção da renda interna caiu de 0,17-0,18 em 1830/40 para 0,12 em 1850/60, pulando para 0,21 em 1870 (Guerra do Paraguai) e reduzindo-se a 0,15 em 1880. O nível das despesas foi sensivelmente incrementado em épocas de conflitos armados. Com efeito, é expressiva a expansão do dispêndio público tanto na Revolução Farroupilha³⁰ (1835/45) como, especialmente, na Guerra do Paraguai (1865/70).

EVOLUÇÃO DA RECEITA, DESPESA E RENDA INTERNA (VALORES DEFLACIONADOS, BASE: 1830 = 100)								
ANOS	RECEITA		DESPESA		RENDA INTERNA		RELAÇÃO S/ RENDA INTERNA	
	1000 CONTOS	ÍNDICE	1000 CONTOS	ÍNDICE	1000 CONTOS	ÍNDICE	RECEITA	DESPESA
1830	16,5	100,0	18,2	100,0	107,7	100,0	0,15	0,17
1840	14,5	87,9	22,7	124,7	123,3	114,5	0,12	0,18
1850	13,7	83,0	25,4	139,6	205,3	190,6	0,07	0,12
1860	26,5	160,6	31,8	174,7	274,0	254,4	0,10	0,12
1870	45,3	274,5	67,6	371,4	315,6	293,0	0,14	0,21
1880	54,2	328,5	67,4	370,3	439,3	407,9	0,12	0,15

Fonte: Mircea Buescu. Organização e Administração do Ministério da Fazenda no Império. Brasília: FUNCEP, 1984. p. 97.

A existência dos déficits públicos colocava para os Administradores Fazendários do Império o problema de como melhor financiá-los. A construção de uma política de crédito público foi inevitável e, com ela, deu-se o início da história do

²⁹ A relação entre a receita e a renda interna pode ser considerada como o indicador da Carga Tributária da época. Os dados revelam uma carga tributária média em torno de 12% da renda interna, percentual próximo do verificado em 1947, quando começou a sistematização das Contas Nacionais (ver item “Evolução da Carga Tributária no Brasil”).

³⁰ No Rio Grande do Sul, entre 1835 e 1845 ocorreu a chamada “Revolução Farroupilha”, o que determinou, inclusive, a criação da “República do Piratini” no Estado, com a supressão da esfera imperial. O limitado grau de autonomia política e econômica do Estado e a manutenção de tributos diferenciados sobre o Rio Grande do Sul contribuíram para que parte da elite local se levantasse contra a opressão imperial. A impossibilidade de reduzir os tributos sobre as exportações, dada a pequena arrecadação das demais imposições fiscais e a ocorrência constante de déficits, era agravada pela concorrência do charque da Argentina e Uruguai, sobre o qual incidiam baixas alíquotas do imposto de importação. Além disso, os charqueadores gaúchos eram penalizados com as elevadas alíquotas incidentes sobre um importante insumo – o sal importado. Assim, a Revolução Farroupilha foi um importante capítulo do movimento de constituição do Estado Nacional brasileiro, no qual a questão tributária foi um fator desencadeador do conflito, ao lado de questões de política interna e externa.

endividamento nacional. O recurso ao crédito externo foi uma constante na execução orçamentária do Império como modalidade de cobertura do déficit fiscal. A crítica básica ao endividamento externo do Império prende-se a sua destinação. Com efeito, os empréstimos foram contratados em primeiro lugar, e exclusivamente até 1858, para cobrir o desequilíbrio da execução orçamentária e não para fins de investimento econômico. Os empréstimos internos para fazer face às dificuldades financeiras do Tesouro Nacional foram utilizados antes dos empréstimos externos e numa proporção muito maior, apesar da exigüidade estrutural da poupança interna. A importância das operações de crédito do Tesouro Nacional concretiza-se na organização, desde 1827, da dívida pública do Império (lei de 15 de novembro de 1827), definindo esta dívida, criando o “*Grande livro da dívida do Brasil*”, estabelecendo a dívida interna fundada e instituindo a Caixa de Amortização, encarregada dos pagamentos da dívida pública fundada.

Mircea Buescu³¹, talvez no melhor trabalho sobre a organização fazendária no Período Imperial, assim descreve as dificuldades financeiras da época: “O fato fundamental, insuperável, consistiu na multiplicidade dos fatores que contribuíram para a precariedade das finanças públicas e de seu equilíbrio. Resultou o desequilíbrio de uma despesa exagerada, de uma receita insuficiente ou de uma deficiência administrativa ou de todas as três. O despreparo administrativo era, antes de mais nada, o fruto de trezentos anos de colonialismo. A deficiência dos quadros administrativos estava ligada, de modo geral, ao baixo nível educacional – mais uma vez decorrência da política colonialista – e para as classes dirigentes, ao tipo de educação bacharelesca, com desprezo pela tecnologia e pelo conhecimento prático. Não se pode esquecer, tampouco, a forte politização do sistema administrativo: por um lado, descontinuidade de comando (74 mudanças de ministro da Fazenda nos 68 anos do Império) e, por outro lado, lutas partidárias como as entre liberais e conservadores; portanto desperdício”.

Fica claro, pela exposição acima, que a organização deficiente da administração fazendária muito contribuiu para o desequilíbrio fiscal crônico do período imperial. Não obstante, algumas medidas foram tomadas para melhorar a performance do funcionalismo fazendário. Alguns cargos, por exemplo, eram selecionados através de concurso público objetivando a seleção de melhores quadros. A remuneração dos servidores dos organismos de arrecadação – Alfândegas, Mesas de Rendas e Recebedorias – era feita, como estímulo, através de participação na receita da respectiva repartição. Além disso, os próprios vencimentos dos fazendários atingiam patamares bastante razoáveis. Mircea Buescu tratou de fazer uma comparação entre o poder de compra da remuneração do período imperial com os vencimentos atuais (no caso, 1984) com base em uma cesta alimentar. Conclui Buescu: “De forma geral, e deixando de lado as vantagens sociais de que hoje gozam os funcionários – assistência médica, previdência social, educação, etc – os vencimentos atuais não parecem superiores aos daqueles tempos, pelo menos no concernente à despesa alimentar” (Buescu, p.70).

³¹ BUESCU, Mircea, Organização e Administração do Ministério da Fazenda no Império. Brasília: FUNCEP, 1984.

3 – O Período Republicano (1889 -2002)

A Constituição de 1891, tendo em vista a instauração do federalismo no Brasil, adotou o regime da separação de fontes tributárias, discriminando somente os impostos federais e estaduais. A partir da Constituição de 1934, também os Municípios passaram a ter competência privativa para decretar tributos.

A discussão sobre a distribuição de recursos fiscais ganhou força redobrada a partir da Constituição de 1946 que estendeu ao campo tributário o espírito descentralizador que então tomava conta do País. Até 1930, o sistema tributário brasileiro foi assentado em bases tributárias relacionadas com o comércio exterior. Apenas a partir da Constituição de 1934 é que o País começa a explorar as bases sobre o consumo e, a partir de 1946, a tributação brasileira passou a repousar sobre bases internas.

3.1 – Primeira República ou República Velha (1889 -1930)

No início da Primeira República, na fase conhecida como a “federalismo dualista” (1889 – 1930), a maior parte das funções públicas foi assumida pelo governo central. Isto resultou da estrutura política centralizadora vigente no Império e do fato de o Brasil ter se tornado uma federação por via da desagregação, ao invés da agregação, como ocorreu nos Estados Unidos, por exemplo. Como o governo central mostrou-se fraco em relação aos Estados, o poder logo se descentralizou. A tabela a seguir ilustra essa tendência.

RECEITAS E DESPESAS POR ESFERA ADMINISTRATIVA					
ANOS SELECIONADOS: 1907, 1920 E 1930					
Anos	% da Receita		% da Despesa		
	Federal	Estados e Municípios	Federal	Estados e Municípios	
1907	65,8	34,2	63,6	36,4	
1920	59,6	40,4	65,5	35,5	
1930	51,2	48,8	54,1	45,9	

Fonte: IBGE. Anuário Estatístico do Brasil. Ano V - 1939/40, p. 1409.

Nesta primeira etapa, a autonomia financeira dos Estados era muito ampla não tendo sido prevista, porém, a dos Municípios. Inexistia, praticamente, inter-relacionamento entre União e Estados.

Por outro lado, o sistema era muito flexível, permitindo expressamente a bitributação, isto é, a cobrança cumulativa do mesmo imposto pelos Estados e pela União, no vasto campo que deixava à competência residual. É interessante observar

que o imposto de renda foi criado pela União na década de 1920 dentro dessa competência residual.

A Constituição de 1891 destinou aos Estados o imposto sobre exportação, além de outros, como o imposto sobre propriedade rural e urbana, o sobre a transmissão de propriedade, uma taxa de selo sobre os seus negócios, o imposto sobre indústrias e profissões e as taxas de correios e telégrafos estaduais. À União cabia o imposto sobre importações, a taxa de selo, o direito sobre a entrada e saída de navios e a taxa sobre correios e telégrafos (ver quadro a seguir das competências constitucionais tributárias).

TRIBUTOS E COMPETÊNCIAS: 1891		
União	Estados	Municípios
1. Imposto sobre importação ⁽¹⁾	1. Imposto de exportação ⁽²⁾	
2. Direitos de entrada, saída e estadia de navios	2. Imposto sobre imóveis rurais e urbanos	
3. Taxas de selo	3. Imposto sobre transmissão de propriedade	
4. Taxas dos correios e telégrafos federais	4. Impostos sobre indústria e profissões	
5. Competência residual: * criados na década de 20: . Imposto de Renda . Imposto sobre o Consumo	5. Taxas de selos 6. Contribuições dos correios e telégrafos estaduais 7. Competência residual: * criado em 1925 o Imposto sobre Vendas Mercantis	

Fonte: Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.

Notas: (1) Também cobrável pelos Estados sobre mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo em seu território. O produto do imposto revertia, no entanto, para o governo federal.
(2) Alcançava apenas os produtos de sua própria produção. Como exportações são consideradas tanto as vendas ao exterior quanto a para outros Estados.

Assim como na maioria dos países, durante os primeiros estágios do desenvolvimento o setor público brasileiro tinha como base de financiamento os tributos incidentes sobre o comércio exterior. Conforme pode ser observado nas tabelas que seguem, tanto a União quanto os Estados obtinham entre a metade e um terço de suas receitas nessa fonte tributária durante a Primeira República.

Esta fonte tributária, entretanto, teve sua importância reduzida no período, o que se explica pela industrialização e o crescimento do mercado interno, possibilitando um uso maior das fontes de receitas baseadas no comércio interno.

PRINCIPAIS FONTES DE RECEITAS FEDERAIS				
ANOS SELECIONADOS: 1900 A 1930				
(em % do total de receitas)				

Anos		Impostos		Receita
		Importação	Consumo	Selo Industrial

1900		53,6	11,9	6,2 15,1
1910		55,0	10,4	4,1 9,4
1920		37,8	19,0	8,1 14,6
1930		37,3	21,0	12,2 15,4

Fonte: IBGE. Anuário Estatístico, do Brasil. Ano V-1939/40, p. 1.410 e 1.411.

PRINCIPAIS FONTES DE RECEITAS ESTADUAIS						
ANOS SELECIONADOS: 1914 A 1930						
(em % do total de receitas)						
Anos		Impostos				Rec.
		Ind. e		Outras		
		Exp.	Prop.	Profissões	Selo Ind.	
-----		-----				
1914/16		46,9	10,6	5,8	2,2 10,6	23,9
1917/19		41,5	13,7	6,1	2,7 11,2	24,8
1923/25		37,3	12,7	5,5	2,1 22,3	20,1
1930		32,7	11,4	6,4	2,1 22,3	25,1
-----		-----				

Fonte: IBGE. Anuário Estatístico do Brasil. Ano V - 1939/40, p. 1.417.

Obs: Para o período 1923/25 e o ano de 1930 os valores são os orçados.

Segundo D.J. Mahar (1976), a competição por fontes de receita caracterizou as relações fiscais entre os níveis de governo na Primeira República. Um dos principais problemas neste período refere-se ao direito de impor tributos interestaduais, uma fonte de recursos significativa para os Estados. A polêmica teve origem numa provisão

constitucional que reservava ao Governo Federal o direito de impor tributos sobre bens de origem estrangeira. Uma vez que os Estados eram livres para imporem tributos que não tivessem sido reservados ao Governo Federal ou que não lhes houvessem sido proibidos, muitos entenderam que tributar importações de outros Estados era um ato constitucional. Somente em 1934 as imposições sobre importações interestaduais desapareceram.

Outro importante problema fiscal destacado por Mahar diz respeito aos desequilíbrios regionais na distribuição da renda e riqueza. Apenas os Estados das regiões mais ricas (Sul e Sudeste) eram capazes de financiar um setor público relativamente mais desenvolvido. Na ausência de qualquer dispositivo institucional para a redistribuição da receita regional, o Governo Federal agiu através de suas políticas de tributação e dispêndio para atenuar os desniveis. Recolhia mais receitas nos Estados ricos do que despendia neles, transferindo os recursos às regiões de menor capacidade tributária (Norte, Nordeste e Centro-Oeste). São Paulo era o Estado mais prejudicado por este mecanismo, tendo feito diversas queixas ao Governo Central pela discriminação a que se considerava submetido, durante o período da Primeira República. O estudo de Mahar informa que, em 1928, o Governo Federal recolheu 1 milhão de cruzeiros em São Paulo, enquanto dispendeu apenas 97 mil cruzeiros, percentual inferior a 10% da sua contribuição.

Em síntese, a característica essencial desta época do estado federal foi a existência do sistema dualista, uma forma federalista na qual os governos federal e estadual (especialmente São Paulo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul) agiam de forma bastante independente um do outro no planejamento, financiamento e execução das funções públicas.

3.2 – O Período de 1930 a 1946 e o Estado Novo

No período de 1930 a 1945, o governo, como um todo, assumiu novas responsabilidades e os relacionamentos entre os diversos níveis da federação foram fundamentalmente alterados. A passagem do modelo de desenvolvimento primário-exportador para um modelo baseado na industrialização substitutiva de importações, modificando-se, por outro lado, o padrão de acumulação, leva a uma outra etapa do processo evolutivo do federalismo. Mais especificamente, o federalismo dualista da República Velha foi substituído por um sistema centralizado que tinha poucas características em comum com a forma clássica de federalismo.

Duas constituições nacionais foram promulgadas durante esta fase - uma em 1934 e outra em 1937, abrindo o Estado Novo. Apesar de atribuir um papel mais importante ao governo central, a Constituição de 1934 definia, pela primeira vez, a autonomia municipal, dotando os municípios de fontes tributárias próprias. A Constituição de 1934 teve vida curta e foi substituída por outra nitidamente centralizadora, em 1937 (ver quadro das competências).

TRIBUTOS E COMPETÊNCIAS: 1934

-----	União	Estados (1)	Municípios	-----
1. Imposto sobre importação	1. Imposto sobre propriedade rural	1. Imposto de licenças		
2. Imposto de consumo (2)	2. Imposto sobre transmissão de propriedade	2. Imposto predial e territorial urbanos		
3. Imposto de renda	"causa mortis"	3. Imposto sobre diversões públicas		
4. Imposto de transferência de fundos para o exterior	3. Imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária "inter vivos"	4. Imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais		
5. Impostos sobre atos e contratos	4. Imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão	5. Taxas		
6. Competência residual (3)	5. Imposto sobre vendas e consignações			
7. Taxas (correios e telégrafos/entradada, saída e estadia de navios e aeronaves)	6. Imposto sobre exportação (4)			
	7. Imposto sobre indústrias e profissões			
	8. Imposto sobre atos e negócios			
	9. Competência residual (3)			
	10. Taxas			

Fonte: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.

Notas: (1) Nos Territórios os impostos atribuídos aos Estados são de competência da União.

(2) Exceto de combustíveis de motor de explosão.

(3) Sem possibilidade de bitributação. A preferência é da União.

(4) Alíquota máxima: 10%, vedados quaisquer adicionais.

TRIBUTOS E COMPETÊNCIAS: 1937

União	Estados(1)	Municípios
1.Imposto sobre importação	1.Imposto sobre propriedade rural	1.Imposto de licença
2.Imposto de consumo	2.Imposto sobre transmissão de propriedade "causa mortis"	2.Imposto predial e territorial urbano
3.Imposto de renda	3.Imposto sobre transmissão de propriedade imóvel "inter vivos"	3.Impostos sobre diversões públicas
4.Imposto de transferência de fundos para o exterior	4.Imposto sobre vendas e consigações	4.Taxas
5.Imposto sobre atos e contratos	5.Imposto sobre exportação(4)	
6.Competência residual(2)	6.Imposto sobre indústria e profissões	
7.Imposto (único) sobre carvão mineral e combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem(3)	7.Imposto sobre atos e negócios	
8.Taxas	8.Competência residual(2)	
	9.Taxas	

Fonte: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.

Notas: (1) Nos Territórios os impostos atribuídos aos Estados são de competência da União.

(2) Sem possibilidade de bitributação. A preferência é da União.

(3) Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940 (Emenda ao artigo 20 da Constituição).

(4) Alíquota máxima: 10%, vedados quaisquer adicionais.

SISTEMA DE PARTILHA E TRANSFERÊNCIAS: 1934

Imposto	Competência	Participação
Indústria e profissões	Estados	Estado - 50% e Municípios - 50%
Competência residual	União/ Estados	Se implantado pelo Estado: Estado - 50%; União - 30% e Municípios - 20%. Em caso de intervenção do Governo Federal pela falta de pagamento das cotas à União e Municípios: União - 50%; Estados - 30% e Municípios - 20%.

Fonte: Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.

SISTEMA DE PARTILHA E TRANSFERÊNCIAS: 1937

Imposto	Competência	Participação
Indústria e profissões	Estados	Estado - 50% e Municípios - 50%
Combustíveis e lubrificantes	União	Os Estados e Municípios recebem uma quota correspondente ao seu consumo. Recurso a ser aplicado na construção de estradas(1)

Fonte: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937

Notas: (1) Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940.

Contando com as bases legais fornecidas pelas Constituições de 1934 e 1937 e reagindo aos impactos da grande depressão e do nacionalismo econômico que surgia, o governo central, que antes de 1930 havia desempenhado funções mais restritas, passou a expandir consideravelmente suas atribuições às custas dos anteriormente poderosos Estados. Exemplos de redução do poder dos Estados são a eliminação de barreiras alfandegárias internas e a retirada da liberdade de legislarem sobre comércio exterior.

O perfil tributário do país muda em relação à Primeira República. A nova realidade econômica, calcada na atividade interna, deslocou a base de arrecadação do comércio exterior para o comércio interno. Como resultado, o imposto sobre vendas e consignações (IVC), que ampliou o campo de incidência do antigo imposto sobre vendas mercantis, passou a ser a principal fonte de receita dos Estados, com 17% do total em 1936. Nesse mesmo ano, o tributo sobre exportações declinou para o nível de 12,5% das receitas totais dos Estados. A tabela que segue ilustra a estrutura da receita estadual durante o Estado Novo. Percebe-se que o IVC, em 1945, já respondia por um terço da receita total dos Estados.

PARTICIPAÇÃO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS ESTADUAIS NO TOTAL DA RECEITA DOS ESTADOS: 1940 – 1945 (em %)				
ANOS	I.Exportação	I.Transmissão	IVC	Ind.Profissões
1940	5,64	1,90	26,72	6,94
1941	5,34	1,98	27,65	6,18
1942	3,97	1,79	29,02	5,63
1943	3,36	1,77	30,60	4,90
1944	0,21	1,81	32,35	4,54
1945	1,65	1,77	33,40	4,44

Fonte: Estatísticas das Finanças do Brasil, Anuário Estatístico.Vários.

Na União, a expansão da carga tributária interna também ocorreu. A tabela que segue ilustra o aumento da participação relativa do imposto sobre o consumo e o decréscimo do imposto de importação no total das receitas tributárias federais.

PARTICIPAÇÃO DE CADA TRIBUTO NA RECEITA TRIBUTÁRIA FEDERAL
ANOS SELECIONADOS: 1930-1945

(em %)

	Anos	1930	1935	1937	1940	1945
Tributos						
Importação	50,2	47,6	50,8	35,9	14,5	
Consumo	28,3	27,2	28,9	38,7	40,0	
Renda	5,0	8,1	9,9	15,1	33,2	
Selos e Afins	16,4	16,4	10,2	10,2	12,2	
Outros	0,1	0,7	0,2	0,1	0,1	
Total	100	100	100	100	100	

Fonte: Direção Geral da Fazenda Nacional. 78 Anos de Receita Federal 1890/1967. Rio de Janeiro, 1968. Obs: Os percentuais relativos ao ano de 1930 diferem da tabela anteriormente apresentada por considerar apenas as receitas tributárias.

A questão dos desequilíbrios regionais persistia neste período e os dados disponíveis sobre o desempenho das economias dos Estados revelam o aumento na concentração de renda nas regiões Sul e Sudeste.

PARTICIPAÇÃO DAS REGIÕES NA RENDA INTERNA

(em %)

	Anos	1939	1949
Região			
Sudeste		62,90	67,50
Sul		15,55	15,17
Nordeste		16,72	13,90
Centro-Oeste		2,14	1,69
Norte		2,66	1,69

Fonte: Centro de Contas Nacionais - FGV. Obs: Mesmo sendo referente a 1949 o dado revela a tendência de concentração que ocorria em 1946.

No plano fiscal, por volta de 1945, São Paulo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, em conjunto, haviam aumentado sua participação nas despesas e receitas estaduais totais, atingindo um nível superior a 70%.

Como nenhum mecanismo formal de redistribuição das rendas regionais foi estabelecido na era Vargas, o governo federal continuou com a prática de transferir recursos do Sul e Sudeste para as demais regiões. Mahar cita em seu trabalho um artigo de jornal publicado em 1937, que acusava a transferência de recursos de São Paulo para outras regiões no montante de 83% dos impostos arrecadados pela União em solo paulista. A tabela a seguir demonstra a concentração da receita e da despesa federal existente nos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul em 1937, bem como a característica de transferidores líquidos de recursos destes Estados.

O aumento do intervencionismo estatal foi característica importante do período. O governo ingressou em campos que nunca haviam sofrido interferência do Estado. Estas novas áreas de atividade do setor público, normalmente gerenciadas por Autarquias, incluíam um sistema de previdência social muito abrangente e o estabelecimento de empresas públicas nos setores do aço, energia e bens de capital.

Com efeito, o significativo crescimento do setor público brasileiro desde a Revolução de 30 tem sido caracterizado por uma ampla descentralização da produção pública. Sulamis Dain (1977) caracteriza historicamente três gerações de empresas no interior do setor produtivo estatal. A primeira, na Era Vargas, durante o Estado Novo (entre outras, a Cia. Vale do Rio Doce, Cia. Siderúrgica Nacional, Nacional de Álcalis e Petrobrás). A segunda, durante o Plano de Metas, integradas principalmente por vários empreendimentos nos setores de energia elétrica e insumos básicos (entre outras, a Usiminas, a Cosipa, Ferro e Aço Vitória e, no início dos anos 60, a Eletrobrás). A terceira geração reúne o maior número de empresas estatais criadas, fruto da crescente complexidade econômica que se verifica a partir de 1964, durante o regime militar.

RECEITAS E DESPESAS DA UNIÃO POR ESTADOS: 1937

Estados	Receitas (1)	do total	Despesas (1)	do total	Despesas
					Receitas
Amazonas e Acre	13.286	0,38	12.367	0,30	0,93
Pará	27.788	0,80	22.995	0,55	0,83
Maranhão	13.737	0,39	14.392	0,35	1,05
Piauí	7.124	0,20	7.908	0,19	1,11
Ceará	40.154	1,16	34.537	0,83	0,86
R.G.N.	11.257	0,32	11.189	0,27	0,99
Paraíba	19.990	0,58	9.175	0,22	0,46
Pernam.	95.303	2,75	32.102	0,77	0,33
Alagoas	10.858	0,31	6.956	0,17	0,64
Sergipe	7.614	0,22	6.875	0,16	0,90
Bahia	86.031	2,48	74.932	1,80	0,87
E. Santo	7.963	0,23	5.934	0,14	0,74
R.J.	68.294	1,97	20.499	0,49	0,30
D.F.	1.689.975	48,80	3.642.823	87,90	2,15
S.P.	1.056.488	30,51	120.917	2,91	0,11
Paraná	35.373	1,02	13.242	0,32	0,37
S.C.	30.651	0,88	16.144	0,39	0,52
R.G.S.	168.625	4,87	41.048	0,99	0,24
M.T.	5.784	0,18	6.889	0,16	1,19
Goiás	2.562	0,07	3.679	0,09	1,43
M.G.	63.619	1,84	39.356	0,95	0,62
BRASIL	3.462.476	100	4.143.959	100	1,20

Fonte da Tabela: IBGE. Anuário Estatístico do Brasil - Ano V - 1939/40
 Obs: 1 - Valores em contos de réis; 2 - Os valores relativos ao Distrito Federal(Guanabara) apresentam distorções, uma vez que na contabilidade federal as despesas são alocadas segundo o Estado onde é feito seu pagamento e não onde são efetivamente realizadas. As receitas padecem do mesmo problema de centralização. Este sistema vigora até hoje, o que limita muito as análises de regionalização fiscal.

3.3 – Da redemocratização (1946) ao Regime Militar (1964)

Segundo Ana Maria Brasileiro (1973), duas tendências aparentemente antagônicas marcaram o período que se inicia a partir da queda de Getúlio Vargas do poder, em 1945.

A vitória sobre o totalitarismo no mundo ocidental aliada à reação nacional contra o centralismo dominante do Estado Novo, permitiu o ressurgimento dos ideais liberais.

Por outro lado, as profundas alterações introduzidas no país, resultantes de um processo acelerado de urbanização, de transformações na sua estrutura produtiva e do avanço tecnológico pressionaram no sentido de uma maior centralização do poder tanto no sentido político quanto financeiro, na esfera federal.

A Constituição de 1946 incorporou essas tendências antagônicas, resultando em um produto híbrido com feições marcadamente liberais, mantendo-se, contudo, boa parte do aparato administrativo centralizador originalmente desenvolvido por Vargas.

O federalismo da época se caracterizava, portanto, pela tentativa de conciliação dessas duas tendências. A fórmula encontrada acabou por introduzir, de forma incipiente, o modelo de "federalismo cooperativo" que já se delineava na Constituição de 1934.

As inovações maiores na Carta de 1946 consistem na inclusão, na competência federal, dos impostos únicos sobre combustíveis, energia elétrica e minerais e do mecanismo de compensação financeira aos Estados e Municípios consubstanciado no sistema de partilha tributária (ver quadro de competências), especialmente para as regiões mais pobres como o Norte, Nordeste e Centro-Oeste. É desta época a criação dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios. Ademais, essas regiões foram favorecidas com a criação de agências regionais de desenvolvimento - SPVEA (em 1953) e SUDENE (em 1959).

TRIBUTOS E COMPETÊNCIAS: 1946		
União	Estados(1)	Municípios
1.Imposto sobre importação	1.Imposto sobre propriedade rural(3)	1.Imposto predial e territorial urbano
2.Imposto sobre consumo	2.Imposto sobre transmissão de propriedade "causa mortis"	2.Imposto de licença
3.Imposto (único) sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, minerais e energia elétrica	3.Imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária "inter vivos"(3)	3.Imposto de indústria e profissões
4.Imposto de renda	4.Imposto sobre vendas e consig-nações	4.Imposto sobre diversões públicas
5.Imposto sobre transferência de fundos para o exterior	5.Imposto sobre exportação(4)	5.Imposto sobre atos
6.Imposto sobre atos e negócios	6.Imposto sobre atos e negócios	6.Taxas
7.Impostos extraordinários de guerra	7.Competência residual(2)	7.Contribuições de melhoria
8.Competência residual(2)	8.Taxas	
9.Taxas	9.Contribuições de melhoria	
10.Contribuições de melhoria		

Fonte: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946

Notas: (1) Nos Territórios os impostos atribuídos aos Estados são de competência da União.

(2) Sem possibilidade de bitributação. A preferência é da União.

(3) Pela Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, esses dois impostos passaram à competência dos Municípios. Pela Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964, a competência do imposto territorial rural passou à União, mas a receita continuou a ser destinada aos Municípios.

(4) Alcança apenas as mercadorias de sua produção destinadas ao exterior. Alíquota máxima: 5%. Em casos excepcionais o Senado Federal podia autorizar o seu aumento, por determinado tempo, até 10%.

SISTEMA DE PARTILHA E TRANSFERÊNCIAS: 1948

Imposto	Competência	Participação
Renda	União	União - 90% e Municípios (exceto capitais) - 10% (1)
		União - 85% e Municípios (inclusive capitais) - 15% (2)
Combustíveis e lubrificantes, mine- rais e ener- gia elétrica	União	União - 40%; Estados e Distrito Federal e Municípios - 60%
Consumo	União	União - 90% e Municípios - 10% (2)
Competência residual	União/ Estados	Estados - 40%; União - 20% e Municípios - 40% (3)
Todos, ex- ceto sobre exportação	Estados	Municípios - 30% do excedente (4)

Fonte: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Vigência a partir de 1º de janeiro de 1948.

Notas: (1) Em 1948: 5% para os Municípios.

(2) Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961.

(3) Eliminado pela Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961.

(4) Valor dos tributos estaduais, exceto imposto sobre exportação, excedente ao valor dos tributos arrecadados pelo município em sua jurisdição.

Os Estados não foram tão favorecidos quanto os Municípios. Além de perderem o direito de imposição do imposto sobre indústrias e profissões para os Municípios, os Estados passaram a repartir mais receitas tributárias com aqueles. Posteriormente, em 1961, a Emenda Constitucional nº 5 alterou a competência do imposto territorial rural (ITR) e de transmissão de propriedades inter-vivos transferindo-a dos Estados para os Municípios. Além disso, a Emenda atribuiu aos Municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo. Em 1964, através da Emenda Constitucional nº 10, o ITR foi transferido para a competência da União, cabendo, no entanto, aos Municípios o total de sua arrecadação. O imposto sobre vendas e consignações - IVC, por outro lado, demonstrou ser um imposto financeiramente produtivo. Respondendo por cerca de 60% das receitas tributárias estaduais em 1947, a arrecadação desse imposto cresceu significativamente em relação às demais receitas, representando, em 1964, quase 90% do total dos tributos estaduais. Em relação à receita total, o IVC também apresentou crescimento contínuo e expressivo. A tabela que segue apresenta a participação dos principais impostos estaduais no total da receita dos Estados no período de 1946 a 1964.

PARTICIPAÇÃO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS ESTADUAIS NO TOTAL DA RECEITA DOS ESTADOS: 1946 – 1964				
ANOS	I.Exportação	I.Transmissão	IVC	Ind.Profissões
1946	2,33	2,17	40,27	3,96
1947	3,01	1,93	45,10	-
1948	3,64	1,63	46,37	-
1949	2,35	1,65	53,26	-
1950	2,26	1,59	52,05	-
1951	1,75	1,70	52,91	-
1952	1,37	1,56	53,89	-
1953	1,61	1,67	52,17	-
1954	1,83	1,36	54,22	-
1955	1,78	1,42	55,77	-
1956	1,26	1,44	5,56	-
1957	1,01	1,22	53,31	-
1958	0,90	1,14	56,26	-
1959	0,78	1,04	63,57	-
1960	0,95	0,84	63,24	-
1961	1,09	0,81	63,93	-
1962	0,74	0,57	66,91	-
1963	0,81	0,50	67,57	-
1964	0,79	0,43	70,11	-

Fonte: Estatísticas das Finanças do Brasil, Anuários Estatísticos.

O perfil da arrecadação tributária da União não muda muito em relação ao período anterior de 1930 a 1945. A industrialização continua a se expandir reforçando o caráter da nova realidade econômica ser calcada na atividade interna. A base de arrecadação continua a se deslocar do comércio exterior para o comércio interno. A tabela que segue ilustra o aumento da participação relativa do imposto sobre o consumo e do Imposto de Renda (de 1946 a 1956) e o decréscimo do imposto de importação no total das receitas tributárias federais durante o período.

PARTICIPAÇÃO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS FEDERAIS NO TOTAL DA RECEITA DA UNIÃO: 1946 – 1964 (em %)			
ANOS	I. Importação	I. Consumo	Imposto de Renda
1946	12,14	34,65	21,19
1947	13,54	32,22	28,16
1948	10,51	30,92	26,72
1949	9,49	31,47	26,71
1950	8,75	33,09	28,81
1951	10,21	29,95	29,55
1952	8,42	29,68	32,51
1953	3,74	29,08	31,41
1954	4,90	31,25	32,96
1955	4,04	31,31	34,58
1956	2,67	31,03	37,15
1957	3,22	35,53	31,49
1958	10,97	33,54	27,04
1959	12,11	34,10	29,39
1960	9,46	35,84	26,71
1961	11,25	38,65	29,51
1962	11,41	39,90	22,58
1963	9,11	42,82	25,49
1964	6,19	43,77	23,99

Fonte: Direção Geral da Fazenda Nacional. 78 Anos de Receita Federal 1890/1967.

3.4 – O Período de 1964 a 1988

As crises política e econômica ocorridas em 1964 acabaram por determinar uma reorganização profunda das forças políticas do país. Os militares assumiram um papel ativo no comando do processo político, influenciando na criação da nova ordem econômica e na reestruturação do aparelho governamental. As principais características deste período foram o fortalecimento do poder executivo e o predomínio da União em matéria econômico-financeira.

Esta fase ficou caracterizada por uma farta atividade legisferante, de inspiração do executivo central, cujos produtos básicos foram quatro grandes reformas que serviram para instrumentalizar a intervenção do Estado, no seu objetivo de atingir um rápido crescimento econômico. São elas a Reforma Tributária, a Reforma Administrativa (Decreto-lei nº 200/67), a Reforma Previdenciária e a Reforma Financeira (criação do Banco Central e estruturação do mercado de capitais).

A Reforma Tributária de 1967 representou um marco na problemática das relações intergovernamentais. O desenho tributário dela decorrente se caracterizou pela centralização do poder decisório e pela institucionalização do sistema de transferências. Mesmo assim, a Reforma de 1967 modernizou o sistema tributário vigente com a introdução na competência dos Estados de um imposto do tipo “valor agregado” - o ICM - no lugar do cumulativo imposto estadual sobre Vendas e Consignações. Ademais, é importante registrar que o regime militar, em plena época de centralização política, atribuiu aos Estados o principal dos impostos sobre o valor

agregado do País e o de maior potencial financeiro. Com efeito, o ICM passou a ser, de forma ainda mais significativa do que era o IVC, a principal base de financiamento dos Estados, chegando a representar cerca de 90% das receitas tributárias estaduais.

Na União, o IPI, sucedâneo do Imposto de Consumo, e o Imposto de Renda passaram a ser as principais receitas tributárias da União. As Contribuições Sociais para o financiamento da Seguridade Social também começam a ser representativas na arrecadação federal no período de 1964 a 1988 (ver item sobre evolução da carga tributária no Brasil).

TRIBUTOS E COMPETÊNCIAS: 1967

União	Estados(1)	Municípios(1)
1.Imposto sobre importação	1.Imposto sobre transmissão de bens imóveis	1.Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana
2.Imposto sobre exportação	2.Imposto sobre circulação de mercadorias	2.Imposto sobre serviços de qualquer natureza
3.Imposto sobre propriedade territorial rural	3.Imposto sobre propriedade de veículos automotores(3)	
4.Imposto de renda		
5.Imposto sobre produtos industrializados		
6.Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários		
7.Imposto sobre serviços de transportes e comunicações(2)		
8.Imposto (único) sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos		
9.Imposto (único) sobre energia elétrica		
10.Imposto (único) sobre minerais do País.		
11.Competência residual		
12.Impostos extraordinários de guerra		
13.Taxas		
14.Contribuições de melhoria		

Fonte: Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Constituição do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.

Notas: (1) Nos Territórios os impostos atribuídos aos Estados são de competência da União. Ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios

- competem cumulativamente os impostos municipais.
- (2) Não alcança os serviços prestados apenas ao nível municipal. Dividido em dois impostos pela Emenda Constitucional nº 27 de 28 de novembro de 1985: Imposto sobre transportes e Imposto sobre comunicações.
- (3) Criado pela Emenda Constitucional nº 27 de 28 de novembro de 1985 (vigência a partir de 1986) em substituição à taxa rodoviária única, de competência federal.

SISTEMA DE PARTILHA E COMPETÊNCIAS: 1967-1988

Imposto	Competência	Participação
1.Renda		União - 88%; Estados e Distrito Federal - 10% e Municípios - 10%
2.Produtos industrializados	União	(1)
	
		União - 88%; Estados e Distrito Federal - 5%; Municípios - 5% e Fundo Especial - 2% (2)
	
		União - 88%; Estados, Distrito Federal e Territórios - 5%; Municípios - 5% e Fundo Especial - 2% (3)
	
		União - 80%; Estados, Distrito Federal e Territórios - 9%; Municípios - 9% e Fundo Especial - 2% (4)
	
		União - 76%; Estados, Distrito Federal e Territórios - 11%; Municípios - 11% e Fundo Especial - 2% (5)
	
		União - 68%; Estados, Distrito Federal e Territórios - 14%; Municípios - 16% e Fundo Especial - 2% (6)
	
		União - 67%; Estados, Distrito Federal e Territórios - 14%; Municípios - 17% e Fundo Especial - 2% (7)
	
		União - 40%; Estados, Distrito Federal e Municípios - 60% (8)
Combustíveis e lubrificantes	União
		União - 60%; Estados, Distrito Federal e Municípios - 40% (9)
	
		União - 40%; Estados, Distrito

Energia elétrica	União	Federal e Municípios - 60% (10) União - 40%; Estados, Distrito Federal e Municípios - 60% (11)
Minerais	União	União - 40%; Estados, Distrito Federal e Municípios - 60% (12)
Transportes	União	União - 30%; Estados, Distrito Federal e Territórios - 50% e Municípios - 20% (13)
Territorial rural	União	Municípios - 100% (14)
Circulação de mercadorias	Estados	Estado - 80% e Municípios - 20% (15)
Transmissão de bens imóveis	Estados	Estado - 50% e Municípios - 50% (16)
Propriedade de veículos automotores	Estados	Estado - 50% e Municípios - 50% (17)

Fonte: Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Constituição do Brasil, de 24 de janeiro de 1967 e suas alterações.

- Notas:
- (1) Em 1967: União - 86%; Estados - 7% e Municípios - 7% (Art. 182 da Constituição).
 - (2) Ato complementar nº 40, de 1º de janeiro de 1969, com vigência a partir da mesma data.
 - (3) Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.
 - (4) Emenda Constitucional nº 5, de 28 de junho de 1975. Implantação gradual. A participação da União foi de 86% em 1976, de 84% em 1977 e de 82% em 1978. A participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios se elevou em um ponto percentual a cada um desses anos.
 - (5) Emenda Constitucional nº 17, de 12 de dezembro de 1980. Implantação gradual. A participação da União foi de 78% em 1981 e de 77% em 1982 e 1983.
 - (6) Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983. Para o ano de 1984 valeram os seguintes percentuais: União - 74%; Estados, Distrito Federal e Territórios - 12,5% e Municípios - 13,5%.
 - (7) Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, com vigência a partir de 1º de dezembro do mesmo ano.
 - (8) Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.
 - (9) Constituição do Brasil de 24 de janeiro de 1967.
 - (10) Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983. Implantação gradual. A participação da União foi de 56% em 1984, 52% em 1985, 48% em 1986, 44% em 1987 e 40% em 1988.
 - (11) Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 e Constituição do Brasil de 24 de janeiro de 1967.
 - (12) Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 e Constituição do Brasil de 24 de janeiro de 1967.
 - (13) Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985.
 - (14) Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 e Constituição do Brasil de 24 de janeiro de 1967.
 - (15) Constituição do Brasil, de 24 de janeiro de 1967.
 - (16) Emenda Constitucional nº 17, de 12 de dezembro de 1980.
 - (17) Emenda Constitucional nº 27, de 28 de dezembro de 1985.

Esta estrutura, no entanto, sofreu modificações e gerou uma série de distorções ao longo dos anos. Entre elas podemos citar, como a mais importante, a perda crescente da autonomia financeira das esferas estaduais e municipais. Já em 1968, no auge do autoritarismo, as transferências da União foram restrinvidas. O Ato Complementar nº 46/68 reduziu de 10% para 5% os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE e ao FPM – Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, respectivamente. Em compensação, criou o Fundo Especial – FE, com 2% da arrecadação daqueles impostos, cuja distribuição e utilização dos recursos era decidida pelo governo central.

A redução da liberdade financeira e tributária dos Estados, que se traduziu num crescente hiato negativo entre suas receitas e despesas, causou um desajuste nas finanças governamentais. A insuficiência de recursos próprios para fazer frente aos compromissos de custeio e de investimentos levou a maioria dos Estados a um processo acelerado de endividamento, ao não disporem de outras fontes de financiamento, como por exemplo, a emissão de moeda, de exclusiva competência da União.

Quanto ao caso específico do Estado do Rio Grande do Sul, o quadro de desajuste financeiro se agravou a partir de 1976, acarretando uma profunda alteração no padrão de financiamento do gasto público, com a insuficiência das receitas fiscais e o crescimento expressivo dos recursos de terceiros. Esta dívida do passado, em boa parte fruto da centralização tributária, compromete até hoje as finanças gaúchas.

No consolidado dos Estados, pelo lado da receita, observou-se, no início da década de 70, uma proliferação de concessões de benefícios fiscais e a redução da alíquota de ICM. A erosão da base arrecadatória do ICM foi agravada pela faculdade constitucional da União de conceder benefícios relativos à impostos de competência dos Estados e dos Municípios. Assim, o ICM deixou de ser uma fonte exclusiva de geração de recursos para os Estados para assumir o papel de instrumento de política econômica da União. É interessante notar que a erosão da base tributária do ICM antes provocada pela União, hoje é praticada no âmbito do ICMS pelos próprios Estados.

As iniciativas no sentido de promover a desconcentração dos recursos através de medidas legais, como as Emendas 5/75 e a 17/80, não surtiram qualquer efeito até 1983. A partir de 1984, porém, observa-se uma reação dos governos sub-nacionais no sentido de buscar uma melhor distribuição dos recursos financeiros. A Emenda Constitucional nº 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. Foi neste ambiente de reivindicação de desconcentração tributária por parte dos entes sub-nacionais que se deu início em 1987 ao processo de elaboração da nova Constituição Federal.

3.5 – O Período pós -1988

A Reforma Constitucional de 1988 foi concebida de maneira a atenuar os desniveis e as distorções existentes na estrutura tributária brasileira. Houve uma importante reformulação na repartição das receitas públicas no sentido da desconcentração dos recursos tributários da União em favor dos Estados e, principalmente, dos Municípios. Surgiu o ICMS em lugar do ICM, mantendo a mesma técnica do “valor agregado” mas com uma base ampliada através da incorporação dos impostos únicos sobre energia elétrica, comunicações, combustíveis, transportes e minerais. A despeito dos ganhos auferidos na nova partilha de rendas, fixada pela Constituição de 1988, os Estados não conseguiram superar seus problemas fiscais.

TRIBUTOS E COMPETÊNCIAS: 1989		
União	Estados(1)	Municípios(1)
1.Imposto sobre importação	1.Imposto sobre transmissão "causa mortis" e doação, de bens e direitos	1.Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana
2.Imposto sobre exportação	2.Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação	2.Imposto sobre transmissão "inter vivos", por ato oneroso, de bens imóveis
3.Imposto de renda		3.Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gaseosos, exceto óleo diesel
4.Imposto sobre produtos industrializados	3.Imposto sobre propriedade de veículos automotores	4.Imposto sobre serviços de qualquer natureza
5.Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários	4.Adicional sobre imposto de renda	5.Taxas
6.Imposto sobre propriedade rural	5.Taxas	6.Contribuições de melhoria
7.Imposto sobre grandes fortunas	6.Contribuições de melhoria	
8.Competência residual		
9.Taxas		
10.Contribuições de melhoria		

Fonte: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

Notas: (1) Nos Territórios os impostos atribuídos aos Estados são de competência da União. Ao Distrito Federal competem cumulativamente os impostos municipais.

SISTEMA DE PARTILHA E DE COMPETÊNCIAS: 1989 - ...						
Imposto	Competência	Participação				
1.Renda 2.Produtos industria- lizados	União	União - 53%; Estados e Distrito Federal - 21,5%; Municípios - 22,5% e financiamento de programas de desenvolvimento no Norte (0,6%), Nordeste (1,8%) e Centro-Oeste (0,6%) - 3% (1)				
Produtos industria- lizados	União	Estados e Distrito Federal - 10% Esse Fundo é distribuído da seguinte forma: Estado - 75% e Municípios - 25%				
Territorial rural	União	União - 50% e Municípios - 50%				
Operações com ouro monetário	União	Estado, Distrito Federal ou Território - 30% e Municípios - 70%				
Competência residual	União	União - 80%; Estados e Distrito Federal - 20%				
Circulação de mercadorias e transportes interestaduais e intermuni- cipes e comuni- cação	Estados	Estado - 75% e Municípios - 25%				
Propriedade de veículos automotores	Estados	Estado - 50% e Municípios - 50%				
Fonte: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.						
Notas	(1) Implantação gradual, segundo a seguinte escala:					
	Out. 1988	1989	1990	1991	1992	1993
Estados e Distrito Federal	18%	19%	19,5%	20%	20,5%	21,5%
Municípios	20%	20,5%	21%	21,5%	22%	22,5%

Ao perder recursos para os Estados e, principalmente, para os Municípios, a União passou a recompor sua arrecadação através da imposição de contribuições sociais cumulativas mas de receita privativa (não compartilhada com os entes sub-nacionais). Para se ter uma idéia da vantagem financeira para a União, destaque-se que apenas o Imposto de Renda tem 47% do produto de sua arrecadação compartilhada pelos Estados e Municípios, sendo 21,5% destinado ao Fundo de Participação dos Estados, 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios e 3% para programas de financiamento nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (artigo 159 da Constituição Federal). No caso do IPI, a vantagem comparativa das contribuições sociais é ainda maior, uma vez que 57% da receita do imposto fica com os entes sub-nacionais.

O avanço das contribuições sociais (e atualmente das contribuições de intervenção no domínio econômico - “CIDEs”) acarretou enorme perda de qualidade técnica no sistema tributário nacional. Representou, também, um grande retrocesso. De fato, um dos méritos da reforma tributária de 1967 havia sido a eliminação da tributação em cascata (principalmente o imposto estadual sobre Vendas e Consignações) e a criação de impostos sobre o valor adicionado (IPI e ICM). A Constituição de 1988 seguiu o caminho da não-cumulatividade do sistema com a ampliação do ICM para ICMS. A partir de 1989, no entanto, a União potencializou a tributação “em cascata”. Estes tributos, de péssima qualidade técnica, chamados de “lixo tributário” pelo próprio Secretário da Receita Federal, são prejudiciais à eficiência econômica ao distorcer os preços relativos e estimular a integração vertical da produção. Em tempos de economia globalizada, elas afetam a competitividade dos produtos locais frente aos importados, uma vez que incidem sobre as exportações (diretamente ou onerando os insumos dos produtos) e não incidem nas importações. O aumento crescente da tributação cumulativa e a perda de substância do Imposto de Renda como fonte de financiamento federal são notórios na avaliação da performance da receita federal. De 39% do bolo federal em 1998 a participação do Imposto de Renda regrediu para 36% em 1999 e para 34% em 2000 e 2001.

O novo padrão da arrecadação federal afetou também a questão federativa, ao alterar a distribuição dos recursos disponíveis entre as três esferas de governo. A receita tributária brasileira consolidada tem crescido significativamente desde o início do Plano Real. Houve um aumento da participação relativa federal em detrimento da estadual especialmente a partir de 1997.

A avaliação das estatísticas tributárias permite algumas conclusões. A primeira delas é de que as contribuições sociais e as novas “CIDEs” se encaixaram muito bem no ajuste fiscal do governo ao propiciarem elevado volume de recursos de fácil fiscalização. Outra conclusão importante é que o aumento da tributação cumulativa, que alterou profundamente o padrão de financiamento do gasto público federal, elevou a carga tributária do País nos últimos três anos às custas da boa técnica tributária e da participação dos entes sub-nacionais na divisão dos recursos disponíveis.

OS CONCEITOS DE CARGA TRIBUTÁRIA

A carga tributária é um indicador citado com freqüência no noticiário nacional, especialmente por parte de empresários que alegam ser ela demasiadamente elevada. Tão polêmico quanto o seu patamar é o próprio conceito que define este indicador. No Brasil, a carga tributária é entendida como a expressão da relação entre a receita tributária total (União, Estados e Municípios) e o Produto Interno Bruto - PIB, indicando a participação do Estado na economia nacional. O termo “carga” é pouco usual na literatura internacional. Alguns economistas latinos preferem utilizar a expressão “coeficiente de pressão tributária”. Outros, no entanto, consideram inadequadas tanto a denominação de “carga” como a de “pressão”, por acharem que nestes conceitos está embutida a conotação de “sacrifício” ou “sofrimento” que deve suportar a população. Sabaini e Cano, por exemplo, citados por Afonso (1998), argumentam que os que adotam estes termos desconsideram que os recursos extraídos da sociedade são direcionados para gastos públicos. Estes autores preferem a denominação de “coeficiente de tributação” para definir a relação entre a receita tributária e o produto interno. Muitos órgãos internacionais apenas se referem à relação como “receita tributária (ou corrente) em percentagem do PIB (ou do PNB)”. Um outro conceito que está em desuso atualmente é o que distingue a carga tributária total (bruta) da líquida. A carga “líquida” se diferencia da “bruta” por deduzir os subsídios públicos e as transferências correntes (benefícios para a previdência, juros e correção da dívida pública, por exemplo).

No Brasil, como vimos antes, os institutos que medem a carga tributária apresentam esta relação no seu conceito bruto (total) e amplo, englobando tanto os tributos definidos pelo Código Tributário Nacional (impostos, taxas e contribuições de melhoria), como as contribuições sociais que financiam o sistema de Seguridade Social do País. Os órgãos internacionais (FMI, OCDE, Banco Mundial) costumam apresentar a carga de tributos apenas do nível central de governo (sem incluir o nível local de governo no caso de países unitários ou os níveis estadual e local no caso de países federativos) e, quase sempre, sem considerar a parafiscalidade. Assim, as comparações internacionais feitas por estes órgãos têm limitações, muito embora partam de uma base de dados harmonizada.

O pior ocorre quando se compararam dados do Brasil, por exemplo, com sua base ampliada de tributos, com as estatísticas internacionais destes organismos. Outra distorção ocorre na comparação entre países com uma alta participação do sistema de seguridade social público com países com previdência pública incipiente (caso dos chamados “trigres asiáticos”) ou privatizada (casos do Chile e México). Com efeito, países como Brasil, Argentina e Uruguai têm orçamentos de seguridade social expressivos, exigindo um forte financiamento público sob a forma de contribuições sociais (na Argentina e Uruguai já existe uma privatização parcial da Previdência Social). Desta forma, ao se acrescentar estas receitas no conceito de carga tributária e se comparar com a carga tributária dos países onde a seguridade social é pouco representativa, haverá um sério viés na análise.

É por causa destas distorções que a Comissão Econômica para América Latina e Caribe - CEPAL desenvolveu seu banco de dados e suas análises comparativas com a utilização dos conceitos de “Carga Tributária” e de “Carga Fiscal”, sendo este último a ampliação do primeiro agregando-se as receitas da seguridade social. Assim, pode-se comparar as cargas dos tributos tradicionais dos países, bem como estabelecer-se parâmetros com os dados ampliados a partir da inclusão de receitas dos sistemas de previdência e seguridade social.

OS MITOS SOBRE A CARGA FISCAL DO BRASIL

Uma tese bastante difundida em nosso país é a de que o Brasil tem uma “parafernália de impostos”, de grande complexidade, e em número superior a 41 impostos para uns ou 57 impostos para outros. O Brasil é, na verdade, um dos países que oferece maior segurança legal ao contribuinte. Apesar das notórias deficiências do sistema tributário brasileiro, não se pode esquecer que o Brasil é um dos poucos países do mundo em que o sistema impositivo está disciplinado pela Constituição. As alterações estruturais no desenho tributário são muito difíceis de serem implementadas devido à rigidez constitucional. Nos países da América Latina, por exemplo, o sistema tributário é definido em lei ordinária. A flexibilidade legal existente permite a estes países uma margem de manobra muito mais ampla para promoverem seus ajustes fiscais ou mesmo mudarem as regras do jogo tributário ao sabor das premências do caixa. No Uruguai e no México, as alterações no sistema fiscal podem ser feitas na lei de orçamento, anualmente, sem necessidade de leis específicas.

A afirmação sobre o número de impostos, então, chega a causar perplexidade. Os poucos impostos existentes estão disciplinados na Constituição e são em número de treze, sendo sete federais, três estaduais e três municipais. O que torna complexo o sistema são as demais figuras tributárias existentes como as contribuições sociais, as taxas e as contribuições de melhoria. Se computadas todas as imposições tributárias, em todas as esferas de governo, chegaremos a mais de cem diferentes tipos de tributos. E isto também ocorre em muitos países do mundo.

A literatura internacional apresenta exaustivos estudos que constatam uma participação crescente da despesa pública (e por decorrência da receita) no PIB nos países desenvolvidos durante os últimos cem anos. Concluem esses estudos que há uma relação direta entre a carga tributária e o nível de desenvolvimento: quanto mais desenvolvida a economia, maior a carga tributária.

Claro está, pela análise anteriormente realizada, que esta afirmativa não se enquadra adequadamente para comparações internas de entes subnacionais, mas permanece válida para estudos com países. Com efeito, países subdesenvolvidos vivem basicamente dos impostos sobre comércio exterior; países em desenvolvimento extraem as receitas tributárias majoritariamente de impostos sobre consumo, apresentando, por isso, um sistema tributário regressivo; enquanto os países desenvolvidos apóiam sua receita na tributação da renda, apresentando um sistema tributário progressivo, socialmente mais justo. Nessa ótica, o Brasil apresenta uma

carga tributária compatível com o seu nível de desenvolvimento, uma vez que sua base de arrecadação tem no consumo a principal fonte.

Essa linha de análise acabou consolidando, na literatura internacional, o conceito de carga tributária e suas relações com o nível de desenvolvimento. Não obstante, alguns economistas incursionaram nesta área interpretando equivocadamente o conceito de "pressão fiscal" para justificar a necessidade de redução da carga fiscal.

Para calcular a chamada "pressão fiscal" divide-se a carga tributária pela renda "per capita". Normalmente, compara-se a pressão fiscal brasileira com a de países desenvolvidos para chegar à conclusão de a brasileira ser a maior. Entretanto, a comparação apenas com esses países esconde a realidade deste indicador. Se compararmos a pressão fiscal brasileira com a de países mais pobres, observamos que esse indicador apresenta uma relação inversa com a renda per capita: quanto mais pobre o país, maior a pressão fiscal. Logo, não é correto afirmar que a pressão fiscal brasileira é uma das mais altas do mundo. A pressão fiscal dos países da África é muito superior à brasileira e, nem por isso, se tem notícia de rebelião popular contra uma possível "fúria fiscal" entre os africanos.

Qual a carga tributária e a pressão fiscal ideais para o Brasil? Se quiséssemos atingir uma pressão fiscal igual à norte-americana, teríamos que reduzir a receita tributária a 3,7% do PIB. Poderia ser reduzido desta forma o número de tributos a um único, a COFINS, que hoje apresenta praticamente essa receita. O ideal norte-americano aplicado para países africanos como Moçambique, por exemplo, representaria o fim do Estado: sua receita tributária teria de ser reduzida para apenas 0,5% do PIB. Seguindo esse raciocínio, chegaríamos à máxima de que países miseráveis deveriam ficar sem Estado e países remediados com um Estado mínimo. Um Estado nos níveis de hoje no Brasil seria apenas admissível em países ricos. Isso é obviamente um absurdo.

Para avaliar a carga tributária e a pressão fiscal ideais para o Brasil não cabe estabelecer padrões externos, mas decidir o que queremos do nosso Estado. Talvez estejamos consumindo bens públicos acima da nossa capacidade de pagamento. Quem sabe, nossa renda seja muito baixa para podermos consumir educação e saúde nos níveis de hoje. Talvez nossa renda seja suficiente apenas para gastarmos com a saúde. A população teria que demandar a educação privada ou, não tendo condições financeiras para tanto, permanecer analfabeta. Para termos um meio de comparação: a prestação mensal de um colégio particular ultrapassa, em geral, o salário mínimo, que é a renda da maioria dos trabalhadores brasileiros.

Se concluirmos que a população brasileira deva ter a garantia de acesso à educação e à saúde, a carga tributária obrigatoriamente terá de ser próxima à de hoje e a pressão fiscal superior à dos países desenvolvidos. Se o sistema tributário é injusto por arrecadar relativamente mais de quem menos ganha, a saída do Estado significará a marginalização total das camadas populacionais mais pobres, por mais paradoxal que isso possa parecer.

Na verdade, a regressividade do sistema tributário é intrínseca ao nível de desenvolvimento de cada país. Os impostos indiretos não são predominantes no Brasil

porque os legisladores e os administradores tributários sejam perversos. É o sistema compatível com a realidade econômica brasileira, a exemplo dos demais países em desenvolvimento.

Claro está que esta constatação não nos incentive a deixar de lutar pela progressividade do sistema tributário, tornando-o assim socialmente mais justo. Mas não podemos esquecer que os próprios conceitos de regressividade e progressividade tributárias podem e estão sendo ampliados pelos de regressividade ou progressividade fiscal, isto é, considerando a justiça e a equidade tanto do lado da receita como do gasto. Neste contexto, sistemas tributários regressivos podem ser compensados por uma distribuição da despesa mais voltada para os programas sociais. O que importa, em última análise, é a atuação do Estado como um todo, respeitadas as características próprias do estágio de desenvolvimento econômico de cada país.

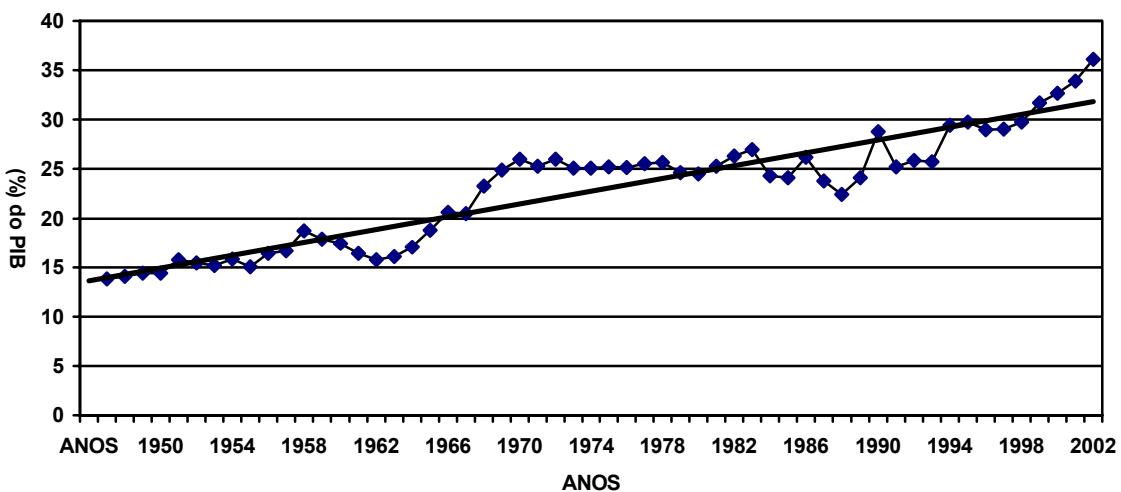
Nesta linha de raciocínio, o crescimento contínuo da carga de tributos verificado nos últimos anos no Brasil dá razão aos que criticam a contrapartida oferecida pelo Estado em termos de serviços públicos. De fato, o aumento da carga fiscal, que fez com que se atingisse, já em 2000, patamares de receita semelhantes aos de países desenvolvidos, como o dos Estados Unidos (ver o ranking mundial da carga tributária), não determinou um acréscimo de qualidade na prestação de serviços públicos, especialmente no que se refere às despesas de natureza social que beneficiam as camadas de mais baixa renda. Ao contrário, estudos recentes de órgãos de pesquisa, como, por exemplo, o IPEA, demonstraram que as funções ditas sociais (saúde, educação, saneamento) estão perdendo espaço na composição dos orçamentos públicos federal e estaduais nos últimos anos.

Há consenso no Brasil de que o Sistema Tributário Nacional deva ser modificado no sentido de sua simplificação e melhor distribuição da carga. A maneira de se atingir esses objetivos, porém, apresenta distintas alternativas. Como o sistema vigente é complexo (embora nem tanto, quando comparado com outros sistemas tributários), e o ato de pagar imposto não ser agradável, por ser imposto, o discurso contra o Fisco e contra a ganância do Estado e as propostas radicais de redução do número de impostos acabam ganhando a simpatia popular. No clima de crise social e de carência de bons serviços públicos que vivenciamos, ressurge, com o vigor ciclotímico brasileiro, o tema da reforma profunda da estrutura tributária. Nos anos 70, o Brasil era caracterizado como o País dos treinadores de futebol. Todos os brasileiros conheciam os segredos de dominar a bola. Nos anos 80 formamos milhões de aplicadores financeiros e de "experts" em inflação. No final dos anos 80, com a Constituinte, e, principalmente, no final da década de 90 e neste começo de novo milênio, com o aguçamento da crise fiscal do Estado brasileiro, surgem os "tributaristas" aos borbotões.

EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

ANOS	CARGA % PIB	ANOS	CARGA % PIB
1947 (Pós Reforma Tributária/46)	13,83	1974	25,10
1948	14,06	1975	25,22
1949	14,39	1976	25,13
1950	14,42	1977	25,55
1951	15,74	1978	25,70
1952	15,40	1979	24,66
1953	15,20	1980	24,50
1954	15,82	1981	25,30
1955	15,05	1982	26,30
1956	16,41	1983	27,00
1957	16,67	1984	24,30
1958	18,71	1985	24,10
1959	17,87	1986 (Plano Cruzado)	26,20
1960	17,42	1987 (Plano Bresser)	23,80
1961	16,39	1988 (Reforma de 88)	22,40
1962	15,76	1989 (Plano Verão)	24,10
1963	16,05	1990 (Plano Collor)	28,80
1964	17,02	1991	25,21
1965	18,82	1992	25,85
1966	20,64	1993	25,72
1967 (Pós Reforma Tributária/ 66)	20,50	1994 (Plano Real)	29,46
1968	23,30	1995	29,76
1969	24,90	1996	28,97
1970	25,99	1997	29,03
1971	25,27	1998	29,74
1972	26,01	1999 (Plano de Est. Fiscal)	31,70
1973	25,06	2000	32,70
2001			33,89
2002			36,10

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL



A evolução da carga tributária brasileira ao longo do tempo foi intensamente influenciada pelas modificações na economia e no Sistema Tributário Nacional, especialmente a partir da Reforma Tributária de 1966, que passou a produzir efeitos em 1967.

A tendência de crescimento da carga fiscal, conforme pode ser visto no gráfico ilustrativo, é nitidamente ascendente ao longo dos últimos 55 anos. O crescimento da carga tributária tem sido, de forma geral, lento e gradual, com algumas incidências importantes que produziram mudanças rápidas para patamares mais elevados de pressão fiscal: em 1946, ocorreu a reforma constitucional tributária; em 1966, foi realizada uma profunda reforma tributária, o que alavancou a arrecadação tributária; em 1986, deu-se o Plano de Estabilização do governo Sarney (Plano Cruzado); em 1988, promulgou-se a nova Constituição Federal. Ela alterou o Capítulo Tributário produzindo descentralização de recursos da União para os governos sub-nacionais e imediata recomposição de receitas através de tributos cumulativos; em 1990, o Plano Collor de Estabilização Monetária determinou um resultado alto para a carga fiscal; em 1994, a estabilização econômica decorrente do Plano Real e, finalmente, em 1999, o Plano de Estabilização Fiscal que aumentou as alíquotas da COFINS e CPMF.

Com efeito, o estudo da evolução da carga tributária, por intervalos temporais, pode ser feito através da divisão dos períodos por décadas, por incidências de planos econômicos ou por épocas de reforma do sistema brasileiro.

Nesta última perspectiva, a primeira reformulação significativa considerada foi a reforma de 1946, conforme relatado no início deste estudo. É desta época a criação dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios. A execução da Administração Tributária federal estava a cargo da Direção Geral da Fazenda Nacional, constituída pelos Departamentos de Rendas Internas, de Consumo e de Aduanas, entre outros, independentes entre si. Este modelo de administração não integrado permaneceu até a reforma administrativa de novembro de 1968, quando foi criada a Secretaria da Receita Federal. A SRF, órgão do Ministério da Fazenda, passou a adotar a forma sistêmica de administração, congregando todos os órgãos que atuavam na área tributária federal. No âmbito estadual e municipal a tarefa de gestão tributária estava a cargo de órgãos vinculados às Secretarias de Fazenda e Finanças, situação que perdura até hoje com exceção da Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte (a partir de 1995), da Gerência de Receita do Maranhão (a partir de 1999) e da Secretaria da Receita Estadual do Rio de Janeiro (a partir de 2003).

A carga tributária bruta que em 1947 (primeiro ano para o qual se possui uma elaboração sistemática das Contas Nacionais do Brasil) estava em 13,83%, após permanecer no patamar de 14% nos anos de 1948 a 1950, chegou a 15,74% em 1951, ficando neste nível até 1955. Em função do aumento do consumo de petróleo e do aumento do gravame “saldo de ágios” resultante de resíduo da conversão cambial e que vigorou até 1961, nos anos de 1956 e 1957 a carga tributária saltou para o patamar de 16% do PIB. Em 1958, com a necessidade de recursos importados por parte do governo Kubitschek, ocorreu um acréscimo significativo na receita referente ao saldo de ágios e ao Imposto de Importação, o que projetou a carga tributária para o

nível de 18,71% do PIB, o maior do período anterior ao governo militar instalado em 1964. Após 1958, o percentual da carga foi sendo reduzido gradativamente até chegar novamente a 16% em 1963. Em 1964, o governo militar, de forma emergencial, reformou o imposto de renda e, com isto, conseguiu elevar a carga para 18,82% em 1965 e, no ano seguinte, para 20,64%. Em 1967, em função da transição ocorrida entre o antigo sistema e a reforma tributária ocorrida no ano anterior, o percentual da carga recuou para 20,5%.

A média da década de 40 foi de apenas 14,18% do PIB. Na década de 50, o percentual médio subiu para 16,43%. No período amplo que vai de 1947 até a entrada do novo sistema tributário definido em 1966 a média foi de 16,28%. O aumento ocorrido na carga tributária entre as décadas de 40 e 60 deveu-se também ao surto de desenvolvimento industrial do país que fez com que as necessidades de gastos do governo fossem aumentadas, o que pressionou a elevação do nível da pressão fiscal.

Com a moderna estrutura tributária criada com a reforma de 1966 o objetivo governamental de expansão da carga tributária bruta foi plenamente atingido, conforme demonstra o crescimento de 20,50% para 24,90% entre 1967 e 1969. Em 1970 essa participação subiu para 25,99%, situando-se, em média, durante a toda década de 70 (período de 1971 a 1980), em 25,22%, percentual este, bem superior à média da década de 60, que ficou em 19,94%.

A década de 80 (anos de 1981 a 90), apesar de alguns exercícios com cargas em baixa, como nos anos de 1987 e 1988, e com outros com arrecadações atípicas, como em 1986 (Plano Cruzado) e 1990 (durante o Plano Collor e já sob influência do novo sistema advindo da Constituição Federal de 1988), fechou com uma carga tributária média de 25,23%, num patamar praticamente idêntico ao da década anterior (25,22%). A média de todo o período entre as duas grandes reformas tributárias, de 1967 e 1988, foi de 24,83%.

A relativa estagnação da carga tributária durante as décadas de 70 e 80 tem parte de sua explicação na política de incentivos fiscais, setoriais e regionais, adotada pelos governos. Para enfrentar a crise econômica e financeira no início dos anos 80, o governo implementou um ajuste fiscal superficial (entre as medidas praticadas houve a criação do FINSOCIAL – hoje COFINS - em 1982) que se manifestou no crescimento da carga tributária para 26,30% em 1982 e para 27,00% em 1983 (até então, o maior percentual da história). Com exceção do Plano Cruzado, quando atingiu 26,20%, o percentual da carga passou a registrar declínio a partir de 1984. Esta baixa performance ocorreu principalmente pela inadequação dos mecanismos de indexação tributária durante os períodos de inflação alta dos anos 80 (presença do efeito “Olivera-Tanzi”). A crise econômica e o processo inflacionário permearam os anos 80 e fizeram com que várias tentativas de correção de rumo fossem feitas na economia, todas elas sem sucesso duradouro: o Plano Cruzado em 1986; o Plano Bresser em junho de 1987 e o Plano Verão em janeiro de 1989. Somente o Plano Cruzado logrou aumentar a carga fiscal.

Todas as ações do governo para sair da crise econômico-financeira acabaram por tornar o sistema tributário nacional numa colcha de retalhos. As alterações nas

normas tributárias acabaram por minar a estrutura do sistema fiscal brasileiro. Este processo de desintegração tributária acabou se refletindo na baixa produtividade fiscal nos anos de 1987 (23,80%) e 1988 (22,40%). A necessidade de superação dos déficits fiscais, o anseio da sociedade e o forte espírito descentralizador reinante durante o processo constituinte desaguardaram na Reforma Constitucional Tributária de 1988. O novo sistema passou a vigorar em 1989 já apresentando uma pequena reação durante a transição entre os sistemas (24,10%). O Plano Collor, em 1990, potencializou a arrecadação tributária (28,80% do PIB, atingindo a maior pressão fiscal até então), favorecida que foi pela inflação baixa e pela suspensão de incentivos e deduções no Imposto de Renda. De 1992 até meados de 1994, no governo Itamar, a inflação alta corroia os acréscimos de receita gerados pela criação de novas contribuições. Somente a partir da estabilização monetária (minimização do efeito “Olivera-Tanzi”), assegurada pelo Plano Real, em 1994, é que a carga tributária assumiu um novo patamar, atingindo a casa dos 29% entre 1994 e 1998.

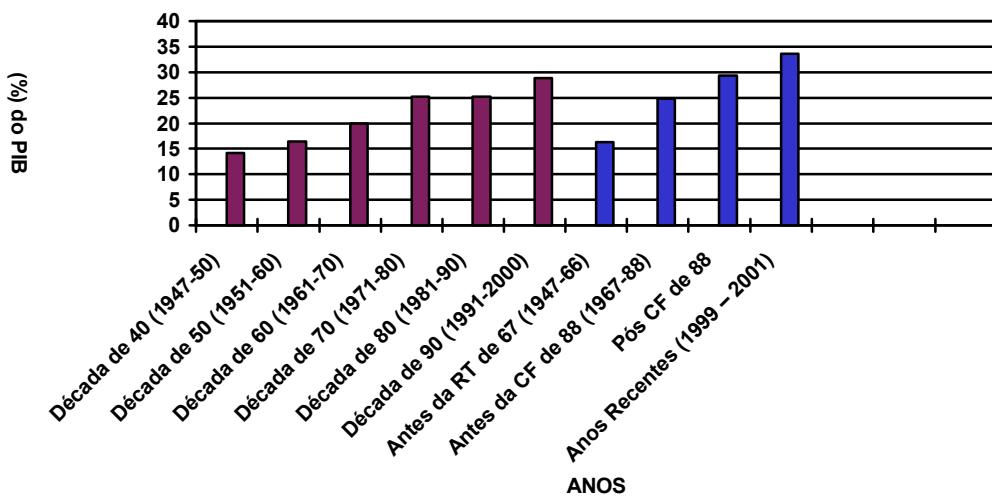
Em 1999, com a criação do Plano de Estabilização Fiscal (PEF), que aumentou a alíquota da CPMF e da COFINS, a carga fiscal brasileira extrapolou a barreira dos 30%, atingindo 31,70%, igualando os níveis de pressão tributária de países altamente desenvolvidos como Estados Unidos e Japão. No período recente, entre 1999 e 2002, este percentual está em plena ascensão, tendo atingido, em 2002, o recorde histórico de 36,1% em relação ao PIB.

O Plano Real influenciou positivamente na média da carga tributária da década de 90. O indicador foi de 28,81% do PIB, muito próximo do percentual para o período pós-Constituição Federal de 1988, que foi de 29,36%. O período recente de 1999 a 2002, marcado pelo PEF, ficou, na média, em 33,60% em relação ao PIB. Fica claro, portanto, que superados os efeitos negativos da inflação, a sustentação e a ampliação da carga fiscal brasileira no período recente deveu-se, em muito, à prática da União de criar ou reintroduzir tributos, especialmente os cumulativos e não partilhados, e de majorar alíquotas e incrementar a base legal de incidência de tributos existentes.

CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: MÉDIAS POR PERÍODO

PERÍODO	CARGA MÉDIA (% DO PIB)
Década de 40 (1947-50)	14,18
Década de 50 (1951-60)	16,43
Década de 60 (1961-70)	19,94
Década de 70 (1971-80)	25,22
Década de 80 (1981-90)	25,23
Década de 90 (1991-2000)	28,81
Antes da RT de 67 (1947-66)	16,28
Antes da CF de 88 (1967-88)	24,83
Pós CF de 88 (1989-2002)	29,36
<i>Anos Recentes (1999 – 2002)</i>	<i>33,60</i>

CARGA TRIBUTÁRIA MÉDIA NO BRASIL



CARGA FISCAL E DISTRIBUIÇÃO DO “BOLO” TRIBUTÁRIO NO BRASIL

A receita tributária brasileira tem crescido de forma contínua desde o início do Plano Real. Os dados de 2002 indicam uma ótima performance da arrecadação tributária do País.

RECEITA PRÓPRIA (DIRETA)						
	2.001	2002	Variação (%) 2002/2001	% PIB 2001	% PIB 2002	Variação(%) 2002/2001
UNIÃO	281.707	338.060	20,00	23,47	25,59	9,02
ESTADOS	107.709	119.957	11,37	8,98	9,08	1,18
MUNICÍPIOS	17.282	18.917	9,46	1,44	1,43	-0,56
TOTAL	406.698	476.934	17,27	33,89	36,10	6,52

Foram arrecadados R\$ 476,9 bilhões, equivalentes a 36,1% do PIB, representando um crescimento nominal de **17,27%** sobre o ano de 2001. O crescimento medido em relação ao PIB foi de **6,52%** em relação a 2001. O crescimento real tendo como deflator o IGP-DI médio foi de **3,21%**.

O volume de receita de tributos no presente exercício de 2003 deverá atingir cerca de **R\$ 580 bilhões**. Esta arrecadação, obtida nas três esferas de governo, incluindo a parafiscalidade, deverá significar uma carga fiscal em torno de **37%** do PIB.

As taxas de crescimento da receita própria da **União**, dos **Estados** e dos **Municípios** em 2002 em relação a 2001 apresentaram os seguintes resultados:

- UNIÃO: crescimento nominal de **20%** e crescimento medido pela participação no PIB de **9,02%**;
- ESTADOS: crescimento nominal de **11,37%** e crescimento medido pela participação no PIB de **1,18%**;
- MUNICÍPIOS: crescimento nominal de **9,46%** e crescimento medido pela participação no PIB de **-0,56%**.

A União respondeu pela geração de 70,88% (25,59% do PIB) dos tributos coletados no País em 2002 (R\$ 338,06 bilhões). Aos Estados coube 25,15% (9,08% do PIB) do “bolo” fiscal (R\$ 119,96 bilhões) e, aos Municípios, a fatia menor de 3,97% (1,43% do PIB) do total (R\$ 18,92 bilhões).

CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – 2002			
NÍVEL DE GOVERNO	R\$ MILHÕES	% RELATIVA	% DO PIB
FEDERAL	338.060	70,88	25,59
ESTADUAL	119.957	25,15	9,08
MUNICIPAL	18.917	3,97	1,43
TOTAL	476.934	100,00	36,10

Fonte: Secretaria da Receita Federal, CONFAZ, INSS, AFE/BNDES

PIB 2002 = R\$ 1.321 Bilhões, segundo estimativa preliminar do IBGE.

Conforme a tabela que segue, a União foi responsável por **70,88%** do total arrecadado representando um **avanço de 2,33%** em relação à participação relativa obtida em 2001. Os Estados responderam por **25,15%** da receita bruta significando uma **queda de 5,03%** em relação à participação de 2001. Os Municípios, por sua vez, responderam por **3,97%** do bolo o que significou uma **retração de 6,66%** em relação a 2001.

CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – 2001 e 2002			
	2001	2002	Variação % 2002/2001
NÍVEL DE GOVERNO	% RELATIVA	% RELATIVA	
FEDERAL	69,27	70,88	2,33
ESTADUAL	26,48	25,15	-5,03
MUNICIPAL	4,25	3,97	-6,66
TOTAL	100,00	100,00	

A tabela acima revela o incremento no grau de concentração da arrecadação tributária nacional nas mãos do governo federal. Num período de análise mais longo (ver tabela a seguir), percebe-se com mais clareza o crescimento da participação federal na arrecadação tributária direta. De fato, a partir da Reforma Tributária de 66, a receita tributária nacional foi sendo concentrada nas mãos da União chegando em 1983 no auge da centralização da arrecadação. A partir de 1984 houve uma reação dos Estados, que puderam inclusive aumentar a alíquota do ICMS, culminando com o processo constituinte de 1988. O novo desenho constitucional tributário propiciou uma desconcentração da receita em favor dos Estados e Municípios a partir de 1989. A União, no entanto, passou a recompor suas receitas em 1992, retomando a concentração especialmente a partir de 1997. Os Estados que haviam tido conquista de espaço com a Constituição de 1988, diminuíram sua fatia no “bolo” já a partir de 1990. A queda maior, no entanto, ocorreu a partir da vigência da Lei Kandir em setembro de 1996. Os Municípios, que em 1998 haviam quase dobrado sua participação em relação a 1989, apresentaram queda de participação nos anos recentes de 1999 a 2002.

DIVISÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA DIRETA NO BRASIL – 1950/2002				
ANOS	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS	TOTAL
1950	60,6	30,0	9,4	100,0
1951	61,9	31,0	7,1	100,0
1952	61,5	31,0	7,5	100,0
1953	61,4	30,6	8,0	100,0
1954	64,3	29,1	6,6	100,0
1955	61,1	31,9	7,0	100,0
1956	63,4	30,5	6,1	100,0
1957	62,6	30,5	7,0	100,0
1958	66,1	27,4	6,5	100,0
1959	65,5	29,4	5,1	100,0
1960	63,9	31,3	4,8	100,0
1961	62,3	32,9	4,8	100,0
1962	61,5	33,6	5,0	100,0
1963	61,6	32,3	6,1	100,0
1964	60,0	34,8	5,2	100,0
1965	63,5	30,8	5,6	100,0
1966	64,7	30,0	5,4	100,0
1967	63,2	33,2	3,6	100,0
1968	66,7	30,6	2,7	100,0
1969	66,7	30,6	2,7	100,0
1970	66,7	30,6	2,7	100,0
1971	68,7	28,6	2,7	100,0
1972	69,7	27,7	2,6	100,0
1973	71,1	26,4	2,5	100,0
1974	72,3	25,5	2,3	100,0
1975	73,7	23,5	2,8	100,0
1976	75,4	21,6	3,0	100,0
1977	76,0	21,1	2,9	100,0
1978	75,1	22,2	2,8	100,0
1979	74,8	21,8	3,4	100,0
1980	74,7	21,6	3,7	100,0
1981	75,4	21,3	3,3	100,0
1982	75,9	21,4	2,7	100,0
1983	76,6	20,6	2,8	100,0
1984	76,9	20,7	2,4	100,0
1985	76,0	21,8	2,3	100,0
1986	74,5	22,7	2,8	100,0
1987	75,2	21,9	2,9	100,0
1988	74,6	22,4	3,0	100,0
1989	66,1	31,2	2,7	100,0
1990	67,3	29,6	3,1	100,0
1991	66,3	28,9	4,8	100,0
1992	67,7	28,4	3,9	100,0
1993	71,8	25,1	3,1	100,0
1994	69,5	27,1	3,5	100,0
1995	67,2	28,0	4,8	100,0
1996	66,8	28,3	4,9	100,0
1997	67,7	27,3	5,1	100,0
1998	68,7	26,2	5,2	100,0
1999	69,9	25,4	4,7	100,0
2000	68,8	26,5	4,7	100,0
2001	69,3	26,5	4,2	100,0

2002	70,9	25,1	4,0	100,0
------	------	------	-----	-------

Mais importante do que saber a distribuição das receitas tributárias é conhecer a divisão da receita disponível entre os níveis de governo, após a realização das transferências constitucionais tributárias.

RECEITA DISPONÍVEL						
	2.001 (R\$ Milhões)	2002 (R\$ Milhões)	Variação (%) 2002/2001	% PIB 2001	% PIB 2002	Variação (%) 2002/2001
UNIÃO	240.012	286.261	19,27	20,00	21,67	8,35
ESTADOS	103.205	117.437	13,79	8,60	8,89	3,37
MUNICÍPIOS	63.483	73.236	15,36	5,29	5,54	4,73
TOTAL	406.700	476.934	17,27	33,89	36,10	6,52

As taxas de crescimento da receita disponível da **União**, dos **Estados** e dos **Municípios** em 2002 em relação a 2001 apresentaram os seguintes resultados:

- UNIÃO: crescimento nominal de **19,27%** e crescimento medido pela participação no PIB de **8,35%**.
- ESTADOS: crescimento nominal de **13,79%** e crescimento medido pela participação no PIB de **3,37%**.
- MUNICÍPIOS: crescimento nominal de **15,36%** e crescimento medido pela participação no PIB de **4,73%**.

RECEITA DISPONÍVEL em 2002			
	2.001	2002	Variação (%) 2002/2001
% UNIÃO	59,01	60,02	1,71
% ESTADOS	25,38	24,62	-2,97
% MUNICÍPIOS	15,61	15,36	-1,63
TOTAL	100,00	100,00	

Se considerarmos a disponibilidade de recursos, após a realização das transferências financeiras intergovernamentais, o montante de quase R\$ 477 bilhões tem a seguinte proporção: **60,02%** para a União (**crescimento de 1,71%** em relação a 2001), **24,62%** para os Estados (**queda de 2,97%** em relação a 2001) e **15,36%** para os Municípios (**queda de 1,63%** em relação a 2001).

O quadro a seguir ilustra a divisão federativa da receita tributária brasileira. Nota-se que ela é bastante alterada, beneficiando, principalmente, a esfera municipal, muito embora a redução de participação nos últimos anos.

DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA DISPONÍVEL NO BRASIL				
ANOS	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS	TOTAL
1960	59,5	34,1	6,4	100,0
1965	54,8	35,1	10,1	100,0
1970	60,8	29,2	10,0	100,0
1971	62,8	27,3	9,9	100,0
1972	63,8	26,9	9,3	100,0
1973	64,5	26,3	9,2	100,0
1974	66,4	25,2	8,4	100,0
1975	68,0	23,3	8,7	100,0
1976	68,1	23,1	8,8	100,0
1977	69,1	22,3	8,6	100,0
1978	68,1	23,3	8,6	100,0
1979	68,0	22,7	9,3	100,0
1980	68,2	23,3	8,6	100,1
1981	68,4	22,3	9,3	100,0
1982	69,0	22,1	8,9	100,0
1983	69,8	21,3	8,9	100,0
1984	65,8	24,1	10,1	100,0
1985	62,7	26,2	11,1	100,0
1986	60,9	27,0	12,1	100,0
1987	64,1	23,3	12,6	100,0
1988	60,1	26,6	13,3	100,0
1989	61,1	25,0	13,9	100,0
1990	57,1	28,0	14,9	100,0
1991	55,4	28,2	16,5	100,0
1992	57,3	27,4	15,4	100,0
1993	60,6	25,3	14,1	100,0
1994	59,8	26,1	14,1	100,0
1995	56,3	27,5	16,2	100,0
1996	56,1	27,6	16,2	100,0
1997	57,3	26,6	16,2	100,0
1998	59,2	25,0	15,8	100,0
1999	60,1	24,7	15,2	100,0
2000	59,9	25,1	15,0	100,0
2001	59,0	25,4	15,6	100,0
2002	60,0	24,6	15,4	100,0

Nota: Foi utilizado o conceito ampliado de Receita Tributária Disponível, das Contas Nacionais.

Analisando a evolução da distribuição da receita disponível do quadro anterior, verificamos que da mesma forma que na receita bruta, na receita disponível também há um avanço da União em detrimento dos Estados e dos Municípios. A partir da Reforma Tributária de 66, a disponibilidade da receita tributária nacional, a exemplo da arrecadação direta, também foi sendo concentrada nas mãos da União chegando em 1983 no auge da centralização (69,8% dos recursos disponíveis). A partir de 1984 houve uma reação dos Estados, que culminou com o processo constituinte de 1988. O novo desenho constitucional tributário propiciou uma desconcentração da receita em favor dos Estados e Municípios a partir de 1989. A União, no entanto, passou a recompor suas receitas em 1992, retomando a concentração do bolo disponível especialmente a partir de 1997. Os Estados que haviam tido conquista de espaço com a Constituição de 1988, diminuíram sua fatia no “bolo” disponível a partir de 1992. A queda maior, no entanto, ocorreu a partir da vigência da Lei Kandir em setembro de 1996. Os Municípios tiveram crescimento contínuo a partir de 1984 até 1991, quando começou uma pequena perda de posição que se estendeu até 1994. De 1995 a 1997 sua participação na receita disponível se estabilizou em torno de 16%. Em 1998 volta a ter um processo de queda até atingir 15% em 2000.

Em 2002, a União, que havia arrecadado 70,88% do total nacional, passou a ter a sua disposição, após a contabilização das transferências, 60,02% do bolo tributário nacional final. Os Estados, que arrecadaram 25,15% ficaram com 24,62% enquanto os Municípios, que obtiveram apenas 3,97% de receita própria direta, abocanharam 15,36% da receita final.

A próxima tabela faz um comparativo entre a arrecadação direta e a disponível por esfera de governo. Para cada ente governamental é apresentado, também, o percentual de aproveitamento da arrecadação própria (divisão entre a receita disponível e a direta). O valor de aproveitamento superior a 100 indica que a esfera de governo é recebedora líquida de recursos enquanto o valor abaixo de 100 indica o contrário, isto é, que o ente governamental é transferidor líquido de recursos.

Pode-se observar que os Estados, a partir de 1976, passaram a ter valor superior a 100, indicando terem uma disponibilidade de recursos superior a sua receita própria. Esta situação perdura até 1989, quando começa o período relativo ao novo sistema tributário definido na Constituição de 1988, passando os Estados à condição de transferidores líquidos de recursos. Em relação aos Municípios, sua característica histórica de recebedor líquido de recursos já se acentua a partir dos anos 70.

COMPARATIVO ENTRE OS % DAS RECEITAS DIRETA E DISPONÍVEL E SEU APROVEITAMENTO									
	UNIÃO			ESTADOS			MUNICÍPIOS		
ANOS	DIR.	DISP.	APROV.	DIR.	DISP.	APROV.	DIR.	DISP.	APROV.
1960	63,9	59,5	93,1	31,3	34,1	108,9	4,8	6,4	133,3
1965	63,5	54,8	86,3	30,8	35,1	114,0	5,6	10,1	180,4
1970	66,7	60,8	91,2	30,6	29,2	95,3	2,7	10,0	371,3
1971	68,7	62,8	91,4	28,6	27,3	95,6	2,7	9,9	362,6
1972	69,7	63,8	91,6	27,7	26,9	97,0	2,6	9,3	355,7
1973	71,1	64,5	90,7	26,4	26,3	99,7	2,5	9,2	366,0
1974	72,3	66,4	91,9	25,5	25,2	99,0	2,3	8,4	369,3
1975	73,7	68,0	92,3	23,5	23,3	99,1	2,8	8,7	313,4
1976	75,4	68,1	90,3	21,6	23,1	107,1	3,0	8,8	291,0
1977	76,0	69,1	90,9	21,1	22,3	105,5	2,9	8,6	301,0
1978	75,1	68,1	90,7	22,2	23,3	105,1	2,8	8,6	311,3
1979	74,8	68,0	90,9	21,8	22,7	104,0	3,4	9,3	276,3
1980	74,7	68,2	91,3	21,6	23,3	107,6	3,7	8,6	233,1
1981	75,4	68,4	90,7	21,3	22,3	104,5	3,3	9,3	283,0
1982	75,9	69,0	90,9	21,4	22,1	103,2	2,7	8,9	335,7
1983	76,6	69,8	91,2	20,6	21,3	103,2	2,8	8,9	318,6
1984	76,9	65,8	85,6	20,7	24,1	116,3	2,4	10,1	425,2
1985	76,0	62,7	82,5	21,8	26,2	120,3	2,3	11,1	491,9
1986	74,5	60,9	81,7	22,7	27,0	119,0	2,8	12,1	437,0
1987	75,2	64,1	85,2	21,9	23,3	106,4	2,9	12,6	440,6
1988	74,6	60,1	80,5	22,4	26,6	118,8	3,0	13,3	443,6
1989	66,1	61,1	92,4	31,2	25,0	80,2	2,7	13,9	513,4
1990	67,3	57,1	84,9	29,6	28,0	94,6	3,1	14,9	478,1
1991	66,3	55,4	83,5	28,9	28,2	97,4	4,8	16,5	344,4
1992	67,7	57,3	84,6	28,4	27,4	96,2	3,9	15,4	398,7
1993	71,8	60,6	84,4	25,1	25,3	100,5	3,1	14,1	461,1
1994	69,5	59,8	86,1	27,1	26,1	96,5	3,5	14,1	407,8
1995	67,2	56,3	83,8	28,0	27,5	98,4	4,8	16,2	336,0
1996	66,8	56,1	84,1	28,3	27,6	97,6	4,9	16,2	330,8
1997	67,7	57,3	84,6	27,3	26,6	97,4	5,1	16,2	319,6
1998	68,7	59,2	86,2	26,2	25,0	95,6	5,2	15,8	305,2
1999	69,9	60,1	86,0	25,4	24,7	97,2	4,7	15,2	323,9
2000	68,8	59,9	87,0	26,5	25,1	94,8	4,7	15,0	318,9
2001	69,3	59,0	85,1	26,5	25,4	95,8	4,3	15,6	362,8
2002	70,9	60,0	84,6	25,1	24,6	98,0	4,0	15,4	385,0

A tabela que segue explica a distribuição da receita disponível nacional para o exercício de 2002.

**DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL
(ano 2002)**

(em % do PIB)

UNIÃO:

(+) Imposto de Renda - IR	6,50
(+) Contribuições Previdenciárias	5,76
(+) FGTS	1,70
(+) CPMF	1,54
(+) Imposto s/ Produtos Industrializados - IPI	1,50
(+) Imposto s/Operações Financeiras - IOF	0,30
(+) COFINS	3,96
(+) Contribuição Social s/Lucro	1,01
(+) Imposto s/Prop. Territorial Rural - ITR	0,02
(+) PIS - PASEP	0,97
(+) Imposto s/Comércio Exterior (Imp/Exp)	0,60
(+) Outras Receitas Tributárias	1,73
 (=) Receita tributária própria (1)	 25,59

(-) Transferências aos Estados	
FPE	1,72
FRExp.	0,15
F.DES.NO/NE/CO	0,24
	2,11
(-) Transferências aos Municípios	
FPM	1,80
ITR	0,010
	1,81
 (=) Total de Transferências	 3,92

.....
Receita Disponível da União **21,67**

ESTADOS:

(+) ICMS	7,95
(+) ITCD	0,04
(+) IPVA	0,53
(+) Outras	0,56
 (=) Receita tributária própria (2)	 9,08
 (+) Transferências da União	 2,11
 (-) Transferências aos Municípios	
25% do ICMS	1,99
25% do FRExp	0,04
50% do IPVA	0,27
	2,30

.....
Receita Disponível dos Estados **8,89**

MUNICÍPIOS:

(+) ISS	0 , 55
(+) IPTU	0 , 43
(+) ITBI	0 , 08
(+) taxas e outras	0 , 37
(=) Receita tributária própria (3)	1 , 43
(+) Transferências da União	1 , 81
(+) Transferências dos Estados	2 , 30
 <i>Receita Disponível dos Municípios</i>	 5,54
 TOTAL GERAL (1+2+3)	 36,10

Nota: Foi utilizado o conceito ampliado de Receita Tributária Disponível das Contas Nacionais

RANKING DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

	2001	2002	2001	2002	2001	2002
TRIBUTO	R\$ MILHÕES	R\$ MILHÕES	% PIB	% PIB	% TOTAL	% TOTAL
ICMS	94.224	105.028	7,852	7,951	23,17	22,02
I.RENDA	64.908	85.802	5,409	6,495	15,96	17,99
INSS	65.424	76.082	5,452	5,759	16,09	15,95
COFINS	46.364	52.266	3,863	3,957	11,40	10,96
FGTS	21.074	22.482	1,756	1,702	5,18	4,71
CPMF	17.197	20.368	1,433	1,542	4,23	4,27
IPI	19.456	19.798	1,621	1,499	4,78	4,15
CONTR.S.S/LUCRO	9.366	13.363	0,780	1,012	2,30	2,80
PIS/PASEP	11.396	12.870	0,950	0,974	2,80	2,70
I. C. EXTERIOR	9.087	7.970	0,757	0,603	2,23	1,67
CIDE Combustíveis	-	7.241	-	0,548	0,00	1,52
ISS	6.573	7.230	0,548	0,547	1,62	1,52
IPVA	6.287	6.963	0,524	0,527	1,55	1,46
IPTU	5.218	5.740	0,435	0,435	1,28	1,20
Contr.Seg.Serv. Federal	3.815	4.424	0,318	0,335	0,94	0,93
Previdência Estadual	3.796	4.080	0,316	0,309	0,93	0,86
IOF	3.585	4.023	0,299	0,305	0,88	0,84
Taxas e outros Trib. Federais	3.283	4.002	0,274	0,303	0,81	0,84
Taxas e outros Trib. Mun.	3.629	3.990	0,302	0,302	0,89	0,84
Sistema "S"	3.100	3.410	0,258	0,258	0,76	0,71
Taxas e outros Trib.Est.	3.069	3.376	0,256	0,256	0,75	0,71
Salário Educação	3.068	3.375	0,256	0,255	0,75	0,71
ITBI	1.064	1.100	0,089	0,083	0,26	0,23
Previdência Municipal	798	857	0,066	0,065	0,20	0,18
ITCD	333	510	0,028	0,039	0,08	0,11
FUNDAF	356	339	0,030	0,026	0,09	0,07
ITR	228	245	0,019	0,019	0,06	0,05
TOTAL	406.698	476.934	33,890	36,104	100,00	100,00
PIB	1.200.060	1.321.000				

A tabela acima demonstra que a carga fiscal brasileira está fortemente concentrada em poucos tributos. Em 2002, os quatro principais gravames significaram cerca de 67% do total. O ICMS é o principal tributo do País, respondendo por quase um quarto da receita tributária nacional.

COMPOSIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

	2.001 (R\$ Milhões)	2.002 (R\$ Milhões)
UNIÃO	281.707	338.060
ORÇAMENTO FISCAL DA UNIÃO:	98.966	119.567
<i>IR</i>	64.908	85.802
<i>IPI</i>	19.456	19.798
<i>IOF</i>	3.585	4.023
<i>I.Comércio Exterior</i>	9.087	7.970
<i>ITR</i>	228	245
TAXAS E OUTROS	1.702	1.729
ORÇAMENTO SEGURIDADE:	155.499	181.985
<i>INSS</i>	65.424	76.082
<i>COFINS</i>	46.364	52.266
<i>CPMF</i>	17.197	20.368
<i>CSLL</i>	9.366	13.363
<i>PIS PASEP</i>	11.396	12.870
<i>C.Seg.Servidor Público</i>	3.815	4.424
OUTRAS	1.937	2.612
ORÇAMENTO - DEMAIS:	27.242	36.508
<i>FGTS</i>	21.074	22.482
CONTR. ECONÔMICAS	-	7.241
SALARIO-EDUCAÇÃO	3.068	3.375
SISTEMA "S"	3.100	3.410
ESTADOS	107.709	119.957
<i>ICMS</i>	94.224	105.028
<i>IPVA</i>	6.287	6.963
<i>ITCD</i>	333	510
PREVIDENCIA ESTADUAL	3.796	4.080
TAXAS E OUTROS	3.069	3.376
MUNICÍPIOS	17.282	18.917
<i>ISS</i>	6.573	7.230
<i>IPTU</i>	5.218	5.740
<i>ITBI</i>	1.064	1.100
PREVIDENCIA MUNICIPAL	798	857
TAXAS E OUTROS	3.629	3.990
TOTAL	406.698	476.934

A tabela acima demonstra a importância do Orçamento de Seguridade Social (R\$ 182 bilhões) no total do Orçamento Federal (**53%** em 2002) e no total das receitas nacionais (**38%** em 2002).

CARGA TRIBUTÁRIA DE 2002 POR TRIBUTOS E SUA CLASSIFICAÇÃO					
TRIBUTO	R\$ MILHÕES	% PIB	% TOTAL	Natureza Jurídica	Competência
ICMS	105.028	7,95	22,02	IMPOSTO	ESTADUAL
I.RENDA	85.802	6,5	17,99	IMPOSTO	FEDERAL
INSS	76.082	5,76	15,95	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
COFINS	52.266	3,96	10,96	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
FGTS	22.482	1,7	4,71	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
CPMF	20.368	1,54	4,27	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
IPI	19.798	1,5	4,15	IMPOSTO	FEDERAL
CONTR.S.S/LUCRO	13.363	1,01	2,80	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
PIS/PASEP	12.870	0,97	2,70	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
I. C. EXTERIOR	7.970	0,6	1,67	IMPOSTO	FEDERAL
CIDE Combustíveis	7.241	0,55	1,52	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
ISS	7.230	0,55	1,52	IMPOSTO	MUNICIPAL
IPVA	6.963	0,53	1,46	IMPOSTO	ESTADUAL
IPTU	5.740	0,44	1,20	IMPOSTO	MUNICIPAL
Contr.Seg.Serv. Federal	4.424	0,34	0,93	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
Previdência Estadual	4.080	0,31	0,86	CONTRIBUIÇÃO	ESTADUAL
IOF	4.023	0,3	0,84	IMPOSTO	FEDERAL
Taxas e outros Trib. Fed.	4.002	0,3	0,84	TAXAS	FEDERAL
Taxas e outros Trib. Mun.	3.990	0,3	0,84	TAXAS	MUNICIPAL
Sistema "S"	3.410	0,26	0,71	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
Taxas e outros Trib. Est.	3.376	0,25	0,71	TAXAS	ESTADUAL
Salário Educação	3.375	0,25	0,71	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
ITBI	1.100	0,08	0,23	IMPOSTO	MUNICIPAL
Previdência Municipal	857	0,06	0,18	CONTRIBUIÇÃO	MUNICIPAL
ITCD	510	0,04	0,11	IMPOSTO	ESTADUAL
FUNDAF	339	0,03	0,07	CONTRIBUIÇÃO	FEDERAL
ITR	245	0,02	0,05	IMPOSTO	FEDERAL
TOTAL	476.934	36,1	100,00		

A expressiva representatividade das contribuições para os cofres públicos reflete o uso intensivo, por parte da União, de contribuições sociais e econômicas incidentes principalmente sobre a receita das empresas. Elas têm duplo atrativo para a União: podem ser exigidas no mesmo exercício fiscal de sua instituição (desde que respeitada a anterioridade nonagesimal - noventena) e não são compartilhadas com as demais unidades sub-nacionais mediante transferências.

NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS - 2002

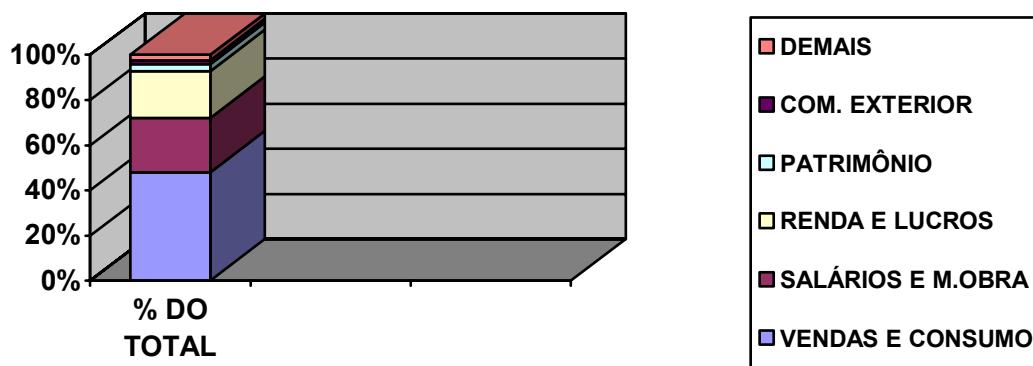
NATUREZA	% PIB	% TOTAL
IMPOSTOS	18,52	51,24
CONTRIBUIÇÕES	16,73	46,37
TAXAS	0,85	2,39
TOTAL	36,1	100

A distribuição da carga tributária por bases de incidência é bastante desequilibrada, sendo muito forte a participação dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação total e relativamente pequena a importância dos tributos sobre a renda e patrimônio. O quadro e o gráfico que seguem refletem esta concentração em 2002.

CARGA TRIBUTÁRIA POR BASES DE INCIDÊNCIA - 2002

BASES DE INCIDÊNCIA	R\$ MILHÕES	% DO PIB	% DO TOTAL
VENDAS E CONSUMO	228.824	17,32	47,98
SALÁRIOS E M.OBRA	114.710	8,68	24,05
RENDAS E LUCROS	99.165	7,51	20,79
PATRIMÔNIO	14.558	1,10	3,06
COM. EXTERIOR	7.970	0,60	1,67
DEMAIS	11.707	0,89	2,45
TOTAL	476.934	36,1	100

BASES DE INCIDÊNCIA



Com efeito, os tributos sobre bens e serviços representaram quase a metade (48,0%) da carga global enquanto as bases tributárias da Renda e Patrimônio significaram apenas 20,8% e 3,1%, respectivamente, totalizando 23,9% (menos da metade da base de produção e consumo). A folha salarial foi a segunda maior fonte de arrecadação com 24,1% do total. As tabelas que seguem apresentam a evolução da tributação, segundo as fontes de incidência, apurada em relação ao PIB e ao total da arrecadação.

CARGA TRIBUTÁRIA SEGUNDO FONTES DE INCIDÊNCIA – (% DO PIB)							
ANOS	Bens e Serviços	Folha Salarial	Renda	Comércio Exterior	Patrim.	Outras	TOTAL
1980	10,0	6,4	3,0	0,7	0,3	4,1	24,50
1981	10,3	6,9	3,4	0,6	0,3	3,8	25,30
1982	10,3	8,1	3,5	0,5	0,3	3,6	26,30
1983	10,3	7,4	4,2	0,4	0,2	4,5	27,00
1984	9,7	6,6	4,8	0,4	0,2	2,6	24,30
1985	9,9	6,4	5,1	0,4	0,2	2,1	24,10
1986	11,8	7,1	5,0	0,5	0,3	1,5	26,20
1987	10,9	6,4	4,3	0,4	0,2	1,6	23,80
1988	9,8	5,8	4,7	0,4	0,2	1,5	22,40
1989	11,0	6,6	5,2	0,4	0,1	0,8	24,10
1990	13,9	7,3	5,7	0,4	0,3	1,2	28,80
1991	12,5	6,1	4,2	0,4	0,5	1,5	25,21
1992	11,8	6,3	4,9	0,4	0,4	2,1	25,85
1993	12,2	6,9	4,6	0,4	0,3	1,3	25,72
1994	15,4	7,3	4,8	0,5	0,4	1,1	29,46
1995	13,7	7,2	5,7	0,8	0,8	1,6	29,76
1996	13,2	7,8	4,8	0,5	0,9	1,8	28,97
1997	13,5	7,7	4,6	0,6	1,0	1,6	29,03
1998	13,0	8,0	5,2	0,7	1,0	1,8	29,74
1999	14,9	7,9	5,4	0,8	1,0	1,7	31,70
2000	16,2	7,7	5,2	0,8	1,0	1,9	32,70
2001	16,6	8,4	6,2	0,8	1,1	0,9	33,89
2002	17,3	8,7	7,5	0,6	1,1	0,9	36,10

Fonte: BNDES/IPEA

CARGA TRIBUTÁRIA SEGUNDO FONTES DE INCIDÊNCIA – (% DO TOTAL)							
ANOS	Bens e Serviços	Folha Salarial	Renda	Comércio Exterior	Patrim.	Outras	TOTAL
1980	40,8	26,1	12,2	2,9	1,2	16,7	100
1981	40,7	27,3	13,4	2,4	1,2	15,0	100
1982	39,2	30,8	13,3	1,9	1,1	13,7	100
1983	38,1	27,4	15,6	1,5	0,7	16,7	100
1984	39,9	27,2	19,8	1,6	0,8	10,7	100
1985	41,1	26,6	21,2	1,7	0,8	8,7	100
1986	45,0	27,1	19,1	1,9	1,1	5,7	100
1987	45,8	26,9	18,1	1,7	0,8	6,7	100
1988	43,8	25,9	21,0	1,8	0,9	6,7	100
1989	45,6	27,4	21,6	1,7	0,4	3,3	100
1990	48,3	25,3	19,8	1,4	1,0	4,2	100
1991	49,6	24,2	16,7	1,6	2,0	6,0	100
1992	45,6	24,4	19,0	1,5	1,5	7,9	100
1993	47,4	26,8	17,9	1,6	1,2	5,1	100
1994	52,3	24,8	16,3	1,7	1,4	3,6	100
1995	46,0	24,2	19,2	2,7	2,7	5,2	100
1996	45,6	26,9	16,6	1,7	3,1	6,1	100
1997	46,5	26,5	15,8	2,1	3,4	5,6	100
1998	43,7	26,9	17,5	2,4	3,4	6,2	100
1999	47,0	24,9	17,0	2,5	3,2	5,4	100
2000	49,4	23,5	15,9	2,4	3,1	5,7	100
2001	48,9	24,8	18,3	2,2	3,2	2,5	100,0
2002	48,0	24,1	20,8	1,7	3,1	2,5	100,0

Fonte: BNDES/IPEA

Os tributos sobre bens e serviços apresentaram durante a década de 80 uma participação entre 38% e 45% do total da arrecadação. Na década de 90 este segmento aumentou sua representação no bolo fiscal, oscilando entre 45% e 52%. De uma média de 10% do PIB nos anos 80 pulou para 14% na década seguinte. Em 2002, o percentual atingiu mais de 17% do produto interno. O crescimento, como será visto na próxima seção se deve em grande parte ao incremento da receita de tributos cumulativos.

Os tributos sobre a folha de salários são a segunda maior fonte de recursos fiscais. Até 1993, este grupo, com exceção de 4 anos, tinha uma participação em torno de 6% do PIB. A partir de 1994 rompeu o patamar dos 7%, atingindo até 8% como foi o caso de 1998. Em 2002 o grupo representou 8,7% do PIB (24,1% do total, isto é, quase um quarto da receita tributária nacional).

Os tributos sobre a renda apresentaram uma contínua elevação na primeira metade da década de 80, começando em 3,0% do PIB em 1980 e terminando em 5,1% do PIB em 1985 (de 12% em 1980 para 21% da receita total em 1985). Na segunda metade da década de 80 a carga deste segmento se estabiliza em torno de 5% do PIB e 21% do total, voltando a ter um processo de queda no início dos anos 90 até 1997, com algumas oscilações. A partir de 1998 a carga do grupo renda passou a significar mais de 5% do PIB atingindo seu nível máximo em 2002 (7,5% do PIB). Em relação à receita total, no entanto, o grupo renda não ampliou sua participação. Depois de atingir 21% em 1989, caiu até 15,9% em 2000, recuperando-se apenas em 2001 (18,3% do total). Em 2002 avançou para cerca de 21% do total. A tributação da renda não é muito explorada pela União em função do compartilhamento da arrecadação com os Estados e Municípios. A preferência tem recaído sobre os tributos cumulativos, que não são compartilhados e que são de mais fácil arrecadação.

Os impostos sobre o comércio exterior apresentaram uma certa estabilidade na sua relação com o PIB até 1993 (cerca de 0,4% do PIB), quando passaram a um patamar mais elevado (oscilando entre 0,5% e 0,8% do PIB no período de 1994 a 2002).

A base Patrimonial apresentou baixa significância durante todo o período de análise. No entanto, a partir de 1995 (Plano Real), sua participação média saltou de 0,3% para mais de 1,0% do PIB (de 1,1% do total para cerca de 3,0% do total do bolo tributário).

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E CUMULATIVIDADE

Os principais tributos sobre vendas de bens e serviços são os seguintes: ICMS, IPI, COFINS, PIS/PASEP, CPMF, CIDE, IOF e ISS. Antes da Constituição de 1988 havia ainda os impostos únicos que foram agregados na base do ICM formando o novo ICMS: impostos sobre combustíveis, energia elétrica, minerais, transportes e comunicações. O ICMS é estadual e o ISS é municipal enquanto os demais são de competência federal. Podemos dividir a tributação sobre bens e serviços em dois grandes grupos de tributos: valor adicionado (ICMS e IPI) e os que incidem cumulativamente (os demais gravames).

A técnica do ICMS e do IPI é a de “valor adicionado”, não sendo cumulativo como os tributos sobre o faturamento ou receita. O aumento da tributação cumulativa é visto nas estatísticas tributárias. Em 1968 os tributos cumulativos representavam 1,60% do PIB e apenas 6,87% do total da receita nacional. Em 2002 chegaram a 7,87% do PIB, significando 21,8% do total. Os impostos sobre valor adicionado, por seu turno, respondiam por 11,70% do PIB e por 50,21% da carga total em 1968 e, em 2002, responderam por 9,45 do PIB e por 26,18% do total (ver tabela comparativa).

A cada ano que passa, a arrecadação federal acentua um novo padrão de financiamento para os gastos públicos. Os tributos federais tradicionais, como o IPI e o Imposto de Renda, estão perdendo espaço para as denominadas contribuições sociais cumulativas. Estas contribuições passaram a ser o pilar de sustentação da estrutura tributária federal. A explicação mais difundida para o fenômeno é a de que este tipo de tributação é mais fácil de ser fiscalizada, além de ser menos afetada pelas oscilações na conjuntura econômica, já que a maior parte incide sobre o faturamento e não sobre o lucro.

Sabe-se que o principal problema do Sistema Tributário Nacional são justamente as contribuições parafiscais e não os impostos propriamente ditos. As contribuições sociais são figuras impositivas regressivas, tributadas em cascata, que oneram o custo das exportações, mas que geram elevado volume de receita para os cofres da União. E aí reside o fulcro da questão. Para extirpar este tipo de tributação inadequada e indesejada, mas que gera atualmente cerca de R\$ 86 bilhões somente entre COFINS, PIS (passou a ser não cumulativo no final de 2002) e CPMF, a União teria que descobrir uma nova fonte de arrecadação de imposição não-cumulativa.

O espaço da cumulatividade no campo tributário começou a ganhar dimensão a partir do erro cometido pela União na negociação do modelo fiscal que foi traçado na Constituição de 1988. Ao perder recursos para os Estados e, principalmente, para os Municípios, a União passou a recompor sua arrecadação através da imposição de contribuições sociais cumulativas, mas de receita privativa (não compartilhada com os entes subnacionais).

Os quadros a seguir revelam o total da arrecadação gerada pelo “consumo” (vendas, produção e consumo de bens e serviços) e o montante da tributação “cumulativa” das três esferas de governo em 2002. A tributação sobre bens e serviços atingiu cerca de R\$ 230 bilhões em 2002 enquanto a cumulativa arrecadou aproximadamente R\$ 104 bilhões. A tributação sobre valor adicionado, por sua vez, montou a R\$ 124,8 bilhões.

A tributação sobre o consumo tem como base teórica o consumo privado agregado. Se utilizarmos o consumo das famílias, calculado pelo IBGE em suas Contas Nacionais, o valor da base tributária do consumo seria de R\$ 783,28 bilhões em 2002. A alíquota efetiva da tributação do consumo em 2002 seria, neste caso, de **29,21%**, calculado “por fora” (ou 22,6%, “por dentro”).

CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO (BENS E SERVIÇOS) – 2002				
TRIBUTO	NÍVEL DE GOVERNO	TIPO DE IMPOSTO	R\$ BILHÕES	(%) RELATIVA
ICMS	ESTADUAL	IVA	105,03	45,90
COFINS	FEDERAL	CUMULATIVO	52,27	22,84
CPMF	FEDERAL	CUMULATIVO	20,37	8,90
IPI	FEDERAL	IVA	19,80	8,65
PIS/PASEP	FEDERAL	CUMULATIVO	12,87	5,62
CIDE	FEDERAL	CUMULATIVO	7,24	3,16
ISS	MUNICIPAL	CUMULATIVO	7,23	3,16
IOF	FEDERAL	CUMULATIVO	4,02	1,76
TOTAL	---	---	228,83	100,00

TRIBUTAÇÃO CUMULATIVA EM 2002		
TRIBUTOS	R\$ BILHÕES	% DO PIB
COFINS	52,27	3,96
CPMF	20,37	1,54
PIS/PASEP	12,87	0,97
CIDE	7,24	0,55
ISS	7,23	0,55
IOF	4,02	0,30
TOTAL	104,00	7,87

OBS: O PIS ao final de 2002 deixou de ser cumulativo.

A tabela a seguir mostra a evolução do conjunto de tributos incidentes sobre bens e serviços.

EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS		
Anos	% PIB	% TOTAL
1968	13,30	57,08
1969	13,50	54,22
1970	13,40	51,56
1971	12,90	51,05
1972	13,60	52,29
1973	12,80	51,08
1974	12,20	48,61
1975	11,70	46,39
1976	11,80	46,96
1977	11,30	44,23
1978	11,40	44,36
1979	10,30	41,77
1980	10,00	40,82
1981	10,30	40,71
1982	10,30	39,16
1983	10,30	38,15
1984	9,70	39,92
1985	9,90	41,08
1986	11,80	45,04
1987	10,90	45,80
1988	9,80	43,75
1989	11,00	45,64
1990	13,90	48,26
1991	12,50	49,58
1992	11,80	45,65
1993	12,20	47,43
1994	15,40	52,27
1995	13,70	46,03
1996	13,20	45,56
1997	13,50	46,50
1998	13,00	43,71
1999	14,90	47,00
2000	16,15	49,39
2001	16,57	48,88
2002	17,32	47,98

A tabela demonstra a evolução da carga tributária sobre bens e serviços do final da década de 60, quando foram criados os impostos sobre valor adicionado, passando pelas mudanças inseridas pela Constituição de 1988, até o exercício de 2002. Entre 1968 e 2002, a carga tributária sobre bens e serviços quase sempre se situou acima do patamar de 10% do PIB (exceção a 1984, 1985 e 1988). Esta representatividade relevante determinou também uma participação no total da arrecadação nacional quase sempre superior a 40%. A primeira tendência da série histórica revela uma queda praticamente contínua a partir de 1968 (13,3% do PIB ou 57,1% do total) até 1983 (10,3% do PIB ou 38,2% do total). A partir de 1984, porém, a carga sobre bens e serviços volta a ganhar representatividade no bolo tributário passando a oscilar entre 45% a 50% (o maior percentual foi em 1994 com 52,3%).

A tabela a seguir mostra as evoluções das duas categorias de tributos incidentes sobre bens e serviços: a de “valor adicionado” e a de “cumulativos”. Observa-se claramente um comportamento distinto de evolução da participação na receita dessas duas categorias de tributos. Enquanto os tributos sobre valor adicionado apresentam tendência decrescente, a carga de tributos cumulativos possui uma trajetória fortemente ascendente. Medidos em relação ao PIB, os tributos sobre valor adicionado apresentam tendência decrescente até a Constituição de 1988, quando há uma recuperação em função do ICMS ter incorporado os impostos únicos. Os tributos cumulativos, embora inferiores em potencial financeiro em relação às incidências sobre valor adicionado, passaram a ser o motor da arrecadação total sobre bens e serviços. Em 2002 a cumulatividade atingiu seu maior patamar, chegando a 7,87% do PIB ou quase 46% do total sobre bens e serviços.

ANOS	VALOR ADICIONADO			CUMULATIVOS		
	% PIB	%TOTAL-BS	% TOTAL	% PIB	%TOTAL-BS	% TOTAL
1968	11,70	87,97	50,21	1,60	12,03	6,87
1969	11,80	87,41	47,39	1,70	12,59	6,83
1970	11,50	85,82	44,25	1,90	14,18	7,31
1971	10,80	83,72	42,74	2,10	16,28	8,31
1972	10,80	79,41	41,52	2,80	20,59	10,77
1973	9,90	77,34	39,51	2,90	22,66	11,57
1974	9,40	77,05	37,45	2,80	22,95	11,16
1975	8,80	75,21	34,89	2,90	24,79	11,50
1976	8,10	68,64	32,23	3,70	31,36	14,72
1977	7,80	69,03	30,53	3,50	30,97	13,70
1978	7,90	69,30	30,74	3,50	30,70	13,62
1979	7,20	69,90	29,20	3,10	30,10	12,57
1980	7,10	71,00	28,98	2,90	29,00	11,84
1981	7,10	68,93	28,06	3,20	31,07	12,65
1982	7,30	70,87	27,76	3,00	29,13	11,41
1983	7,10	68,93	26,30	3,20	31,07	11,85
1984	6,70	69,07	27,57	3,00	30,93	12,35
1985	7,20	72,73	29,88	2,70	27,27	11,20
1986	8,60	72,88	32,82	3,20	27,12	12,21
1987	7,90	72,48	33,19	3,00	27,52	12,61
1988	7,50	76,53	33,48	2,30	23,47	10,27
1989	8,60	78,18	35,68	2,40	21,82	9,96
1990	9,60	69,06	33,33	4,30	30,94	14,93
1991	8,90	71,20	35,30	3,60	28,80	14,28
1992	8,70	73,73	33,66	3,10	26,27	11,99
1993	8,40	68,85	32,66	3,80	31,15	14,77
1994	9,50	61,69	32,25	5,90	38,31	20,03
1995	9,40	68,61	31,59	4,30	31,39	14,45
1996	9,20	69,70	31,76	4,00	30,30	13,81
1997	8,80	65,19	30,31	4,70	34,81	16,19
1998	8,40	64,62	28,24	4,60	35,38	15,47
1999	8,80	59,06	27,76	6,10	40,94	19,24
2000	9,30	57,58	28,44	6,85	42,42	20,95
2001	9,47	57,15	27,94	7,10	42,85	20,95
2002	9,45	54,56	26,18	7,87	45,44	21,80

OBS: O PIS ao final de 2002 deixou de ser cumulativo.

As três próximas tabelas demonstram a evolução, de fins dos anos 60 até o ano de 2002, de cada um dos tributos sobre bens e serviços, medidos em relação ao PIB, em relação à própria carga de bens e serviços e em relação à carga tributária total.

EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS – 1968/2002 (% PIB)										
ANOS	ICMS	IPI	COFINS	PIS	CPMF	IOF	ISS	UNICOS	BS	CT
1968	7,30	4,40						1,60	13,30	23,30
1969	7,30	4,50						1,70	13,50	24,90
1970	7,10	4,40					0,20	1,70	13,40	25,99
1971	6,40	4,40		0,20			0,20	1,70	12,90	25,27
1972	6,50	4,30		0,50		0,40	0,20	1,70	13,60	26,01
1973	6,00	3,90		0,80		0,40	0,20	1,50	12,80	25,06
1974	5,70	3,70		1,00		0,40	0,20	1,20	12,20	25,10
1975	5,40	3,40		1,10		0,40	0,30	1,10	11,70	25,22
1976	5,00	3,10		1,20		0,40	0,30	1,80	11,80	25,13
1977	5,00	2,80		1,30		0,40	0,30	1,50	11,30	25,55
1978	5,20	2,70		1,30		0,40	0,30	1,50	11,40	25,70
1979	4,90	2,30		1,20		0,40	0,30	1,20	10,30	24,66
1980	4,90	2,20		1,00		0,90	0,30	0,70	10,00	24,50
1981	4,90	2,20		1,10		1,20	0,30	0,60	10,30	25,30
1982	5,10	2,20	0,30	1,00		1,10	0,10	0,50	10,30	26,30
1983	5,00	2,10	0,60	1,00		0,70	0,40	0,50	10,30	27,00
1984	5,30	1,40	0,60	0,80		0,90	0,30	0,40	9,70	24,30
1985	5,40	1,80	0,60	0,80		0,50	0,30	0,50	9,90	24,10
1986	6,40	2,20	0,70	1,00		0,70	0,30	0,50	11,80	26,20
1987	5,50	2,40	0,70	0,80		0,60	0,30	0,60	10,90	23,80
1988	5,30	2,20	0,80	0,30		0,40	0,30	0,50	9,80	22,40
1989	6,40	2,20	1,10	0,70		0,20	0,30	0,10	11,00	24,10
1990	7,20	2,40	1,50	1,10		1,30	0,40		13,90	28,80
1991	6,80	2,10	1,60	1,00		0,60	0,40		12,50	25,21
1992	6,40	2,30	1,00	1,10		0,60	0,40		11,80	25,85
1993	6,00	2,40	1,40	1,20	0,10	0,80	0,30		12,20	25,72
1994	7,30	2,20	2,60	1,10	1,10	0,70	0,40		15,40	29,46
1995	7,30	2,10	2,40	0,90		0,50	0,50		13,70	29,76
1996	7,30	1,90	2,20	0,90		0,40	0,50		13,20	28,97
1997	6,90	1,90	2,10	0,80	0,80	0,40	0,60		13,50	29,03
1998	6,70	1,70	1,90	0,80	0,90	0,40	0,60		13,00	29,74
1999	7,10	1,70	3,20	1,00	0,80	0,50	0,60		14,90	31,70
2000	7,60	1,70	3,70	0,92	1,34	0,29	0,60		16,15	32,70
2001	7,85	1,62	3,86	0,96	1,43	0,30	0,55	-	16,57	33,89
2002	7,95	1,50	3,96	0,97	1,54	0,30	0,55	0,55	17,32	36,10

EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS – 1968/2002 (EM % DA CARGA SOBRE BENS E SERVIÇOS)									
ANOS	ICMS	IPI	COFINS	PIS	CPMF	IOF	ISS	UNICOS	T.BS
1968	54,89	33,08	-	-	-	-	-	12,03	100,0
1969	54,07	33,33	-	-	-	-	-	12,59	100,0
1970	52,99	32,84	-	-	-	-	1,49	12,69	100,0
1971	49,61	34,11	-	1,55	-	-	1,55	13,18	100,0
1972	47,79	31,62	-	3,68	-	2,94	1,47	12,50	100,0
1973	46,88	30,47	-	6,25	-	3,13	1,56	11,72	100,0
1974	46,72	30,33	-	8,20	-	3,28	1,64	9,84	100,0
1975	46,15	29,06	-	9,40	-	3,42	2,56	9,40	100,0
1976	42,37	26,27	-	10,17	-	3,39	2,54	15,25	100,0
1977	44,25	24,78	-	11,50	-	3,54	2,65	13,27	100,0
1978	45,61	23,68	-	11,40	-	3,51	2,63	13,16	100,0
1979	47,57	22,33	-	11,65	-	3,88	2,91	11,65	100,0
1980	49,00	22,00	-	10,00	-	9,00	3,00	7,00	100,0
1981	47,57	21,36	-	10,68	-	11,65	2,91	5,83	100,0
1982	49,51	21,36	2,91	9,71	-	10,68	0,97	4,85	100,0
1983	48,54	20,39	5,83	9,71	-	6,80	3,88	4,85	100,0
1984	54,64	14,43	6,19	8,25	-	9,28	3,09	4,12	100,0
1985	54,55	18,18	6,06	8,08	-	5,05	3,03	5,05	100,0
1986	54,24	18,64	5,93	8,47	-	5,93	2,54	4,24	100,0
1987	50,46	22,02	6,42	7,34	-	5,50	2,75	5,50	100,0
1988	54,08	22,45	8,16	3,06	-	4,08	3,06	5,10	100,0
1989	58,18	20,00	10,00	6,36	-	1,82	2,73	0,91	100,0
1990	51,80	17,27	10,79	7,91	-	9,35	2,88	-	100,0
1991	54,40	16,80	12,80	8,00	-	4,80	3,20	-	100,0
1992	54,24	19,49	8,47	9,32	-	5,08	3,39	-	100,0
1993	49,18	19,67	11,48	9,84	0,82	6,56	2,46	-	100,0
1994	47,40	14,29	16,88	7,14	7,14	4,55	2,60	-	100,0
1995	53,28	15,33	17,52	6,57	-	3,65	3,65	-	100,0
1996	55,30	14,39	16,67	6,82	-	3,03	3,79	-	100,0
1997	51,11	14,07	15,56	5,93	5,93	2,96	4,44	-	100,0
1998	51,54	13,08	14,62	6,15	6,92	3,08	4,62	-	100,0
1999	47,65	11,41	21,48	6,71	5,37	3,36	4,03	-	100,0
2000	47,06	10,53	22,91	5,70	8,30	1,80	3,71	-	100,0
2001	47,37	9,78	23,30	5,79	8,63	1,81	3,32	-	100,0
2002	45,90	8,66	22,86	5,60	8,89	1,73	3,18	3,18	100,0

EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS – 1968/2002 (EM % DA CARGA TOTAL)										
ANOS	ICMS	IPI	COFINS	PIS	CPMF	IOF	ISS	UNICOS	BS	CT
1968	31,33	18,88	-	-	-	-	-	6,87	57,08	100,0
1969	29,32	18,07	-	-	-	-	-	6,83	54,22	100,0
1970	27,32	16,93	-	-	-	-	0,77	6,54	51,56	100,0
1971	25,33	17,41	-	0,79	-	-	0,79	6,73	51,05	100,0
1972	24,99	16,53	-	1,92	-	1,54	0,77	6,54	52,29	100,0
1973	23,94	15,56	-	3,19	-	1,60	0,80	5,99	51,08	100,0
1974	22,71	14,74	-	3,98	-	1,59	0,80	4,78	48,61	100,0
1975	21,41	13,48	-	4,36	-	1,59	1,19	4,36	46,39	100,0
1976	19,90	12,34	-	4,78	-	1,59	1,19	7,16	46,96	100,0
1977	19,57	10,96	-	5,09	-	1,57	1,17	5,87	44,23	100,0
1978	20,23	10,51	-	5,06	-	1,56	1,17	5,84	44,36	100,0
1979	19,87	9,33	-	4,87	-	1,62	1,22	4,87	41,77	100,0
1980	20,00	8,98	-	4,08	-	3,67	1,22	2,86	40,82	100,0
1981	19,37	8,70	-	4,35	-	4,74	1,19	2,37	40,71	100,0
1982	19,39	8,37	1,14	3,80	-	4,18	0,38	1,90	39,16	100,0
1983	18,52	7,78	2,22	3,70	-	2,59	1,48	1,85	38,15	100,0
1984	21,81	5,76	2,47	3,29	-	3,70	1,23	1,65	39,92	100,0
1985	22,41	7,47	2,49	3,32	-	2,07	1,24	2,07	41,08	100,0
1986	24,43	8,40	2,67	3,82	-	2,67	1,15	1,91	45,04	100,0
1987	23,11	10,0	2,94	3,36	-	2,52	1,26	2,52	45,80	100,0
1988	23,66	9,82	3,57	1,34	-	1,79	1,34	2,23	43,75	100,0
1989	26,56	9,13	4,56	2,90	-	0,83	1,24	0,41	45,64	100,0
1990	25,00	8,33	5,21	3,82	-	4,51	1,39	-	48,26	100,0
1991	26,97	8,33	6,35	3,97	-	2,38	1,59	-	49,58	100,0
1992	24,76	8,90	3,87	4,26	-	2,32	1,55	-	45,65	100,0
1993	23,33	9,33	5,44	4,67	0,39	3,11	1,17	-	47,43	100,0
1994	24,78	7,47	8,83	3,73	3,73	2,38	1,36	-	52,27	100,0
1995	24,53	7,06	8,06	3,02	-	1,68	1,68	-	46,03	100,0
1996	25,20	6,56	7,59	3,11	-	1,38	1,73	-	45,56	100,0
1997	23,77	6,54	7,23	2,76	2,76	1,38	2,07	-	46,50	100,0
1998	22,53	5,72	6,39	2,69	3,03	1,34	2,02	-	43,71	100,0
1999	22,40	5,36	10,0	3,15	2,52	1,58	1,89	-	47,00	100,0
2000	23,24	5,20	11,3	2,82	4,10	0,89	1,83	-	49,39	100,0
2001	23,16	4,78	11,39	2,83	4,22	0,89	1,62	-	48,89	100,0
2002	22,02	4,16	10,97	2,69	4,27	0,83	1,52	1,52	47,98	100,0

As três tabelas demonstraram a evolução de cada um dos tributos sobre bens e serviços, revelando a acentuada importância que assumiram os tributos cumulativos, em especial a COFINS, que saltou de 2,91% do total do agregado de bens e serviços em 1982 para 22,86% em 2002.

O desempenho recente da carga dos tributos sobre valor adicionado deve-se principalmente ao comportamento decrescente do IPI. A receita deste imposto que atingia cerca de 4,5% do PIB ao final dos 60 já havia caído pela metade durante os anos do processo constituinte (1987/88). Nos anos posteriores se estabilizou neste patamar até o fim da primeira metade da década de 90. Desde então, a carga do IPI vem sendo reduzida ano a ano até atingir em 2002 sua segunda pior marca histórica com 1,50% do PIB (cerca de 9% da tributação de bens e serviços e de 4% da carga tributária total).

Em relação ao ICMS, a carga do antigo ICM decresceu durante toda a vigência do sistema anterior à Constituição Federal de 1988 em função das reduções de alíquota e da política de incentivos fiscais, tanto pelos governos estaduais como pelo governo federal. A incorporação das novas bases (impostos únicos) expandiu a receita do ICMS, que passou de 5,3% do PIB em 1988 para 7,2% do PIB já em 1990, chegando, em 2002, ao percentual mais alto de sua história com 7,95% do PIB. A queda ocorrida em 1997 é explicada pela vigência da chamada “Lei Kandir” (LC 87/96), que retirou cerca de 10% do potencial financeiro do imposto muito especialmente em função das desonerações promovidas nas exportações e nos bens de capital. O desempenho do imposto cai até 1999, quando volta a se recuperar. Estes dados desmentem a tese de alguns especialistas que vaticinaram a “falência” do imposto, que seria motivada, principalmente, pela prática da “guerra fiscal” entre os Estados. É mister, destacar, no entanto, que o aumento decorreu, em boa parte, devido à boa performance das novas bases tributárias (algumas delas expandidas graças ao processo de privatizações). Outra ponderação importante é que cerca de 40% da arrecadação do ICMS é constituída pelo que chamamos de “blue-chips” tributárias (combustíveis, energia elétrica e comunicações) que não existiam em 1968, quando o velho ICM já correspondia a 7,3% do PIB.

O expressivo aumento dos tributos cumulativos resultou da elevação das arrecadações da COFINS, do PIS/PASEP e da CPMF, que, no seu conjunto, saltou de 0,2% do PIB em 1971 para 1,1% em 1988, até atingir seu nível histórico máximo em 2002, com 6,47% do PIB.

A explicação para o comportamento distinto entre o IPI e os tributos cumulativos pode ser encontrada nas decorrências da Constituição de 1988. O governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal, ampliou os tributos de boa produtividade financeira (COFINS e CPMF), cujas receitas não são partilhadas com os governos sub-nacionais, e fez pouco uso do IR e do IPI, que são bases dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

PADRÕES INTERNACIONAIS DE TRIBUTAÇÃO E O RANKING MUNDIAL DA CARGA TRIBUTÁRIA

1 - Padrões Internacionais de Tributação

O crescimento do setor público nos últimos 100 anos, avaliado sob as óticas da receita e despesa governamentais, foi bastante acentuado. Nos países industrializados a média de gastos públicos no início do século era equivalente a 10% do PIB. Nos anos 90, essa relação chegou a 47%. Grande parte do aumento ocorreu após a II Guerra Mundial.

O coeficiente da receita corrente do governo central/PIB nos países em desenvolvimento passou de 16% nos anos 70 para 23% no início de 1990. Nos países industrializados a variação não foi tão grande.

Os padrões de tributação variam de país para país quanto ao nível e à composição. Quanto ao nível, em média, desde 1975, os impostos vêm crescendo ligeiramente como percentual do PIB em todos os grandes grupos de países (industrializados, renda média e baixa renda). As relações impostos/PIB parecem aumentar com a renda per capita. As variações de país para país, dentro de um mesmo grupo de renda, sugere, entretanto, que o aumento da renda é uma variável fundamental, mas parcial. A tabela a seguir apresenta os padrões de receita separados de acordo com os estágios de desenvolvimento.

NÍVEL DE RENDA	COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA POR GRUPOS DE RENDA % DA RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL (1975-1995)					
	I	II	III	1975	1995	1975
ANOS	1975	1995	1975	1995	1975	1995
IRPF	27	27	8	10	9	9
IRPJ	7	7	17	17	18	15
IR-OUTROS	0	1	5	5	2	1
SUBTOTAL	34	35	30	32	29	25
SEGUR. SOCIAL	29	31	12	11	1	1
PROPRIEDADE	2	2	3	2	2	1
OUTROS	1	1	4	4	2	2
SUBTOTAL	32	34	19	17	5	4
VENDAS/IVA	16	17	9	13	13	17
SELETIVO	10	10	12	12	13	13
OUTROS	3	2	5	5	2	2
SUBTOTAL	29	29	26	30	28	32
I.IMPORTAÇÃO	4	2	20	17	25	29
I.EXPORTAÇÃO	0	0	4	1	11	8
OUTROS	0	0	4	1	2	1
SUBTOTAL	4	2	25	19	38	38
TOTAL GERAL	100	100	100	100	100	100

Nota: I – Países Industrializados; II – Países de Renda média; III – Países de Renda baixa

* Devido a arredondamentos, os totais podem não fechar em 100%

Fonte: BANCO MUNDIAL

Apesar da dificuldade em estabelecer padrões de tributação, alguns aspectos podem ser assinalados.

Primeiro, a tributação sobre o comércio exterior é insignificante em países industrializados mas é importante para os países de baixa renda. Nos países industrializados e com grande abertura ao exterior, o comércio externo funciona, entretanto, como ponto de cobrança antecipada de tributos internos como é o caso do IVA e impostos específicos, por exemplo.

Segundo, os países em desenvolvimento dependem muito dos impostos sobre o consumo de bens e serviços, que respondem por cerca da metade de suas receitas tributárias (incluindo tributos indiretos sobre seguridade social e comércio exterior). Em geral, nos países desenvolvidos, este percentual situa-se entre 30% e 40%.

Terceiro, em países industrializados os impostos sobre a renda, principalmente, e outros tributos diretos (seguridade social e patrimoniais) representam cerca de 70% do total arrecadado, sendo de relativa importância nos países de média e baixa rendas. Os países industrializados extraem o maior volume do imposto de renda de pessoas físicas, enquanto nos países de menor nível de desenvolvimento se concentra a tributação da renda sobre as empresas, fato certamente explicado pela diferença na capacidade de controle administrativo dos contribuintes e pelo grau de informalidade existente no mercado de trabalho.

Quarto, a seguridade social, administrada pelo setor público, que participa com um terço da receita em países industrializados, praticamente inexiste nos países de baixa renda e tem razoável participação nos países de renda média.

Quinto, a tributação da propriedade tem reduzido peso nas receitas em todos os países, independente do nível de desenvolvimento. Sabe-se que ela é fonte de financiamento importante para os governos locais. Entretanto, a capacidade de pagamento está fundada no nível de renda.

Sexto, no que se refere à tributação sobre bens e serviços, observa-se, independente do estágio de desenvolvimento, a generalização da tributação ampla sobre o consumo com base no valor adicionado (IVA ou VAT) em detrimento das outras formas como o faturamento, consumo específico e vendas a varejo.

A diferenciação quanto à composição dos impostos está intimamente ligada ao estágio de desenvolvimento, muito embora existam oscilações em países de média e de baixas rendas, em decorrência de fatores históricos e culturais.

2 - Padrões de Federalismo Fiscal e de Descentralização Fiscal

A tradição brasileira consagra, em linhas gerais, o princípio da competência exclusiva na repartição do poder de tributar entre os Governos Federal, Estaduais e Municipais. A experiência internacional mostra, no entanto, que competência exclusiva não é regra predominante nos países que adotam o regime federativo, havendo inúmeros casos de competência concorrente ou partilhada.

No que respeita às principais experiências de federalismo, sabe-se que o sistema de competências concorrentes é dominante nos Estados Unidos, Canadá e Austrália, enquanto o sistema partilhado predomina na Alemanha e na Áustria.

O que se verifica no universo dos países federados é que são poucos os casos tanto de liberdade absoluta na imposição fiscal (competências concorrentes), quanto de exclusividade pura e simples da competência tributária. Em geral mesclam-se os sistemas, como no caso do Brasil, onde há tributos exclusivos, tributos partilhados e mecanismos de transferências dentro de sua estrutura tributária.

Um mecanismo que caracteriza as relações intergovernamentais no federalismo fiscal é o de equalização fiscal. Seu objetivo é o de reduzir as disparidades regionais provocadas por uma distribuição desigual de recursos naturais, de bases industriais e agrícolas, etc. Esse objetivo é atingido mediante transferências de recursos de uma esfera de governo para outra (transferências verticais) ou entre unidades de governo semelhantes (transferências horizontais). Além disso, os sistemas de equalização podem assumir duas dimensões: a de equalização da capacidade fiscal (de receitas) ou de performance fiscal (de despesas).

A equalização de performance fiscal pretende a especificação de padrões de gastos em determinadas áreas funcionais nos governos receptores de recursos. O instrumento adequado para este objetivo é o mecanismo das transferências vinculadas.

A equalização de receitas ou de capacidade fiscal visa a dar recursos suficientes às unidades receptoras para garantir a provisão de serviços comparáveis a determinada unidade padrão. São utilizados nessa política a partilha de impostos e as transferências gerais ou incondicionais.

Entre os países federativos nenhum adota explicitamente o modelo de equalização de performance fiscal. Na Alemanha se verifica uma equalização dita completa, com transferências horizontais, de Estados com maior capacidade fiscal para Estados com menor capacidade. Antes, porém, das transferências horizontais, promovem-se as transferências verticais, a partir da distribuição de 75% da arrecadação do IVA do governo federal para os governos estaduais. Os ajustamentos horizontais são, portanto, posteriores, passando por um processo de consulta e negociação entre os Estados. As transferências dos governos estaduais para os locais seguem os mesmos princípios, não havendo, entretanto, transferências horizontais entre localidades. Na Austrália ocorre situação semelhante à alemã enquanto no Canadá não existem transferências horizontais em qualquer nível de governo.

A breve resenha da experiência internacional, até aqui desenvolvida, permite concluir que a garantia de níveis mínimos de receita para regiões mais empobrecidas, visando a atenuar os desequilíbrios regionais, deve ser tarefa coletiva e não o resultado de ação paternalista do Governo Federal. O princípio fundamental deve ser o de assegurar um patamar mínimo de recursos tributários por habitante, via manejo de fundos de equalização fiscal. Neste sentido, a comparação com outras federações indica que não apenas em termos de volume financeiro as relações intergovernamentais no Brasil são razoavelmente desenvolvidas. A maior carência

brasileira está na fixação de critérios adequados para a distribuição regional de recursos pela via orçamentária federal. É no orçamento federal onde ocorrem as maiores distorções e a maior aleatoriedade na forma de alocação regional dos recursos federais. No que se refere à participação tributária dos Estados no quadro federativo pode-se apontar o Brasil como um dos países mais descentralizados. Segundo dados do FMI, a participação dos Estados brasileiros no "bolo tributário nacional" (da ordem de 25%) é inferior apenas à do Canadá (40%), superando países como a Alemanha (22%) e Estados Unidos (20%). No que respeita aos Municípios, entretanto, verifica-se uma baixa participação em termos de competência própria. Em contrapartida, quando considerada a receita tributária efetivamente disponível (após as transferências), observa-se uma participação relativamente elevada, comparativamente aos padrões internacionais.

3 - Padrão Tributário por Regiões

A tabela a seguir apresenta os dados relativos às cargas em termos internacionais, classificados por regiões e nível de desenvolvimento. São destacadas as cargas tributárias (basicamente impostos), de segurança social e a carga fiscal total de países da OCDE, da América Latina e do Sudeste Asiático.

PADRÃO TRIBUTÁRIO POR REGIÕES - Média 1990/99 (em % do PIB)			
PAÍSES	CARGA FISCAL	CARGA DA SEGURIDADE SOCIAL	CARGA TRIBUTÁRIA
O C D E			
Suécia	53	13	40
França	44	19	25
Alemanha	38	14	24
Itália	38	13	25
Reino Unido	37	7	30
Espanha	33	12	22
E.U.A	33	9	24
SUDESTE ASIÁTICO			
Cingapura	29	-	17
Malásia	25	-	20
Coréia do Sul	19	1	18
Indonésia	18	-	16
Tailândia	17	-	17
Filipinas	13		16
Japão	30	2	28
AMÉRICA LATINA			
Chile	25	2	20
Uruguai	28	8	19
Argentina	24	4	18
Equador	23	3	16
Venezuela	23	1	15
México	22	2	18
Colômbia	22	1	16
Brasil	28,7	8,4	20,3
Brasil (2002)	36,10	14,2	21,9
Bolívia	19	3	16
Paraguai	11	2	9
Peru	14	2	12
Fonte: CEPAL E BANCO MUNDIAL			
OBS: A carga fiscal, para boa parte dos países da amostra, não é a simples soma das cargas tributária e a da seguridade social.			

A capacidade fiscal dos países da América Latina é notoriamente mais baixa que a dos países desenvolvidos. A carga fiscal dos países da OCDE chega a ser superior a 30% do PIB. Na maioria dos países latino-americanos a carga fiscal se situa entre 21% a 25% do PIB, enquanto alguns como o Paraguai e o Peru não ultrapassam a 14%. A composição da receita tributária é predominantemente indireta, dependente de impostos sobre vendas, em especial o IVA. Alguns países da região apresentam a singularidade de serem fortemente dependentes de impostos sobre a atividade petroleira, de caráter instável e sujeito a oscilações de preços. São os casos do Equador, do México e da Venezuela. No Equador os impostos de exportação de petróleo representam um terço da receita tributária; no México tem oscilado entre 22% e 36% e na Venezuela supera os 40% da receita total. Tanto no Equador como na Venezuela procederam-se reformas tributárias destinadas a reduzir a dependência do fisco das receitas de exportação petrolífera. Estas reformas centraram-se basicamente na reestruturação do IVA no caso do Equador e a sua introdução no caso da Venezuela.

Os países da OCDE têm registrado cargas tributárias superiores a 25% do PIB, complementando suas capacidades fiscais com elevadas receitas de segurança social, destinadas a financiar a boa qualidade dos serviços prestados nesta área.

Em relação aos chamados "tigres" asiáticos e outros países do sudeste da Ásia, verifica-se que há uma certa semelhança com a América Latina no que tange à carga de impostos. Já no que toca a carga da Seguridade Social, o nível da América Latina, embora muito abaixo da média da OCDE, é superior ao do Sudeste Asiático. Cumpre salientar que no caso da Seguridade Social na Ásia (carga muitas vezes inferior a 1% do PIB), devemos considerar os diversos sistemas institucionais existentes para a proteção social dos trabalhadores, bem como as diferenças históricas e culturais que peculiarizam o trabalho realizado nesta região.

As maiores cargas fiscais são as observadas em países europeus, ultrapassando, em alguns casos, 50% do PIB. Os países orientais apresentam cargas globais relativamente baixas. Dentre os apresentados, o Japão é o de carga mais alta, da ordem de 30% do PIB. Os países da América Latina, exceto o Brasil (nos anos de 1999 a 2002), têm cargas fiscais globais inferiores a 30% do PIB. O exame da carga tributária global de um conjunto selecionado de países demonstra que a receita tributária brasileira, de 36,10% do PIB em 2002, é a maior dentre os países da América Latina. Por outro lado, a carga fiscal nacional é inferior à verificada em muitos países europeus, nos quais este indicador, como visto antes, está sempre acima de 30% do PIB. Em tais países, de um modo geral, parcela importante da carga tributária destina-se ao financiamento da previdência social. Quando tal parcela é excluída, verifica-se que as cargas tributárias dos países europeus tornam-se bem mais próximas das dos demais países.

Além do grupo de países de renda alta, o Brasil é superado por nações em que a presença estatal na economia é marcante (ou era até há pouco tempo), por motivos relacionados a conflitos étnicos/religiosos ou pela tradição do comunismo como, por exemplo, Israel, Hungria e Polônia.

4 - Tendências Mundiais Recentes das Reformas Tributárias

Os sistemas tributários aplicados no mundo inteiro se orientam, em geral, pela exploração das denominadas fontes tributárias clássicas: tributam a riqueza (exemplos IPTU, ITR, IPVA), a renda (impostos sobre a renda pessoal e sobre o lucro das empresas), o consumo (ICMS, IPI, ISS) e o comércio exterior. A diferença entre os países está na contribuição que cada uma dessas fontes dá na receita total.

Nos países em estágios iniciais de desenvolvimento ou nos países que possuem o monopólio de determinada matéria-prima (petróleo, por exemplo) o comércio exterior é a principal fonte, ao se tributar as exportações. Nos países de desenvolvimento intermediário o consumo interno é a maior fonte de receita através de impostos como o IVA (no Brasil impostos sobre o valor adicionado como IPI e o ICMS). Nos países desenvolvidos a fonte maior de receita do Estado é a renda, especialmente a da pessoa física.

Sinteticamente: há um deslocamento no "locus" da tributação de um País à medida que avança o estágio de desenvolvimento. Assim:

- países mais atrasados: na alfândega.
- países intermediários: nas empresas.
- países desenvolvidos: nos indivíduos, com auxílio das empresas (tributação na fonte).

As tendências recentes de reforma tributária no contexto internacional são resumidas a seguir:

a) a nível estrutural: está ocorrendo a expansão e generalização do IVA - Imposto sobre Valor Adicionado (Japão adotou nos anos 90 o IVA e até os EUA, único país desenvolvido sem esse imposto, cogitou instituí-lo várias vezes e, mais precocemente, no governo Clinton).

b) do ponto de vista da configuração das principais incidências: está ocorrendo a redução da progressividade do imposto de renda pessoa física (objetivo de reduzir o desestímulo ao trabalho) com simultânea ampliação da base imponível, eliminando benefícios e isenções (objetivo de maior justiça fiscal e simplificação tributária). Em relação aos impostos sobre o consumo (especialmente o IVA), a tendência é a expansão de suas bases tributárias e a uniformidade das alíquotas (predominância de alíquota única ou de duas ou três faixas de alíquotas).

5 - Ranking Mundial da Carga Fiscal

Cabe observar que os dados para os diversos países utilizados não se referem todos a 1999 (dado mais freqüente na amostra), uma vez que a compilação das estatísticas dos países ocorre com defasagens nem sempre coincidentes. Este fato não deve alterar significativamente as principais conclusões, posto que as alterações nas cargas tributárias costumam ser lentas, pouco importando a diferença entre elas no curso de alguns anos. No caso do Brasil, uma vez que a estabilização da economia alterou de forma significativa a carga fiscal, a análise considera o ano de 2002.

Ranking Mundial da Carga Fiscal- 1999 (em % do PIB)

Posição	País	Participação
1	Suécia	52,1
2	Dinamarca	50,6
3	Finlândia	46,2
4	França	46,0
5	Bélgica	45,4
6	Áustria	44,3
7	Itália	43,0
8	Luxemburgo	42,1
9	Noruega	41,8
10	Holanda	40,1
11	Alemanha	38,1
12	Polônia	37,9
13	República Checa	37,4
14	Canadá	37,4
15	Hungria	37,0
16	Reino Unido	36,6
17	BRASIL	36,10
18	Islândia	35,4
19	Nova Zelândia	35,1
20	Espanha	35,1
21	Suíça	35,1
22	Portugal	34,5
23	Grécia	33,7
24	Estados Unidos	33,5
25	Austrália	33,0
26	Turquia	32,1
27	Irlanda	31,9
28	Japão	30,8
29	Coréia do Sul	23,9
30	México	23,0

Fonte: Forbes, OCDE e Banco Mundial

OBS: O ranking deve ser avaliado levando em conta as restrições de comparação entre países destacadas na seção de "conceitos de carga tributária".

CAPACIDADE E ESFORÇO FISCAL:

Os economistas Afonso e Varsano (1998), do BNDES, elaboraram um método econométrico que permite a estimativa de uma função de capacidade tributária (análoga a uma função de produção) indicativa da máxima tributação suportável por uma sociedade com determinadas características. Como o conceito de carga tributária não é um conceito absoluto, os economistas entendem que as comparações internacionais ganhariam um melhor significado se conhecida a “capacidade tributária” (a receita máxima a ser extraída da sociedade) e se medido o “esforço fiscal” (a relação entre a carga efetiva e a máxima) de cada um dos diferentes países. As variáveis do modelo são: população, PIB per capita, inflação, variação da inflação, participação do PIB industrial no PIB total, proporção da população em idade de trabalhar e da população urbana na população total e distribuição de renda.

Os resultados obtidos demonstraram que cargas tributárias potenciais altas estão clara e fortemente associadas a elevadas rendas per capitais. Não há, entretanto, relação óbvia entre esforço fiscal intenso e nível de desenvolvimento do País. Países com potencial tributário baixo, como Quênia e Índia, ou mediano, como o do Brasil, são capazes de compensar a restrição da base disponível com um alto esforço tributário. Na análise de Afonso e Varsano para o Brasil foram incluídos dois exercícios: 1991 e 1996. Em 1991, foi observado um esforço tributário de 93%, sendo da mesma grandeza dos apresentados por Suécia e Dinamarca. Embora a carga tributária tenha crescido de 1991 (25,21% do PIB) para 1996 (28,97% do PIB), o esforço fiscal reduziu-se para 81%. Ou seja, a capacidade tributária (carga potencial) brasileira cresceu bastante no período (de 27,1% em 1991 para 35,8% em 1996). Se aplicado ao potencial de 1996 (35,8%), o mesmo esforço de 1991 (93%), a carga tributária (efetiva) teria atingido a marca de 33,39% do PIB e não os 28,97% do PIB efetivamente realizado.

A partir do estudo dos economistas do BNDES, estimamos o esforço tributário e a carga potencial para 2002. As conclusões são as que seguem: se em 2002, a carga efetiva tivesse sido obtida através de um esforço fiscal semelhante ao de 1991, de 93%, o potencial tributário do País seria de 38,8%. Com uma carga efetiva de 36,10% estaríamos, portanto, próximos do limite máximo suportável pela sociedade. Se o esforço fiscal em 2002 tivesse sido o de 1996, de 81%, o potencial tributário subiria para 44,6% do PIB, dando alguma margem para que a carga tributária pudesse ser majorada. Por fim, estimamos para 2002 um esforço fiscal da ordem de 87%, o que determinaria para 2002 uma carga potencial de 41,5% do PIB, uma vez que a efetivamente realizada foi de 36,10% do PIB.

CAPACIDADE TRIBUTÁRIA (CARGA POTENCIAL) E ESFORÇO FISCAL			
ANOS	CARGA EFETIVA	ESFORÇO FISCAL	CARGA POTENCIAL
1991	25,21% do PIB	93%	27,1% do PIB
1996	28,97% do PIB	81%	35,8% do PIB
1996	33,29% do PIB	Se 93% (1991)	35,8% do PIB
2002	36,10% do PIB	Se 93% (1991)	38,8% do PIB
2002	36,10% do PIB	Se 81% (1996)	44,6% do PIB
2002	36,10% do PIB	Estimado em 87%	41,5% do PIB

A PERFORMANCE DO PRINCIPAL TRIBUTO DO PAÍS

1 - EVOLUÇÃO DO ICMS NO BRASIL

O presente item tem por objetivo apresentar o comportamento da arrecadação do ICMS no Brasil no ano de 2002. Os dados brutos foram obtidos diretamente com as Secretarias Estaduais de Fazenda diferindo, portanto, dos constantes no “site” do CONFAZ. Esta providência é muito importante, pois os dados do CONFAZ, muitas vezes, estão incompletos. A utilização dos dados incompletos do “site” do CONFAZ produziria um resultado com um elevado viés, dando margem a interpretações equivocadas sobre o desempenho do imposto e da própria performance econômica do País.

O ICMS arrecadado no Brasil no ano de 2002 atingiu a cifra de **R\$ 105,0 bilhões**, significando uma variação positiva de 11,47%, em valores nominais, em relação ao mesmo período de 2001 (R\$ 94,2 bilhões). A variação real, pelo IGP-DI, foi de **-1,82%** em relação a igual período de 2001.

A tabela a seguir demonstra, a cada mês, as variações reais (descontada a inflação medida pelo IGP-DI) do ICMS no mês, no acumulado do ano e nos últimos 12 meses.

ICMS BRASIL – 2002			
2002	Variação ICMS (%) no mês	Variação ICMS (%) No ano	Variação ICMS (%) Últimos 12 meses
Jan	-3,02	-3,02	2,99
Fev	2,56	-0,39	2,75
Mar	-9,20	-3,38	1,02
Abr	-1,71	-2,95	0,01
Mai	-1,30	-2,62	-0,81
Jun	-4,27	-2,90	-1,82
Jul	-3,37	-2,96	-2,52
Ago	2,64	-2,28	-2,14
Set	0,86	-1,93	-2,10
Out	5,33	-1,21	-1,44
Nov	0,93	-1,02	-0,73
Dez	-10,16	-1,82	-1,82

Obs: Variações reais em relação ao mesmo período do ano anterior pelo IGP-DI.

A tabela a seguir mostra que o ICMS, durante o Plano Real, sofreu uma grande expansão em valores nominais, tendo mais do que **dobrado** entre 1995 e 2002 e mais do que quadruplicado na comparação de 2002 em relação 1994. A previsão para 2003 é de que sejam arrecadados **R\$ 134,0 bilhões**, em valores nominais.

ICMS BRASIL (Valores nominais)	
Período	em R\$
1994	25.597.601.000
1995	47.203.613.000
1996	55.697.078.000
1997	59.563.948.000
1998	60.930.187.000
1999	67.885.418.000
2000	82.277.745.000
2001	94.224.591.000
2002	105.028.125.000

A próxima tabela apresenta as receitas do ICMS do Brasil, em valores reais (atualizados a preços de dezembro de 2002 pelo IGP-DI), desde a criação do imposto (período de 1989 a 2002). Pode-se observar que a receita do ICMS de 2002 foi a segunda maior da história.

Podemos ver, também, que os anos relativos ao Plano Real foram os melhores da série. Este desempenho ocorreu também na maioria dos Estados brasileiros. Tal fato deve-se principalmente aos efeitos positivos sobre o consumo decorrentes do “Plano Real” de estabilização econômica e pela minimização do efeito “Olivera-Tanzi” (redução do valor real dos tributos em função da inflação) sobre a arrecadação do imposto. Este dado reforça a constatação de influência positiva sobre o nível das receitas proporcionada pela estabilidade monetária.

ICMS DO BRASIL Valores Reais (1989-2002)		
ANOS	ICMS BRASIL R\$ milhões	Posição do ICMS
1989	91.739,44	12º
1990	101.731,98	9º
1991	95.135,92	10º
1992	88.266,52	13º
1993	82.761,94	14º
1994	92.565,35	11º
1995	108.767,11	8º
1996	115.469,76	4º
1997	114.461,29	5º
1998	112.724,32	6º
1999	112.638,78	7º
2000	119.993,57	3º
2001	124.692,41	1º
2002	122.423,22	2º

Obs: valores atualizados pelo IGP-DI/FGV, a preços de dezembro de 2002.

2 - OS MÉTODOS DE AVALIAÇÃO DA PERFORMANCE DO ICMS

Apesar de o crescimento da economia ser importante variável para analisar o comportamento da arrecadação do ICMS e vice-versa (tanto é assim que o BNDES criou um novo e interessante instrumento de aferição de atividade econômica - o “TERMÔMETRO DO ICMS”), deve-se utilizá-lo com algumas restrições, especialmente quando seu desempenho for impulsionado pelas exportações (que não geram ICMS).

O ICMS, tributo mais importante do nosso Sistema Tributário e responsável por cerca de 23% da receita total do País, por incidir sobre a quase totalidade de bens e sobre alguns serviços (comunicação e transporte intermunicipal e interestadual) oferece, de certa forma, uma visão aproximada do comportamento da atividade econômica. O imposto é sensível às oscilações da conjuntura econômica, refletindo rapidamente os ciclos de expansão ou contração dos negócios. No entanto, a comparação entre as taxas de crescimento do PIB e do imposto requer cautela.

A tabela a seguir demonstra a relação errática e, muitas vezes, assimétrica existente entre as taxas de crescimento real do PIB brasileiro e da Receita de ICMS no Brasil. Percebe-se que existem casos em que o ICMS excede a tendência (positiva ou negativa) apresentada pelo PIB (1992, 1994, 1995, 1996, 2000 e 2001), outros em que o ICMS apresenta comportamentos contrários ao PIB (1991, 1993, 1997 e 1998) e, ainda, anos em que a performance do ICMS em relação ao PIB é influenciada pelo indexador utilizado para análise (1999 e 2002).

RELAÇÃO PIB X ICMS BRASIL: TAXAS DE CRESCIMENTO (em %)

ANOS	PIB-BR	ICMS-BR (deflator do PIB)	ICMS-BR (IGP-DI)	ICMS-BR (IGP-DI médio)
1991	1,03	-11,32	-6,48	-18,54
1992	-0,54	-4,10	-7,22	-14,97
1993	4,92	-0,76	-6,24	-5,59
1994	5,85	27,66	11,85	19,18
1995	4,22	3,86	17,50	10,13
1996	2,66	0,50	6,16	6,21
1997	3,27	-1,21	-0,87	-0,90
1998	0,13	-2,44	-1,52	-1,54
1999	0,79	5,41	-0,08	0,07
2000	4,36	11,85	6,53	6,54
2001	1,42	6,58	3,89	3,76
2002	1,52	0,23	-1,82	-1,91

3 - DESEMPENHO DO ICMS DOS ESTADOS EM 2002

A tabela a seguir apresenta o desempenho do ICMS em todos os Estados do País em 2002. São apresentados o crescimento real de cada Estado (variação percentual de 2002 em relação a 2001, em valores reais), a posição de cada Estado no ranking de crescimento real e, ainda, as participações relativas da arrecadação estadual e do PIB estadual no total.

ICMS DOS ESTADOS NO ANO DE 2002				
Crescimento Real (%), Ranking e Participação Relativa (%)				
Estados	Cresc.	Rank.	Partic.	% do PIB
SUL		--	16,27	17,75
Rio G. do Sul	-2,53	21º	7,09	7,75
Santa Catarina	3,40	8º	3,67	3,66
Paraná	2,09	12º	5,51	6,34
SUDESTE		--	56,69	58,25
São Paulo	-2,70	22º	35,42	34,94
Rio de Janeiro	-1,86	20º	9,91	11,75
Minas Gerais	-8,71	25º	9,09	9,63
Espírito Santo	-15,98	27º	2,27	1,93
NORTE		--	4,91	4,45
Acre	5,74	3º	0,16	0,16
Amazonas	3,65	7º	1,86	1,60
Pará	2,41	11º	1,64	1,71
Rondônia	-1,65	18º	0,60	0,52
Amapá	3,21	9º	0,13	0,16
Roraima	-8,13	24º	0,12	0,08
Tocantins	6,95	1º	0,40	0,22
NORDESTE		--	14,47	13,11
Maranhão	-0,90	17º	0,86	0,81
Piauí	2,47	10º	0,52	0,49
Ceará	0,28	14º	2,31	2,00
Rio G. do Norte	-1,69	19º	0,97	0,79
Paraíba	-10,30	26º	0,88	0,81
Pernambuco	5,71	4º	2,73	2,67
Alagoas	0,12	15º	0,64	0,66
Sergipe	3,98	6º	0,65	0,56
Bahia	6,72	2º	4,91	4,32
C.OESTE		--	7,66	6,44
Mato Grosso	5,52	5º	1,78	1,20
Mato G. do Sul	-4,70	23º	1,28	1,12
Goiás	1,79	13º	2,88	1,84
Distrito Federal	-0,58	16º	1,72	2,28
BRASIL	-1,82	--	100,00	100

OBS: Participação do PIB dos Estados em 1999, calculado pelo IBGE.

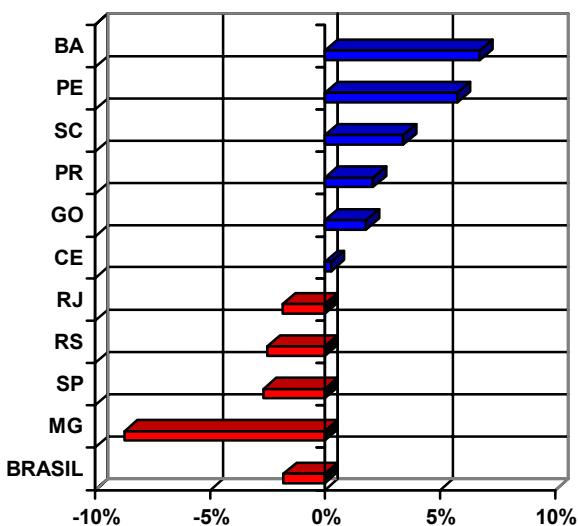
O comportamento da arrecadação do ICMS foi positivo na maioria dos Estados em 2002. Quinze unidades federadas apresentaram variação real positiva enquanto doze Estados obtiveram resultados negativos em suas arrecadações, entre os quais o Distrito Federal.

O maior crescimento real verificado no ICMS foi o do Estado de Tocantins, com 6,95%, enquanto o menor foi o do Estado do Espírito Santo, com -15,98%.

A análise comparativa centrada nos grandes Estados arrecadadores permite uma melhor visualização do desempenho do ICMS. A tabela a seguir apresenta a performance dos “Top Ten” do ICMS nacional em 2002.

“TOP TEN” ICMS DOS ESTADOS		
CRESCIMENTO REAL EM 2002		
Estados	Cresc. Real (%)	“Ranking”
Bahia	6,72	1º
Pernambuco	5,71	2º
Santa Catarina	3,40	3º
Paraná	2,09	4º
Goiás	1,79	5º
Ceará	0,28	6º
Rio de Janeiro	-1,86	7º
Rio Grande do Sul	-2,53	8º
São Paulo	-2,70	9º
Minas Gerais	-8,71	10º
BRASIL	- 1,82	

**Crescimento Real
Em 2002**



O desempenho do ICMS nos últimos oito anos alterou bastante a participação relativa dos Estados integrantes do chamado G-7 (os sete grandes Estados arrecadadores de ICMS) no “bolo” do ICMS.

Os dados da tabela a seguir mostram que, até 1994, entre os sete grandes Estados arrecadadores de ICMS, os Estados do Rio Grande do Sul e de Minas Gerais tiveram boas performances, acima da média nacional, demonstrando grande evolução em relação ao período de vigência do ICM. O Rio Grande do Sul, vis a vis aos demais Estados, diminuiu seu ritmo de crescimento a partir de 1994. São Paulo, por sua vez, sem contar a queda inicial na troca do ICM pelo ICMS, regrediu a partir de 1997. Comparando com o Estado de Minas Gerais, o Rio de Janeiro nos últimos anos vem evoluindo de forma a tomar a segunda colocação anteriormente ocupada por Minas. A tabela que segue apresenta a participação dos Estados do “G-7” no “bolo” do ICMS entre 1988 a 2002.

PARTICIPAÇÃO RELATIVA NO ICMS BRASIL DE ESTADOS SELECIONADOS (G-7) EM (%)								
ANOS	RS	SC	PR	SP	RJ	MG	BA	TOTAL
1988	7,62	3,58	5,90	43,28	9,45	9,05	4,49	83,37
1989	7,89	3,81	5,70	42,25	9,17	8,90	4,06	81,78
1990	7,74	3,55	5,48	39,97	9,19	9,19	4,42	79,54
1991	7,72	3,31	5,48	38,45	10,26	10,00	4,46	79,68
1992	7,97	3,41	5,46	38,22	10,30	10,07	4,63	80,06
1993	8,25	3,33	5,29	38,66	9,17	9,98	4,67	79,35
1994	8,17	3,66	5,49	37,20	9,56	10,10	4,57	78,75
1995	7,43	3,55	5,24	38,48	9,56	9,79	4,42	78,47
1996	7,21	3,44	5,05	38,50	9,37	9,75	4,54	77,86
1997	6,73	3,41	4,77	39,49	8,80	9,47	4,32	76,99
1998	6,95	3,33	4,81	38,27	10,44	9,16	4,43	77,39
1999	6,86	3,35	5,09	37,19	10,65	9,53	4,45	77,12
2000	6,86	3,35	5,29	37,21	9,93	9,19	4,57	76,40
2001	7,12	3,49	5,31	35,74	9,94	9,78	4,50	75,88
2002	7,09	3,67	5,51	35,42	9,91	9,09	4,91	75,60

O conjunto dos Estados do G-7 vem perdendo posição no “bolo” do ICMS. Em 1988, último ano do antigo ICM, os sete Estados representavam cerca de 83% do total do imposto. A partir de então começou a ocorrer uma queda contínua na participação desses Estados (com exceção de 1991 e 1992) até atingir 76,99% em 1997. Houve uma pequena recuperação no ano de 1998, voltando a cair em 1999 e 2000. Em 2001 atingiu o seu menor percentual de participação com 75,88% do “bolo” do ICMS (queda de 7,6% em relação a 1988). A explicação para a queda de participação dos grandes Estados (basicamente das regiões Sul e Sudeste, com exceção da Bahia) pode ser identificada no crescimento ocorrido nas outras regiões do País (Norte, Nordeste e Centro-Oeste) especialmente após a introdução do Plano Real (meados de 1994). Em 2002 o percentual do G-7 correspondeu a 75,60%.

A performance superior do ICMS da maioria destes Estados, principalmente das regiões Norte e Nordeste, é mais um indicador que revela que os desequilíbrios regionais no Brasil estão diminuindo. Um dado que também demonstra isto é o fato de as participações das Regiões Norte (4,91%), Nordeste (14,47%) e Centro-Oeste (7,66%) no ICMS serem superiores as de suas participações relativas no PIB (4,45%, 13,11% e 6,44%, respectivamente). O contrário ocorre com as regiões Sul e Sudeste (16,27% e 56,69% no ICMS contra 17,75% e 58,25% no PIB).

REGIÕES	% NO ICMS (2002)	% NO PIB (1999)
NORTE	4,91	4,45
NORDESTE	14,47	13,11
C. OESTE	7,66	6,44
SUL	16,27	17,75
SUDESTE	56,69	58,25

Com efeito, esta é uma nova realidade decorrente da estabilidade econômica no pós-Real. A combinação da queda da inflação com a abertura comercial no país, explica em parte o fenômeno, pois tem propiciado aos Estados de menor renda “per capita” aproveitarem bem as suas vantagens comparativas e ganharem espaço no cenário econômico nacional.

Além disso, alguns Estados nordestinos estão promovendo novas formatações institucionais para suas administrações tributárias, o que tem ajudado na expansão de suas participações relativas no bolo da arrecadação do ICMS. Os Estados do Maranhão e do Rio Grande do Norte são exemplos deste novo arranjo institucional. No Estado maranhense, ocorreu a transformação da área responsável pela Receita Pública em uma unidade com “status” de Secretaria (Gerência da Receita), apartada das demais áreas fazendárias. Seguiu, neste sentido, o modelo adotado pelo Estado do Rio Grande do Norte que, em 1995, criou a Secretaria de Tributação e que obteve, como resultado do novo modelo institucional, um avanço em sua arrecadação que lhe permitiu praticamente dobrar a sua participação relativa no total do ICMS nacional no período entre 1994 (0,55%) e 2002 (0,97%).

Aliás, esta tendência de conferir maior grau de autonomia para os órgãos de fiscalização tributária é uma tendência mundial recente. Durante os anos 90 vários países dotaram suas administrações tributárias de algum grau de autonomia funcional, administrativa e financeira. Além disso, vários países da OCDE possuem órgão ou até um Ministério específico para a área da Receita (Dinamarca, Canadá, Noruega, Espanha, Itália, entre outros).

REESTRUTURAÇÃO INSTITUCIONAL: % NO TOTAL DO ICMS NACIONAL DOS ESTADOS QUE PROMOVERAM MAIOR GRAU DE AUTONOMIA À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA			
ANOS		RN	MA
1994		0,55	
1995	<i>Secretaria de Tributação RN</i>	0,63	
1996		0,68	
1997		0,77	
1998		0,84	
1999	<i>Gerência de Receita MA</i>	0,90	0,68
2000		0,96	0,77
2001		0,97	0,86
2002		0,97	0,86

4 - CARGA TRIBUTÁRIA DO ICMS

CARGA TRIBUTÁRIA DO ICMS BRASIL

BR - ANOS	ICMS em R\$	PIB BRASIL	ICMS/PIB
1990	876.783,54	11.548.794,55	7,59%
1991	4.017.534,92	60.285.999,27	6,66%
1992	41.188.175,96	640.958.767,64	6,43%
1993	856.810.791,64	14.097.114.181,82	6,08%
1994	25.597.601.451,28	349.204.679.000,00	7,33%
1995	47.203.613.000,00	646.191.517.000,00	7,30%
1996	55.697.078.000,00	778.886.727.000,00	7,15%
1997	59.563.948.000,00	870.743.034.000,00	6,84%
1998	60.930.187.000,00	914.187.877.000,00	6,66%
1999	67.885.418.000,00	973.845.966.000,00	6,97%
2000	82.277.745.000,00	1.101.255.078.000,00	7,47%
2001	94.224.591.000,00	1.200.060.364.000,00	7,85%
2002	105.028.000.000,00	1.321.000.000.000,00*	7,95%

*Estimativa preliminar do IBGE.

A tabela a seguir apresenta a carga tributária do ICMS de 2001 de todas as unidades da federação. O PIB dos Estados foi estimado a partir dos dados de 1999 do IBGE . A diferença entre as cargas de ICMS Estaduais e nacional pode sinalizar tanto para existência de alíquotas nominais menores do imposto em determinado Estado, bem como para a necessidade de um estímulo maior à atividade econômica ou à administração tributária.

PIB, ICMS E CARGA DO ICMS POR ESTADOS EM 2001

	ESTADOS	% DO PIB	(R\$ MILHÕES CORRENTES)	% DO ICMS	(R\$ MILHÕES CORRENTES)	CARGA ICMS/PIB
1	Tocantins	0,22	2.640,13	0,36	339,21	12,85
2	Roraima	0,08	960,05	0,13	122,49	12,76
3	Goiás	1,84	22.081,10	2,78	2.619,43	11,86
4	Espírito Santo	1,93	23.161,16	2,64	2.487,51	10,74
5	Mato Grosso	1,20	14.400,72	1,62	1.526,43	10,60
6	Rio G. do Norte	0,79	9.480,47	0,97	913,97	9,64
7	Paraíba	0,82	9.840,49	0,97	913,97	9,29
8	Mato G. do Sul	1,12	13.440,67	1,32	1.243,76	9,25
9	Rondônia	0,52	6.240,31	0,59	555,92	8,91
10	Ceará	2,00	24.001,20	2,25	2.120,04	8,83
11	Amazonas	1,60	19.200,96	1,76	1.658,34	8,64
12	Sergipe	0,56	6.720,34	0,61	574,77	8,55
13	Maranhão	0,81	9.720,49	0,85	800,90	8,24
14	Bahia	4,32	51.842,59	4,50	4.240,08	8,18
15	São Paulo	34,95	419.420,97	35,77	33.703,92	8,04
16	Piauí	0,49	5.880,29	0,50	471,12	8,01
17	Minas Gerais	9,63	115.565,78	9,79	9.224,53	7,98
18	Brasil	100,00	1.200.060,00	100,00	94.224,00	7,85
19	Alagoas	0,66	7.920,40	0,63	593,61	7,49
20	Santa Catarina	3,66	43.922,20	3,49	3.288,42	7,49
21	Pernambuco	2,67	32.041,60	2,54	2.393,29	7,47
22	Acre	0,16	1.920,10	0,15	141,34	7,36
23	Rio G. do Sul	7,75	93.004,65	7,12	6.708,75	7,21 (6,89 FEE)
24	Pará	1,71	20.521,03	1,57	1.479,32	7,21
25	Rio de Janeiro	11,75	141.007,05	9,95	9.375,29	6,65
26	Paraná	6,34	76.083,80	5,31	5.003,29	6,58
27	Amapá	0,16	1.920,10	0,13	122,49	6,38
28	Distrito Federal	2,28	27.361,37	1,70	1.601,81	5,85

5 - ICMS E AS “BLUE-CHIPS TRIBUTÁRIAS”

A tabela que segue ilustra a concentração do ICMS dos Estados nos setores de Combustíveis, de Comunicações e de Energia Elétrica (que denominamos de “blue-chips tributárias”, numa adaptação do jargão da bolsa de valores) no ano de 2002. As outras duas tabelas demonstram a importância do setor em cada Estado em relação ao total do setor no País e o desempenho dos setores em cada Estado no acumulado em 2002 comparativamente ao mesmo período de 2001.

O Amapá (16,39%) apresentou a maior participação do setor de Comunicações em sua arrecadação de ICMS enquanto Rondônia (3,44%) apresentou a menor participação.

Goiás (27,28%) apresentou a maior participação do setor de Energia Elétrica enquanto Rondônia (1,54%) apresentou a menor participação.

Amapá (34,11%) apresentou a maior participação do setor de Combustíveis em sua arrecadação de ICMS enquanto o Rio Grande do Norte (2,14%) apresentou a menor.

No Brasil a concentração nas “blue-chips” tributárias foi de 40,24%.

**ICMS SETORIAL DOS ESTADOS
("BLUE-CHIPS" TRIBUTÁRIAS)
PARTICIPAÇÃO RELATIVA (%) NO ICMS TOTAL DE CADA ESTADO
NO ANO DE 2002**

	Comunicações	E. Elétrica	Combustíveis	TOTAL
RE SUL				
RS	11,38	10,16	21,87	43,41
SC	11,29	12,71	23,06	47,06
PR	10,12	12,71	24,66	47,49
RE SUDESTE				
SP	12,79	7,54	15,09	35,42
RJ	15,45	14,35	16,04	45,84
MG	11,50	12,39	23,68	47,57
ES	9,57	2,60*	14,83	24,40
RE NORTE				
AC	12,79*	7,78*	18,41*	38,98
AM	-	2,64	11,58	-
PA	13,54	8,85	22,43	44,82
RO	3,44*	1,54*	2,56*	7,54
AP	16,39	3,23	34,11	53,73
RR	15,55	7,53	21,15	44,23
TO	11,76	8,87	29,96	50,59
RE NORDESTE				
MA	12,15	13,32	24,75	50,22
PI	12,94	9,19	20,73	42,86
CE	11,16	9,43	19,79	40,38
RN	10,89	7,80	2,14	20,83
PB	12,53	8,66	3,81	25,00
PE	16,03	8,86	18,16	43,05
AL	13,96	9,05	2,50	25,51
SE	3,86	11,35	18,41	33,62
BA	11,65	8,20	26,11	45,96
RE C.OESTE				
MT	10,71	7,48	21,42	39,61
MS	7,79	3,74	19,67	31,20
GO	12,41	27,28	23,81	63,50
DF	17,62	7,95	22,90	48,47
BRASIL	12,18	9,57	18,49	40,24

(*) Valores aproximados, pois não há dados divulgados suficientes; ver site da COTEPE.

ICMS SETORIAL DOS ESTADOS ("BLUE-CHIPS" TRIBUTÁRIAS) PARTICIPAÇÃO RELATIVA (%) DO SETOR NO TOTAL DO SETOR NO PAÍS NO ANO DE 2002			
	Comunicações	E. Elétrica	Combustíveis
RE SUL			
RS	6,75	7,67	8,54
SC	3,47	4,97	4,67
PR	4,67	7,46	7,49
RE SUDESTE			
SP	37,96	28,49	29,50
RJ	12,81	15,14	8,77
MG	8,74	11,99	11,86
ES	1,65	2,46	1,68
RE NORTE			
AC	0,23*	0,11*	0,14*
AM	-	0,47	1,07
PA	1,85	1,54	2,02
RO	0,20*	0,10*	0,09*
AP	0,18	0,05	0,25
RR	0,15	0,09	0,14
TO	0,39	0,37	0,65
RE NORDESTE			
MA	0,56	0,78	0,75
PI	0,56	0,51	0,59
CE	1,93	2,08	2,26
RN	0,88	0,80	0,11
PB	0,92	0,81	0,18
PE	3,59	2,52	2,68
AL	0,36	0,29	0,04
SE	0,19	0,72	0,60
BA	4,78	4,29	7,06
RE C.OESTE			
MT	1,59	1,41	2,10
MS	0,74	0,45	1,24
GO	2,99	3,32	3,77
DF	2,29	1,31	1,96
BRASIL	100	100	100

(*) Valores aproximados, pois não há dados divulgados suficientes; ver site da COTEPE.

ICMS SETORIAL DOS ESTADOS (“BLUE-CHIPS” TRIBUTÁRIAS) Variação Real (%) do setor no Ano de 2002			
	Comunicações	E. Elétrica	Combustíveis
RE SUL			
RS	-3,95	6,31	-6,98
SC	13,47	19,73	15,37
PR	-3,30	8,04	2,09
RE SUDESTE			
SP	-3,34	-1,14	-4,07
RJ	-11,81	5,87	0,91
MG	-6,05	1,4	-4,38
ES	-3,36	8,91	-18,34
RE NORTE			
AC	-	-	-
AM	-	-	5,19
PA	40,57	10,14	272,40
RO	-	-	-
AP	6,92	15,32	60,15
RR	5,26	765,56	-28,36
TO	16,93	6,43	-0,65
RE NORDESTE			
MA	563,06	709,03	401,16
PI	12,48	30,18	26,12
CE	-26,65	-4,36	-11,25
RN	-1,17	8,22	24,46
PB	-10,14	-33,96	2.836,46
PE	5,94	8,62	-1,64
AL	-15,25	-31,53	144,09
SE	-	47,86	6,85
BA	2,89	15,54	-3,11
RE C.OESTE			
MT	18,98	-1,20	9,55
MS	-23,60	-29,62	-17,79
GO	-4,80	5,26	-0,34
DF	-5,27	-4,81	-13,93
BRASIL	-2,77	4,59	0,11

Os dados do desempenho da arrecadação do ICMS no Brasil em 2002 já revelam a insuficiente capacidade das receitas dos segmentos com preços administrados (combustíveis, energia elétrica e comunicações) sustentarem a performance do imposto. Com exceção do crescimento em energia elétrica (4,59%), os demais apresentaram um baixo crescimento: no segmento de combustíveis (0,11%) e um crescimento negativo de (-2,77%) no segmento de comunicações.

PERFORMANCE DOS TRIBUTOS ESTADUAIS

A tabela a seguir apresenta a estrutura dos impostos estaduais e do Distrito Federal em cada unidade federada no ano de 2002. Observa-se que o ICMS apresenta em todos os Estados uma participação relativa superior a 90%. O ITCD, ao contrário, tem uma representação insignificante na receita tributária dos Estados.

UF	COMPOSIÇÃO DA RECEITA DOS IMPOSTOS ESTUDIAIS EM 2002			
	ICMS	IPVA	ITCD	TOTAL
	%	%	%	%
SP	91,32	8,09	0,59	100,00
RJ	93,23	6,00	0,77	100,00
MG	92,50	7,24	0,26	100,00
RS	93,21	6,13	0,66	100,00
PR	93,05	6,42	0,53	100,00
BA	97,63	2,24	0,13	100,00
SC	94,27	5,45	0,28	100,00
GO	94,09	5,53	0,38	100,00
PE	96,04	3,80	0,16	100,00
CE	95,95	3,85	0,20	100,00
ES	97,15	2,67	0,18	100,00
AM	98,03	1,93	0,04	100,00
MT	96,92	2,93	0,15	100,00
DF	91,73	7,96	0,31	100,00
PA	96,75	3,17	0,08	100,00
MS	95,38	3,82	0,80	100,00
RN	95,94	3,90	0,15	100,00
PB	96,36	3,51	0,12	100,00
MA	96,91	3,06	0,03	100,00
SE	98,15	1,73	0,12	100,00
AL	98,06	1,88	0,06	100,00
RO	97,04	2,91	0,05	100,00
PI	95,54	4,38	0,08	100,00
TO	96,17	3,73	0,10	100,00
AC	96,37	3,53	0,11	100,00
AP	94,80	5,17	0,03	100,00
RR	96,60	3,33	0,08	100,00
BR	93,33	6,21	0,46	100,00

A tabela a seguir apresenta a participação dos Estados brasileiros e do Distrito Federal na arrecadação dos impostos (ICMS, IPVA e ITCD) no ano de 2002.

PARTICIPAÇÃO RELATIVA (%) NO ACUMULADO EM 2002						
UF	ICMS		IPVA		ITCD	
	%	Posição	%	Posição	%	Posição
SP	35,24	1º	46,91	1º	46,85	1º
RJ	9,99	2º	9,65	3º	16,95	2º
MG	9,11	3º	10,72	2º	5,27	5º
RS	7,09	4º	7,02	4º	10,32	3º
PR	5,51	5º	5,71	5º	6,46	4º
BA	4,85	6º	1,67	9º	1,36	9º
SC	3,69	7º	3,21	6º	2,25	8º
GO	2,92	8º	2,58	7º	2,42	6º
PE	2,71	9º	1,61	10º	0,93	12º
CE	2,32	10º	1,40	11º	1,00	11º
ES	2,26	11º	0,93	12º	0,87	13º
AM	1,85	12º	0,55	17º	0,14	19º
MT	1,81	13º	0,83	13º	0,57	14º
DF	1,70	14º	2,21	8º	1,18	10º
PA	1,62	15º	0,80	15º	0,28	16º
MS	1,35	16º	0,81	14º	2,33	7º
RN	0,97	17º	0,59	16º	0,31	15º
PB	0,88	18º	0,48	18º	0,23	17º
MA	0,88	19º	0,42	19º	0,06	24º
SE	0,65	20º	0,17	24º	0,17	18º
AL	0,65	21º	0,19	23º	0,08	22º
RO	0,60	22º	0,27	21º	0,07	23º
PI	0,52	23º	0,36	20º	0,09	20º
TO	0,40	24º	0,23	22º	0,08	21º
AC	0,16	25º	0,09	26º	0,04	25º
AP	0,14	26º	0,11	25º	0,01	27º
RR	0,12	27º	0,06	27º	0,02	26º
BR	100		100		100	

Fonte: Secretarias Estaduais de Fazenda

Valor igual a zero significa não há informação disponível.

O estado brasileiro que tem a maior participação na arrecadação é São Paulo, mantendo a primeira posição na participação relativa da arrecadação dos três impostos. Rio de Janeiro fica entre as posições segunda (ICMS e ITCD) e terceira (IPVA). O Rio Grande do Sul está na quarta posição do ICMS com a participação de 7,09% da arrecadação total no ano de 2002. No IPVA, ficou com a quarta posição, com participação de 7,02%. Já no ITCD, a sua participação na arrecadação é de 10,32%, o que garante a terceira posição. Os Estados, no geral, mantêm praticamente a mesma posição na participação da arrecadação dos impostos apresentados, o que significa que a composição da receita de impostos dos Estados também é parecida, como visto na tabela anterior.

A tabela a seguir apresenta a performance dos “Top Ten” do IPVA nacional no ano de 2002.

“TOP TEN” IPVA DOS ESTADOS		
CRESCIMENTO REAL NO ACUMULADO EM/ 2002		
Estados	Crescimento Real %	“Ranking”
Paraná	6,75	1º
Mato Grosso do Sul	6,02	2º
Rio de Janeiro	3,06	3º
Minas Gerais	2,75	4º
São Paulo	1,98	5º
Ceará	0,57	8º
Goiás	-0,67	6º
Santa Catarina	-0,68	7º
Pernambuco	-13,97	9º
Rio Grande do Sul	-19,09	10º
BRASIL	0,48	

A performance do ITCD no ano de 2002, no âmbito dos dez maiores Estados arrecadadores, está apresentada na tabela abaixo.

“TOP TEN” ITCD DOS ESTADOS		
CRESCIMENTO REAL NO ANO DE 2002		
Estados	Crescimento Real %	“Ranking”
São Paulo	97,71	1º
Santa Catarina	19,74	2º
Goiás	19,54	3º
Espírito Santo	10,66	4º
Rio Grande do Sul	6,69	5º
Paraná	2,58	6º
Rio de Janeiro	1,85	7º
Minas Gerais	-4,60	8º
Distrito Federal	-5,06	9º
Pará	-22,14	10º
BRASIL	33,64	

PROCESSO DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: HISTÓRICO RECENTE E DIRETRIZES FRENTE AO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO

O processo de reforma tributária é uma necessidade recorrente. A estrutura tributária tende a se modificar ao longo do tempo, à medida que as necessidades de acumulação se modificam, trazendo, no seu bojo, mudanças na estrutura econômica, novas pressões sociais, além de promover alterações no papel do Estado e, com isso, a necessidade de adequação instrumental.

É muito difícil a implementação de um modelo ideal de Sistema Tributário no Brasil em função das especificidades do nosso sistema federativo. Uma reforma tributária adequada seria aquela que conseguisse acomodar os três tipos de conflitos de interesses existentes:

a) o conflito de interesses entre o Setor Público (que quer disponibilidade maior de receitas) e o Setor Privado - os contribuintes, sejam empresas ou indivíduos (que querem a redução do impacto negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade do setor produtivo nacional, a prestação de serviços públicos compatíveis e, ainda, que se faça a justiça fiscal);

b) o conflito entre as Esferas de Governo (conflito vertical) - União, Estados e Municípios que brigam por fatias maiores do “bolo tributário” para fazerem frente aos seus encargos e que lutam (no caso da União e Estados) pela hegemonia legislativa em relação ao principal imposto da federação (o ICMS);

c) o conflito distributivo entre as Regiões num mesmo nível de governo (conflito horizontal), como é o caso da tributação do ICMS na origem ou no destino, opondo os Estados produtores do Sul e Sudeste e os Estados consumidores do Norte e Nordeste.

Para resolver estes conflitos de interesses certamente não há solução fácil. E nem pode ser feita antes de uma ampla discussão sobre a matéria, envolvendo todos os personagens. Além disso, ao se falar de uma ampla “reforma fiscal”, os estudos deveriam seguir um processo lógico: definir qual o papel do Estado, isto é, saber que funções deve desempenhar, que esferas de governo exercerão as funções determinadas e, só a partir disso, indicar a forma de financiamento desses encargos através da tributação.

Os estudos e os debates sobre Reforma Tributária foram retomados logo após à entrada em vigor do novo Sistema Tributário. A linha desenvolvida pelo governo federal (governo Collor) parecia que iria tomar corpo através da criação da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, também conhecida como a “Comissão Ary Osvaldo”. A Comissão sugeriu a criação de um IVA amplo, estadual, no lugar do ICMS, a criação de impostos especiais, federais, no lugar do IPI, além de propor a criação do Imposto sobre Ativos e do Imposto sobre Movimentação Financeira (embrião da atual CPMF). A proposta, de caráter técnico, acabou relegada a um segundo plano.

Paralelamente, seguindo em outra direção, recebia a simpatia da sociedade o discurso tributário simplificador do Deputado Flávio Rocha que elaborou a proposta do “imposto único” (PEC 17/91).

Esta fase inicial do processo de Reforma Tributária pós-Constituição de 1988 acabou não produzindo efeitos concretos.

Durante a revisão constitucional de 1994 mais de 60 propostas de reformulação tributária foram apresentadas. Com as novas propostas apresentadas a partir de 1995 até os dias de hoje, por parlamentares e por todo o tipo de entidades, este número passa de cem. Afora algumas propostas com mudanças drásticas no sistema fiscal (criação de um imposto único ou de impostos não declaratórios), as demais podem ser agrupadas entre as correntes “tradicionalista”, que defende o retorno às bases de incidência tradicionais, como a renda, o consumo e a propriedade, e a “reformista”, que apregoa apenas a correção de distorções do sistema vigente. Segundo os estudos do grupo de análise tributária do CONFAZ (GT-47) e os promovidos pela Secretaria da Receita Federal, a quase totalidade das propostas não garante recursos suficientes para o financiamento do setor público nos seus níveis atuais de dispêndio.

Em 1995 o Governo Fernando Henrique Cardoso apresentou sua primeira proposta (a PEC 175/95), retomando a mobilização de interesses em torno do tema de reformulação do Sistema Tributário Nacional. Formulada no Ministério de Planejamento (na gestão José Serra), ela seguia o modelo das fontes tributárias tradicionais, promovendo alguns arranjos na competência e na distribuição das receitas tributárias. A principal novidade era a substituição do IPI federal e do ICMS estadual por um ICMS nacional, de competência tributária compartilhada entre União e Estados (o modelo do “barquinho”). Este novo ICMS desoneraria a produção e as exportações. Com a edição da Lei Complementar 87/96 (a chamada Lei Kandir), somada à estratégia da União em potencializar a receita de contribuições sociais, a PEC 175/95 ficou esvaziada e foi colocada em segundo plano pela equipe do governo federal. Com efeito, mesmo com a elaboração do Substitutivo em 1996 pelo Relator da Comissão Especial de Reforma Tributária, Deputado Mussa Demes, a proposição não foi adiante.

Para o governo federal, a reforma tributária, de caráter amplo, passou a ser um processo secundário. Ele preferiu privilegiar as modificações pontuais, tendo em vista à necessidade de consolidar o seu plano de estabilização. A tramitação rápida da Lei Kandir em 1996 foi um exemplo disso. A Lei foi vista pela União como “emergencial”, isto é, como mecanismo de “oxigenação” ao Plano Real, debilitado que estava pelos problemas de balança comercial que enfrentava. Este processo pontual continha também aspectos de perversidade financeira com os entes subnacionais. Enquanto os Estados suportaram o ônus da correção de rumo do Plano Real (sustentação do câmbio e estímulos aos investimentos e às exportações através da Lei Kandir) a União criou a CPMF, reconhecida por todos como geradora de grande impacto negativo sobre as exportações. O Poder Executivo Federal vetou dispositivos da Lei Kandir que eram supostamente destinados a enfrentar a “guerra fiscal”, aquela altura já deflagrada entre os Estados. Era a União abdicando do seu papel constitucional de regular o conflito de interesses entre os Estados. Na verdade, a União cedeu às pressões de governadores, especialmente os do Nordeste, que, na falta de uma política nacional industrial e de um projeto de redução de disparidades regionais, preferiam investir na atração de investimentos privados mediante concessão de favores fiscais à revelia do CONFAZ.

Com o acirramento da disputa por grandes empreendimentos industriais (especialmente as montadoras de automóveis) entre os Estados, alguns esforços do governo federal foram feitos para tentar reduzir o embate fiscal. A primeira foi a proposição oriunda do Ministério do Planejamento (em 1996, já na gestão Kandir) e que não teve caráter oficial, sendo apenas debatida no Congresso Nacional. Mais festejada foi a divulgação “oficiosa” do projeto elaborado pelo Ministério da Fazenda em 1997, logo apelidado de “Proposta Pedro Parente” – então Secretário Executivo do Ministério.

A proposta do Ministério do Planejamento (Kandir) mantinha o ICMS compartilhado e criava uma Contribuição sobre Valor Agregado (CVA) para a União no lugar das contribuições sociais cumulativas. A proposta Pedro Parente, de setembro de 1997, abandonava a idéia de compartilhamento e introduzia um IVA federal substituindo praticamente toda a tributação sobre o consumo. Os Estados ficariam com um Imposto sobre Vendas a Varejo - IVV. A nova versão de Pedro Parente (Proposta Parente II), de junho de 1998, também “oficiosa”, mantinha o esboço da primeira, preservando, no entanto, a PIS e a COFINS.

As propostas de Kandir e de Parente tinham como um dos objetivos principais regular a Guerra Fiscal entre os Estados. A nova versão do Substitutivo do Relator Mussa Demes para a PEC 175/95, apresentado em março de 1998, trilhava o mesmo caminho. A retirada da competência estadual exclusiva sobre o ICMS foi a tônica das proposições. Como não eram oficiais, nos casos de Kandir e Parente, e não atendia ao interesse da União, no caso de Mussa Demes, as propostas acabaram sendo apenas sinalizadoras para o processo de reformulação fiscal. O processo de reforma tributária também ficou emperrado entre 1995 e 1999 devido à conjugação de alguns fatores de ordem financeira: por um lado, a União não queria abrir mão das suas receitas cumulativas exclusivas; por outro, a maioria dos Estados queria manter seu poder de utilizar o ICMS como instrumento de política industrial e, por fim, os Municípios não queriam perder a competência sobre o ISS que, na maior parte das propostas, seria incorporado ao novo IVA.

O distanciamento das esferas de governo em relação ao processo reformista motivou o que Gustavo Costa (Tributação e Desenvolvimento, dez.2001) denominou de “atitudes quixotescas” de alguns reformuladores. De fato, tanto o Relator da PEC 175/95, Deputado Mussa Demes, como o Presidente da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, Germano Rigotto, percorreram o País de Norte a Sul tentando atrair alguma atenção para o tema da Reforma Tributária.

O final de 1999 marcou o desfecho do processo de Reforma Tributária na década de 90. Após quase uma centena de emendas apresentadas pelos congressistas, houve a aprovação da quinta versão do Substitutivo do Relator na Comissão Especial da Reforma Tributária. De pronto, o Ministério da Fazenda, através do Secretário da Receita Federal da época, Everardo Maciel, criticou a aprovação do Substitutivo e apresentou uma nova versão “oficiosa” de suas idéias sobre a Reforma Tributária. Foi o que bastou para tornar o Substitutivo um “morto-vivo”. No início de 2000, as equipes técnicas da União, dos Estados e a Presidência da Comissão Especial costuraram uma proposta de reforma tributária conjunta: a Emenda Aglutinativa da Comissão Tríplice. O acordo durou pouco tempo, pois logo a União e alguns Estados passaram a manifestar suas discordâncias em relação à proposta que se anunciava como consensual.

Num rápido resumo, podemos concluir que as propostas de reforma tributária em evidência no cenário nacional na década de 90 retomaram a tendência de centralização do sistema e de maiores restrições à autonomia financeira de Estados e Municípios.

Estas propostas de reforma tributária situaram a tributação sobre bens e serviços entre dois extremos: ou só na fase final de consumo, através da introdução de um imposto sobre vendas a varejo ("Sales Tax" ou IVV), nos moldes do similar existente nos Estados Unidos, ou na fase industrial, através de um imposto seletivo ("Excise Tax") sobre determinados bens e serviços, como energia elétrica, comunicações, combustíveis, bebidas, fumos e veículos. A primeira corrente foi defendida na Revisão Constitucional pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo- FIESP, que encomendou estudos nesse sentido à FIPE/USP, e pelo então Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, Pedro Parente, nas proposições feitas em 1997 e 1998. A segunda visão encontra no Deputado Luiz Roberto Ponte o seu mais obstinado defensor.

Os inconvenientes do IVV são por demais conhecidos, especialmente no que diz respeito às dificuldades de fiscalização do setor varejista, caracterizado por ser um universo de muitos contribuintes excessivamente atomizados. A tendência de concentração da receita estadual em setores pré-varejistas tem se acentuado desde a criação do ICMS. É fruto principalmente da desoneração total das microempresas, da redução da tributação sobre bens da chamada "cesta básica" e da exploração excessiva das novas bases tributárias criadas em 1989. Com pequeno número de contribuintes, relativa facilidade de fiscalização e grande potencial de receita, os setores que eram tributados pelos antigos impostos únicos, de competência federal, têm sido a opção das administrações fazendárias para gerar acréscimos de arrecadação.

Esta exagerada concentração setorial da receita do ICMS, além de colocar em risco o financiamento do Estado, distancia cada vez mais o ICMS da moderna tendência impositiva sobre bens e serviços. O modelo mundialmente adotado é o do VAT ("Value-Added Tax") ou IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Trata-se de um imposto amplo sobre bens e serviços, multifásico, com poucas isenções e predominantemente utilizado com uma alíquota única.

O IVA é, na maioria dos casos, complementado por um imposto específico sobre determinados bens. O caso mais conhecido é o modelo adotado pela União Européia em seu processo de integração econômica. A Europa harmonizou a tributação sobre bens e serviços adotando um IVA amplo, com alíquotas aproximadas entre os países membros, complementado por um imposto seletivo sobre cigarros, bebidas e combustíveis.

Os Estados brasileiros, que deveriam aperfeiçoar o ICMS, de modo a torná-lo o mais abrangente possível e próximo à concepção de um IVA amplo, têm demonstrado pouca preocupação com o debate nacional sobre o sistema tributário. A União, por sua vez, passou a liderar o processo no final da década de 90 e a reivindicar para si competências tributárias historicamente alocadas nos níveis subnacionais.

Enquadra-se nesse contexto a última proposta do Ministério da Fazenda, apresentada em meados de 2001. Ela reestrutura o ICMS, através da uniformização da legislação do imposto, o que deixaria apenas a fiscalização do tributo na esfera

estadual. Para os adeptos da centralização fiscal, é um fecho de “ouro” do processo reformista pós-Constituição de 1988.

O governo federal, atendendo ao clamor de diversos segmentos, relançou a idéia da unificação da legislação do ICMS, que é o principal imposto do País e que tem competência legislativa estadual. Segundo o ex-Ministro da Fazenda, Pedro Malan, a existência de 27 legislações estaduais sobre o tributo, além de atentar contra o princípio da simplificação, contribui para o acirramento da “Guerra Fiscal” entre os entes sub-nacionais. A mesma tese é agora defendida pelo “governo Lula” através do novo Ministro da Fazenda Antonio Palocci.

A legislação do ICMS, pelas teses de Malan e Palocci, seria unificada e de competência da União. A atual distribuição das competências legislativas, vista sob a magnitude financeira, seria ainda mais concentrada nas mãos da União. Cerca de 90% do comando legislativo da arrecadação tributária nacional ficaria nas mãos do governo federal. A centralização tributária sugerida nesta proposição seria a mais acentuada da história republicana brasileira. Nem o regime militar ousou tanto na centralização fiscal.

O remanejamento da competência legislativa do ICMS dos Estados para a União é um dos aspectos jurídicos mais controversos das diversas propostas reformistas do governo federal. A dita “uniformização” do ICMS, nada mais é do que um eufemismo para “centralização”. Ademais, a garantia de os Estados possuírem o controle da arrecadação e da fiscalização do imposto não é suficiente para assegurar a competência tributária. A experiência do México mostrou que o IVA, inicialmente previsto para ser fiscalizado pelas Províncias mexicanas, acabou, por pressão do fisco federal que alegava dispersão de métodos de fiscalização, sendo totalmente federalizado.

A centralização legislativa do ICMS suscita alguns questionamentos sobre a sua constitucionalidade por contrariar a cláusula pétreia da preservação da federação. Com base no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal, pode-se dizer que os Estados e os Municípios têm incumbências próprias e receitas também próprias. Isto é o que confere a uma organização política o caráter de federação. Assim, um dos esteios da federação é a autonomia financeira dos entes federativos, consubstanciada a partir de atribuição de esferas de competências impositivo-tributárias diversificadas entre eles. Em outras palavras, cada um dos entes tem o poder de instituir e arrecadar seus próprios tributos destinando a receita obtida para a realização de seus gastos (capacidade de auto-administração). Neste raciocínio, a redução do poder de instituir impostos pelos Estados, especialmente quando se trata de sua maior fonte de receita – o ICMS, pode ser perfeitamente entendida como uma afronta ao disposto na cláusula pétreia da Constituição. Concretamente, a proposta de retirada da competência legislativa do ICMS das mãos dos Estados não “acaba” com a federação mas a faz regredir, ou seja, “é tendente a fazê-lo, nos termos da Constituição”.

O ICMS, em nível estadual, é apontado pelo governo federal como inadequado para o processo de harmonização tributária com os demais países, notadamente os do Mercosul, que adotam o IVA, especialmente por estimular a “guerra fiscal”.

Quanto ao fato de o ICMS estadual estimular a Guerra Fiscal, cumpre esclarecer que a federalização legislativa ou até mesmo a adoção do princípio do destino (não prevista na proposta do governo federal) não irão resolver completamente o problema. Os Estados deixariam, efetivamente, de ter um forte instrumento tributário para atrair investimentos privados, mas nada os impedirá de usar seus fundos orçamentários para esse desiderato. O que ocorrerá, na verdade, é uma mudança na forma de operacionalização dos instrumentos de atração. Deixará de ser uma Guerra “Tributária” para ser uma Guerra “Orçamentária”.

Com efeito, a competência legislativa federal do ICMS limitará o uso da tributação como instrumento de política econômica regional (resolução de problemas conjunturais e setoriais) e de desenvolvimento (atração de investimentos) por parte dos Estados mas certamente será substituída pela via orçamentária (fundos), embora sem a mesma flexibilidade e eficácia. Nada impedirá que os Estados continuem a conceder financiamento subsidiado ou a fazer aportes de capital em empresas privadas. Ademais, mantendo-se a atual sistemática de tributação mista (origem e destino), os Estados produtores continuarão com ganhos de arrecadação no fluxo comercial interestadual, o que não ocorreria com o princípio pleno de destino. Assim, mesmo que o benefício seja financeiro (e não tributário), os Estados ainda terão interesse em atrair investimentos privados, mesmo com elevados custos, pela simples razão de obterem ganhos de ICMS nas vendas interestaduais. Ou seja, a Guerra não acaba, apenas muda o armamento.

O que verdadeiramente funcionaria para minimizar a chamada Guerra Fiscal entre os Estados é uma adequada política industrial no País, problema este que a União demonstra não estar muito preocupada em resolver nos últimos governos.

Outra questão pouco considerada é a intensidade atual da chamada guerra fiscal. O acirramento da guerra ocorreu na primeira metade dos anos 90 quando uma onda de grandes investimentos invadiu o país. Naquele momento era necessário no entender dos governos federal e estaduais criar condições para atraí-los. Embora alguns defendam que o “locus” natural destes investimentos seria o Brasil, não havendo, portanto, necessidade de se apoiar estes empreendimentos com benefícios fiscais federais ou estaduais, o fato é que os Estados se armaram com arsenais de incentivos fiscais para atração desses investimentos, especialmente as montadoras de automóveis. Já para o atual momento vivido pelo país, as medidas de combate à guerra fiscal parecem ser inócuas. A crise energética e a queda do crescimento econômico devem fazer os investimentos em novas plantas ficarem extremamente reduzidos até o final das atuais gestões governamentais.

Por outra banda, causa perplexidade a ênfase que a União dá para a questão da guerra fiscal quando ela, em alguns momentos, foi a grande incentivadora desta política. A questão da disputa pela montadora Ford entre o Rio Grande do Sul e a Bahia foi um caso típico. Com efeito, o governo federal potencializou com benefícios fiscais federais o pacote de incentivos tributários e financeiros do governo baiano.

A adoção do princípio do destino para restringir a guerra fiscal ficou ausente, por exemplo, na última proposta federal apresentada em 19 de junho de 2001. É bom lembrar que a adoção do princípio do destino também não necessita da interferência federal no imposto ou na sua receita. Ela pode ser feita através de uma agência que funcionaria como um “clearing house”, administrada pelos Estados e pela própria União em seu adequado papel de coordenação. Esta solução minimizaria os efeitos da chamada guerra fiscal e a perda financeira dos Estados consumidores. Cumpre lembrar que no processo constituinte de 1988 foram os próprios Estados do Norte e Nordeste (consumidores) que não aceitaram a adoção do “destino”. Preferiram manter o sistema misto negociando uma maior participação no FPE. Hoje, dispondo de uma receita significativa e certa – o FPE, acabam utilizando o ICMS como instrumento de atração de investimentos, deflagrando guerras tributárias com os demais Estados.

Quanto ao aspecto de o ICMS prejudicar a harmonização tributária, é importante lembrar preliminarmente que o ICMS (e antes o ICM) é um imposto tipo-IVA, isto é, um imposto com a técnica do valor adicionado. O IPI também é um imposto tipo IVA. Aliás, o Brasil foi um dos pioneiros no mundo em implantar impostos com esta característica. A diferença básica do ICMS com o IVA vigente na Europa e na América Latina é que nem todos os serviços estão incluídos em sua base. Apenas comunicações e transportes são tributados pelo ICMS enquanto os demais serviços são alcançados pelo ISS. Ademais, as mudanças da chamada “Lei Kandir” (L.C. 87/96) eliminaram as diferenças estruturais existentes em relação ao IVA. A concessão do crédito integral e imediato na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e a liberação integral das exportações transformou o ICMS de um IVA “tipo produto” com princípio misto de origem e destino em um IVA “tipo consumo” aplicando o princípio de destino. A adoção do crédito financeiro em lugar do conceito de crédito físico eliminou também o ônus sobre bens de uso e consumo. Estas mudanças em relação ao aproveitamento de créditos, associadas à desoneração total das exportações, tornaram, de fato, o ICMS muito próximo ao padrão internacional de um IVA “tipo-consumo”, praticamente ajustado aos padrões internacionais e harmonizado com o MERCOSUL. Esta conclusão, aliás, consta do dossiê sobre a Lei Kandir preparado pelo próprio Ministério de Planejamento. Neste documento, inclusive, o novo ICMS é definido como uma “máquina de desenvolvimento”, devido ao seu efeito dinamizador nas exportações e no reaparelhamento do parque industrial brasileiro.

As modificações impostas pela Lei 102/2000, embora não contaminassem a essência da nova estrutura do imposto, afetaram um pouco a sua formatação. A determinação contida na Lei Complementar nº 102/2000 de aproveitamento do crédito em parcelas de 1/48 avos, correspondendo, aproximadamente, à taxa de depreciação dos bens de capital, representou um recuo, ao transformar o ICMS de um IVA “tipo consumo” num IVA “tipo renda”. Outro recuo aconteceu com a prorrogação da entrada em vigor, atualmente prevista para 1º de janeiro de 2003, da apropriação do crédito com base financeira ao propiciar o aproveitamento do imposto pago sobre bens de uso e consumo, extinguindo a atual prática baseada na integração física do produto. Estas alterações, no entanto, não tornaram o ICMS inadequado para o processo de harmonização fiscal.

Sobre a questão específica de harmonização do ICMS no âmbito do MERCOSUL, cumpre referir alguns aspectos. O mercado comum implica a adoção de políticas comuns, coordenação e harmonização das legislações fiscais, trabalhistas e de sociedades. E este é o objetivo a atingir no caso do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL. O artigo 1º do Tratado de Assunção estabelece que a constituição do Mercosul implicará a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos aduaneiros e restrições não aduaneiras à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida equivalente. No mesmo artigo é assinalada a coordenação da política fiscal e aduaneira com o objetivo de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes.

A principal determinação do Tratado de Assunção sobre as distorções possíveis de serem geradas pelos impostos internos em mercados em integração está inserida no artigo 7º, através da imposição do princípio da “não discriminação” (orientação de que se evite que um determinado bem vendido num país-membro suporte uma carga tributária diferente pelo fato de ser originário de outro Estado-parte). Considerando que os impostos aplicados sobre o consumo repercutem nos preços e custos das mercadorias e serviços, eles podem alterar os fluxos comerciais dentro da região em integração, por influírem nas condições vigentes de concorrência entre os produtores nela estabelecidos. Daí o destaque, no artigo 7º, do princípio da não-discriminação (taxa só aplicada a importados ou aplicação de uma taxa maior para produtos importados). Neste caso os impostos internos assumem, sob o ponto de vista econômico, o papel das tarifas aduaneiras, zeradas, reintroduzindo a proteção à indústria nacional. A eliminação da discriminação contra o produto importado revela a preocupação principal no processo de integração pela ótica dos produtores da área, que desejam uma tributação neutra em relação aos fluxos comerciais.

Assim, caso existam indícios de discriminação nas legislações estaduais, bastaria suprimir estes dispositivos. Não é necessário federalizar o imposto para alcançar este objetivo. Cabe lembrar que o tema da harmonização tributária no âmbito do MERCOSUL foi tratado pela “Comissão de Aspectos Tributários” do Subgrupo de Trabalho X do MERCOSUL. Nesta Comissão, a Receita Federal, representando o governo brasileiro, solicitou a participação de técnicos da SEFAZ/RS para o desenvolvimento dos trabalhos. Participamos da elaboração dos informes que analisaram detalhadamente a tributação no consumo nos 4 países membros. Em nenhum informe houve menção à inadequação do ICMS para harmonização tributária pelo fato de ser de competência estadual. A ênfase foi sempre a de identificar as possíveis distorções causadas por tratamento discriminatório às importações.

Segundo o citado relatório (elaborado em 1994, antes, portanto, da edição da Lei Kandir), considerando os efeitos perversos previsíveis de um ajustamento total no ICMS sobre as receitas de alguns Estados e, por decorrência, nos seus municípios, isso impediria, no curto prazo, uma harmonização completa nos termos do modelo europeu, em que se avançou para os diversos critérios de imposição, como o campo de incidência, a base de cálculo e suas reduções, o crédito fiscal, os tratamentos setoriais e outros tratamentos especiais (pequenos e médios contribuintes), nível das alíquotas e tratamento das exportações. Mas permitiria uma harmonização restrita, suficiente para o nível atual de integração do MERCOSUL, ainda limitado a uma união aduaneira. Esse grau de harmonização seria definido fundamentalmente pela

eliminação dos tratamentos discriminatórios contra as importações, tanto no concernente à aplicação sobre elas de alíquotas nominais superiores às aplicadas a mercadorias adquiridas no mercado interno estadual, como no concernente ao tratamento “preferencial” dado ao fluxo interestadual, justificado no Brasil pela estrutura especial de distribuição da receita do ICMS entre os estados. Também, a critério do país exportador, deveriam ser eliminados os efeitos acumulativos que afetassem as exportações, resultante, por exemplo, da tributação dos bens de capital, sem concessão de direito a crédito por parte do adquirente.

A Lei Kandir, na sua formulação original, ultrapassou, em alguns aspectos, a harmonização restringida proposta no curto prazo pela Comissão, e abriu espaço para uma adequação mais ampla. O ICMS está sendo ajustado às novas condicionantes estabelecidas pelos processos de abertura e de integração de mercados em que o Brasil se envolveu desde o final da década de 1980. Mesmo com os recuos posteriores, o formato atual do ICMS ainda o mantém em condições de harmonização fiscal. O federalismo fiscal brasileiro pode, desta forma, ser mantido nos processos de abertura e integração de mercados.

No que tange ao aspecto da globalização, faz-se mister destacar que o último estágio de um processo de integração econômica (após harmonização das políticas macroeconômicas e adoção de uma moeda única) seria uma integração política através da formação até de uma federação. Na Europa se vislumbra este caminho. A União Européia, no futuro, ao cabo de seu processo de integração econômica e política seria uma federação, administrando um IVA de unidades federadas, não necessariamente de competência supranacional. O Brasil, neste paralelo tributário, já contempla, em si, um processo de integração quase acabado (com um imposto tipo IVA nas unidades federadas e contando, inclusive, com um órgão de harmonização fiscal - o CONFAZ).

Em relação à propalada existência de 27 diferentes legislações estaduais do ICMS, cumpre salientar o caráter mistificador desta assertiva. O ICMS é um imposto com características nacionais. A competência legislativa estadual não abrange toda a produção normativa. O perfil jurídico do imposto é distinto e fracionado mas razoavelmente uniformizado. Existe uma espinha dorsal legislativa formada por dispositivos constitucionais, por legislação complementar (L.C. 87/96), pelas resoluções do Senado Federal (na fixação das alíquotas interestaduais e com o exterior), pelas leis estaduais e até por Convênios e outras formulações feitas no CONFAZ. A produção de normas relacionadas à definição da incidência do imposto é exercida em grau muito pequeno pelas entidades federativas. A pouca expressividade da margem de atuação do legislador estadual para a produção da norma material de incidência fez com que o tributarista Sacha Calmon Coelho (Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, Forense, 1990) definisse essa situação como “massacre da competência estadual”.

Com efeito, O ICMS é regulado por uma lei de abrangência nacional – a chamada “Lei Kandir” (L.C. 87/96) - que estabelece as regras gerais do tributo em todo o País. As leis estaduais apenas complementam a lei nacional. Levantamento por nós realizado demonstrou que os textos estaduais seguem e reproduzem em cerca de 80%

as linhas definidas no diploma nacional. O texto legal residual trata de especificidades regionais que em nada afetam a harmonização e a padronização do tributo. Lamentavelmente, os Secretários de Fazenda, em sua maioria composta por profissionais que não são especializados em tributação, acabaram sendo seduzidos pelo discurso mistificador da União.

É inegável que a independência tributária, essencial à caracterização de um Estado federativo, nas condições em que vem sendo praticada no Brasil, deu margem e continua possibilitando excessos no campo dos incentivos fiscais, contrários aos ideais de um federalismo cooperativo.

Essas distorções podem e devem ser inibidas. Não é necessário, porém, sacrificar um meio legítimo para os estados fortalecerem suas economias por iniciativa própria, nem dar motivo para soluções tributárias centralistas.

A centralização legislativa é uma reação desproporcional ao problema levantado, revelando que ela, na verdade, apresenta outras razões, não explicitadas. Os defeitos do sistema vigente no atual ICMS podem e devem ser corrigidos, sem sacrificar, porém, a autonomia legislativa estadual em matéria tributária. Alguns instrumentos legais, inclusive, já foram implementados para conter a guerra fiscal. São os casos da Lei de Responsabilidade Fiscal e da nova versão da Lei Kandir que possuem dispositivos de contenção de renúncia tributária.

Para o ICMS estadual poder funcionar de forma mais adequada, bastariam algumas alterações constitucionais que definissem a forma de realização da política tributária e estabelecesse as punições aos Estados infratores. O formato deste novo ICMS, que adotaria o princípio do destino, continuaria contendo uma legislação nacional – lei complementar – que definiria as normas gerais do imposto, nos moldes da atual Lei Kandir. Ela seria apenas ampliada para possibilitar uma maior padronização entre os Estados. Permaneceriam, ainda, as leis e atos normativos estaduais, garantindo aos Estados a autonomia para disciplinar aspectos, situações e institutos tributários de natureza local e que não colocassem em risco a harmonização nacional do imposto. Entre as peculiaridades locais estão, por exemplo, a concessão de diferimento a produtores rurais, a ampliação provisória de prazos de recolhimento, dentro dos limites estabelecidos pelo órgão harmonizador, a formulação de institutos simplificados na sistemática de apuração do imposto para micro e pequenas empresas. Diversas são, pois, as situações de caráter regional sem influência maior na alocação de investimentos privados e sem repercussão na harmonização tributária estadual, mas muito importantes para um funcionamento mais adequado da administração tributária.

É importante esclarecer bem a diferença entre uma Lei Complementar e uma legislação federal para o tributo. Com efeito, uma coisa é se ter uma legislação nacional, através de Lei Complementar do Congresso Nacional, que estabeleça as normas gerais do ICMS no sentido de dar maior uniformidade e padronização ao tributo (uma espécie de ampliação da atual Lei Kandir). Outra coisa bem diferente é atribuir à União a competência legislativa plena e exclusiva sobre o imposto.

Mantido o ICMS na competência estadual, a União poderia substituir seus tributos cumulativos (PIS, COFINS e CPMF), que constituem, na verdade, a grande distorção do sistema tributário nacional, por uma Contribuição sobre o Valor Agregado (CVA). Seria uma espécie de ICMS federal, mas administrado somente pela União, independentemente do ICMS estadual. Teríamos, na nova fórmula, também dois tributos com a técnica do valor adicionado: o novo ICMS estadual e a CVA federal. Resolvem-se, com isto, as distorções da tributação nacional e preserva-se igualmente o federalismo fiscal brasileiro.

Da mesma forma que as demais proposições de reformulação tributária, a proposta federal apresentada em meados de 2001 e as primeiras versões da proposição do atual “governo LULA” não contemplam, nem ao menos como “agenda de trabalho”, o papel da Administração Tributária no processo de reformulação do sistema tributário nacional. Embora possa ser argumentado de que não se trata de “matéria constitucional” e que, portanto, não deve ser incluída no texto da reforma, esta questão não pode ser olvidada e deixada de lado. Ao contrário, é matéria de suma importância para o contexto da tributação. As experiências internacionais de ajuste fiscal demonstram que de nada adianta fazer mudanças da legislação tributária se não houver uma administração de tributos eficiente e eficaz para dar suporte às políticas impositivas.

Dessa forma, pode-se concluir que não basta lançar mão da “engenharia legislativa”, sem uma sustentação sólida por parte da máquina administrativa. É certo, por outro lado, que uma sólida máquina administrativa fracassará frente a uma legislação tributária complexa. Existe, na verdade, uma interdependência entre os dois instrumentos: uma legislação simplificada favorece uma eficaz administração tributária, assim como uma administração tributária profissional, altamente qualificada e materialmente suprida, favorece o cumprimento pleno do que está legalmente estabelecido.

Nas palavras de Kaldor (1957), um dos poucos economistas a considerar a importância estratégica da Administração Tributária, “a eficácia do sistema tributário não é apenas uma questão de legislação tributária apropriada, mas de eficiência e integridade da administração tributária... e uma administração eficiente, formada por pessoas de grande integridade, é o principal requisito para que se possa explorar o potencial tributário de um país”. A experiência internacional está a nos ensinar, portanto, que um verdadeiro ajuste fiscal no Brasil passa também pela reformulação institucional do Fisco e não somente pelo uso da “engenharia legislativa”, materializada em inúmeras propostas de Reforma Constitucional Tributária. Para Batista Jr. (2000), “o fortalecimento da administração tributária e do seu sistema de fiscalização é uma das reformas indispensáveis para o país”. Com efeito, a opção pela via da Administração Tributária representará uma grande mudança no comportamento atual dos governantes brasileiros, seja em nível estadual ou federal. Um bom início para este processo de mudança seria seguir a atual tendência internacional em matéria de Administração Fiscal que consagra uma maior independência para o Fisco.

BIBLIOGRAFIA:

- AFONSO, José Roberto Rodrigues. Carga Tributária Global: Estimativa para 2001. BNDES, maio 2002 (Informe-se, 40).
- AFONSO, José Roberto Rodrigues; Varsano, Ricardo. Tributação no Brasil: características e diretrizes para a reforma. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v.5, n. 9, jun 1998.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues (1992): Aspectos Conceituais das Relações Financeiras Intergovernamentais. Est. Econ., São Paulo, 22 (1): 5-34, jan.-abril de 1992.
- ARAÚJO, Érika. Carga Tributária - Evolução Histórica: Uma Tendência Crescente. Rio de Janeiro. BNDES, jul. 2001 (Informe-se, 29).
- ARAUJO, Aloísio Barbosa; HORTA, Maria Helena T. e CONSIDERA, Claudio Monteiro (1973): Transferências de Imposto aos Estados e Municípios. IPEA, Coleção Relatórios de Pesquisa, nº 16.
- BAER, Werner et alli (1973): "As Modificações do Papel do Estado na Economia Brasileira", in: Pesquisa e Planejamento Econômico, Dez. de 1973.
- BATISTA Jr., Paulo Nogueira (2000): A Economia como ela é...São Paulo: Boitempo.
- BIRD, Richard M. (1980): Central - Local Fiscal Relations and the Provision of Urban Public Services. Research Monograph, 30.
- BRASILEIRO, Ana Maria (1973): Federalismo Cooperativo, in: IBAM, Simpósio de Relações Intergovernamentais, Rio de Janeiro.
- BUCHANAN, James (1965): An Economic Theory of Clubs. Economica, Feb. 1965.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão et alli (1977): Estudos sobre a Constituição de 1967 e sua Emenda nº 1, FGV, Rio de Janeiro.
- CEPAL (1992): Estudio Economico de America Latina y el Caribe 1991. Volumen I. Santiago do Chile:CEPAL.
- COMBLIN, Pe. Joseph (1978): A Ideologia de Segurança Nacional. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.
- COUTO E SILVA, Golbery (1981): Planejamento Estratégico. Brasília: Fundação UNB.
- DAIN, Sulamis (1977): "Empresa Estatal e Política Econômica no Brasil", in: Estado e Capitalismo no Brasil, Carlos Estevão Martins, Org., São Paulo: HUCITEC-CEBRAP.
- DUE, John (1968): Government Finance: Economics of the Public Sector, 4º edição. Illinois.

EKSTEIN, Otto (1964): Public Finance. Prentice - Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, EUA.

FAORO, Raymundo (1977): Os Donos do Poder. Porto Alegre: Globo.

GONÇALVES, João Gomes (1978): "A Reforma Tributária, a Centralização Federal e a Perda de Poder de Decisão dos Estados". Revista de Finanças Públicas, nº 336.

HUNTER, J.S.H. (1977): Federalism and Fiscal Balance. Canberra.

IPEA (1987). Federalismo Fiscal. In: Estudos para a Reforma Tributária. Tomo 5 - TDI 108. Rio de Janeiro

KALDOR, Nicholas (1957): "Tributação e desenvolvimento econômico". Revista Brasileira de Economia, Fundação Getúlio Vargas, ano 11, nº 1, mar. 1957.

KRAUSE-JUNK, Gerold e MÜLLER, Regine (1992): Proyecto Regional de Descentralización Fiscal. CEPAL/GTZ (FR6/92/S37)

LAGEMANN, Eugenio e BORDIN, Luís Carlos Vitali (1993): Federalismo Fiscal no Mercosul. Porto Alegre: Governo do Estado do Rio Grande do Sul; Secretaria da Fazenda. Caderno nº VII

LAGEMANN, Eugenio e BORDIN, Luís Carlos Vitali (1993): Descentralização fiscal no Brasil: A percepção do Estado do Rio Grande do Sul. Projeto regional CEPAL/GTZ "Descentralização fiscal na América Latina". Porto Alegre: Governo do Estado do Rio Grande do Sul; Secretaria da Fazenda.

LEVIN, Jonathan (1991): Measuring the Role of Subnational Governments, Working Paper, nº 91/8, Washington: IMF.

LEZAN, Eliane Seigneur (1980): O Sistema Tributário Brasileiro e o ICM. Rio de Janeiro: FGV.

LORDELLO DE MELLO, Diogo (1976): Município e Centralização no Brasil. IBAM, 1976. Relatório de Atividades, RJ, IBAM.

MAHAR, D. J. (1976): Federalismo Fiscal. In: Política Fiscal e Programação de Gastos do Governo. Rio de Janeiro: IPEA/INPES.

MCLURE, C. (1971): Revenue Sharing: alternative to rational fiscal federalism? Public Policy. Vol. XIX, nº 3.

MESSERE, Ken (1993): Tax policy in OECD countries; choices & conflicts. Amsterdam: IBFD.

MUSGRAVE, R. A. (1980): Finanças Públicas: Teoria e Prática. São Paulo: Campus.

OATES, Wallace (1972): Fiscal Federalism. Harcourt Brace Jovanovich Inc., New York.

OATES, Wallace (1990): Fiscal Federalism: An Overview. Public Finance with Several Levees of Government. Remy Prudhom Foundation Journal Public Finance.

REZENDE, Fernando A. (1970): Problemas de Implementação de Política Fiscal num Estado Federativo. In: A Economia Brasileira e suas Perspectivas. Vol. IX, RJ.

REZENDE, Fernando e LOBO, Thereza (1985): Competência Tributária em Regimes Federativos. Revista de Finanças Públicas, nº 362. Brasília. MINFAZ, abril/junho / 1985.

SHAH, Anwar (1991): The New Fiscal Federalism in Brazil. World Bank Discussion, nº 124, Washington D.C.

TIEBOUT, C. (1956): A Pure Theory of Local Expenditures. Journal of Political Economy, Octubre 1956.

TRIGUEIRO, Osvaldo (1980): Direito Constitucional Estadual. Rio de Janeiro: Forense.

VENÂNCIO FILHO, Alberto (1968): A Intervenção do Estado no Domínio Econômico. Rio de Janeiro: FGV.

VARSANO, Ricardo e Afonso, José Roberto Rodrigues. Uma Análise da Carga Tributária Global. IPEA, agosto, 1998. Texto para Discussão n. 583.

WORLD BANK (1988-2000): World Development Report 1988-2000. New York.