

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA
MONOGRAFIA DE FINAL DE CURSO

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ligia Campos Werneck Perez
Nº de matrícula: 9715049-7

Orientador: Fernando Andrés Blanco Cossio

Dezembro de 2000

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA**

MONOGRAFIA DE FINAL DE CURSO

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

“Declaro que o presente trabalho é de minha autoria e que não recorri para realizá-lo, a nenhuma forma de ajuda externa, exceto quando autorizado pelo professor tutor”.

Ligia Campos Werneck Perez
Nº de matrícula: 9715049-7

Orientador: Fernando Andrés Blanco Cossio

Dezembro de 2000

“As opiniões expressas neste trabalho são de responsabilidade única e exclusiva do autor”.

Agradecimentos:

Agradeço a Deus por guiar meu caminho ao longo desses quatro anos de estudo.

Agradeço à minha família pelo amor, apoio e pela oportunidade de estar concluindo o curso de Economia em uma das melhores Universidades do país.

Agradeço a Gregorio Lima pelo carinho e apoio, e às amigas, Bianca Ribeiro, Maria Laura Muanis, Débora Massulo, Érica Santos e Melisa Wilson pelos felizes momentos que compartilhamos ao longo do curso.

Meus sinceros agradecimentos ao professor, Fernando Blanco, pela paciência e por sua valiosa ajuda na realização desse trabalho.

Ligia Campos Werneck Perez

ÍNDICE:

<i>I – INTRODUÇÃO</i>	8
<i>II – A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO</i>	10
<i>II.I – OS PRINCÍPIOS IDEAIS DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO</i>	10
<i>II.II - DISCUSSÃO TEÓRICA SOBRE OS DIFERENTES TIPOS DE IMPOSTOS</i>	15
<i>II.II.I - O IMPOSTO DE RENDA</i>	15
<i>II.II.II - O IMPOSTO SOBRE O CAPITAL/PATRIMÔNIO</i>	16
<i>II.II.II.I - TRIBUTAÇÃO DA RENDA GERADA PELO CAPITAL</i>	16
<i>II.II.II.II - TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO</i>	17
<i>II.II.III - IMPOSTO SOBRE CONSUMO</i>	18
<i>II.II.IV - O PROBLEMA DOS IMPOSTOS CUMULATIVOS</i>	20
<i>II.III - OS DILEMAS DO GOVERNO NA DETERMINAÇÃO DOS TRIBUTOS</i>	21
<i>II.IV - DISCUSSÃO TEÓRICA SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE IMPOSTOS EM ESTRUTURAS FEDERATIVAS</i>	23
<i>III - HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</i>	26
<i>III.I - O PERÍODO ANTERIOR ÀS REFORMAS</i>	26
<i>III.I.I - A CONSTITUIÇÃO DE 1891</i>	26
<i>III.I.II - AS CONSTITUIÇÕES DE 1934 E DE 1937</i>	27
<i>III.I.III - A CONSTITUIÇÃO DE 1946</i>	28
<i>III.II - A REFORMA TRIBUTÁRIA DA DÉCADA DE 1960</i>	29
<i>III.III - A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E POSTERIORES AJUSTES</i>	39

<i>III.IV - AS CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</i>	<i>45</i>
<i>IV – A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL – 1897/ 1999.....</i>	<i>47</i>
<i>IV.I – A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA</i>	<i>47</i>
<i>IV.II – OS ANTECEDENTES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: O PERÍODO PRÉ – 1967.....</i>	<i>49</i>
<i>IV.III - REFORMA E EFICIÊNCIA: 1967</i>	<i>54</i>
<i>IV.IV – A DETERIORAÇÃO DO SISTEMA A PARTIR DE 1988.....</i>	<i>57</i>
<i>IV.V – CONCLUSÃO.....</i>	<i>63</i>
<i>V – BIBLIOGRAFIA</i>	<i>66</i>

ÍNDICE DE TABELAS:

<i>TABELA 01: Competência Ideal Dos Diferentes Tributos.....</i>	<i>25</i>
<i>TABELA 02: Estrutura Tributária Das Constituições De 1946, 1967 e 1988.....</i>	<i>46</i>
<i>TABELA 03: Carga Tributária Global - 1947/98.....</i>	<i>47</i>
<i>TABELA 04: Impostos Sobre Exportações - 1900/62.....</i>	<i>51</i>
<i>TABELA 05A: A Carga tributária Global por Nível de Governo – 1970/84.....</i>	<i>59</i>
<i>TABELA 05B: : A Carga tributária Global por Nível de Governo – 1985/99.....</i>	<i>60</i>
<i>TABELA 06: Participação dos impostos Diretos e Indiretos na Carga Tributária – 1970/99.....</i>	<i>61</i>
<i>TABELA 07: Impostos Indiretos : Cumulativos e sobre Valor Adicionado – 1970/ 1999.....</i>	<i>62</i>

ÍNDICE DE GRÁFICOS:

<i>GRÁFICO I : A CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL – 1947/96.....</i>	<i>48</i>
<i>GRÁFICO II: PARTICIPAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÕES NA RECEITA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO -1897/1946-</i>	<i>50</i>
<i>GRÁFICO III: PARTICIPAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VENDAS E CONSIGNAÇÕES NA RECEITA TRIBUTÁRIA ESTADUAL - 1941/45-</i>	<i>52</i>
<i>GRÁFICO IV: PARTICIPAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CONSUMO NA RECEITA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO -1964/65-</i>	<i>52</i>
<i>GRÁFICO V: PARTICIPAÇÃO DOS IMPOSTOS INDIRETOS E DIRETOS NA RECEITA TRIBUTÁRIA GLOBAL - 1897-1965 -.....</i>	<i>53</i>
<i>GRÁFICO VI: PARTICIPAÇÃO DA UNIÃO E DOS ESTADOS SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA -1970/99-.....</i>	<i>55</i>
<i>GRÁFICO VII: PARTICIPAÇÃO DA UNIÃO E DOS ESTADOS NA CARGA TRIBUTÁRIA -1970/99-.....</i>	<i>55</i>
<i>GRÁFICO VIII: PARTICIPAÇÃO DOS IMPOSTOS DE CARÁTER CUMULATIVO E POR VALOR ADICIONADO NA RECEITA TRIBUTÁRIA GLOBAL - 1970/99</i>	<i>56</i>
<i>GRÁFICO IX: DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA POR NÍVEIS DE GOVERNO – 1970/91</i>	<i>57</i>

I – INTRODUÇÃO

A necessidade de uma Reforma Tributária no Brasil vêm sendo reconhecida há alguns anos. Atualmente, o debate sobre esse tema tem mobilizado muitas opiniões, principalmente, após o surgimento de novas propostas de reforma tributária por parte do poder executivo e legislativo.

No entanto, para implementar uma reforma realmente adequada é preciso analisar a evolução do sistema tributário ao longo dos anos, de forma a identificar suas características estruturais permanentes. Desse modo, será possível avaliar e corrigir os desvios das reformas constitucionais anteriores (Reformas da década de 1960 e a Constituição de 1988) e dar continuidade ao processo de evolução do sistema, adaptando-o a nova realidade econômica mundial.

Neste trabalho pretende-se fazer uma análise ampla sobre o Sistema Tributário Brasileiro, mostrando suas principais características, qualidades e limitações, e sua incidência sobre a eficiência da economia.

O trabalho está composto por quatro capítulos, incluindo esta primeira parte introdutória. No Capítulo II, estabelecem-se as principais prescrições sobre a teoria da tributação. O Capítulo III descreve o histórico do Sistema Tributário Brasileiro dos anos de 1830 até a atualidade, com atenção especial para as reformas tributárias da década de 1960 e de 1988 e suas conseqüências para a economia. No Capítulo IV, é feita uma análise da carga tributária ao longo do tempo, observando quais são as características do sistema de tributos no Brasil configuradas pelas Constituições, desde 1934 até 1988, que determinaram o patamar da carga e como essa carga incide e afeta os diversos segmentos econômicos e sociais.

II – A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO

III – OS PRINCÍPIOS IDEAIS DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO.

A teoria econômica atribui ao governo as funções de provisão dos bens públicos, intervenção corretiva às falhas de mercado, manutenção do nível de emprego, e a garantia de estabilidade dos preços e crescimento da economia.

Definindo-se desta forma, as funções e obrigações de um governo parecem muito objetivas. Porém, para poder desempenhar tais funções, há um conjunto de restrições envolvidas. Uma delas é a restrição orçamentária. Afinal, o governo necessita de meios para comprar os recursos ou produtos necessários para fornecimento de serviços públicos e para realizar suas demais funções. E, o que constitui sua principal fonte de receita é a sua arrecadação tributária.

Deste modo, um país deve ter um sistema tributário eficiente que lhe permita uma receita suficiente de tal forma que o governo possa desempenhar adequadamente suas

funções. Assim, o que se busca é se desenvolver um sistema tributário “ideal”, ou seja, que minimize as perdas derivadas da taxaço da economia.

Não há dúvida de que o sistema tributário brasileiro está longe de atingir tal ponto, porém, pode-se observar que este sistema vem passando por um processo de evoluço, que envolve a aprovaço de reformas e que ainda tem um longo caminho a percorrer.

Com a finalidade de definir os parâmetros que tornem um sistema tributário “ideal”, ou o melhor possível, existem algumas características e aspectos principais que devem ser levadas em consideraço. Desde Adam Smith, os economistas têm debatido a respeito do que seria um sistema tributário ideal. E, é interessante observar que as famosas máximas para os tributos que Adam Smith enumera, em a Riqueza das Naço (1776), permanecem plenamente válidas até hoje. Smith mencionou como as características que os sistemas tributários deveriam respeitar:

(1) A capacidade contributiva dos cidadãos. “Os súditos de todo Estado deveriam contribuir para sustentar o governo, tanto quanto possível em proporço às suas respectivas capacidades” (Smith, 1986). Atualmente, tal característica corresponde ao que os economistas chamam de Princípio da Equidade e Princípio da Progressividade.

O Princípio da Equidade, corresponde a idéia de que a distribuço do ônus da tributaço deve ser equitativa entre os indivíduos de uma sociedade, de modo que, cada contribuinte contribua com uma parcela “justa” para cobrir os custos do governo.

Sobre este assunto, o problema é a definição de tal parcela considerada justa. Existem algumas formas utilizadas para realizar este cálculo, a primeira delas baseia-se no “princípio do benefício”, na qual cada indivíduo deveria contribuir com uma quantidade proporcional aos benefícios gerados pelo consumo do bem público. Porém, esse método é dificilmente implementado, já que a avaliação dos indivíduos sobre os benefícios gerados pelo consumo dos bens públicos é desconhecida pelo governo e precisa ser revelada através de um processo eleitoral. Aliás, sempre que o indivíduo for chamado a revelar o quanto de benefício um determinado bem público lhe gera, e desta forma calcular sua contribuição sobre a provisão do bem, ele terá incentivos para subavaliar os benefícios gerados pelo bem público, a fim de reduzir as suas contribuições.

Além disso, considerando-se que os indivíduos têm preferências diferentes entre si, é impossível aplicar uma fórmula tributária geral à sociedade como um todo. Portanto, uma aplicação parcial do “princípio do benefício” somente é possível nas situações onde o financiamento do serviço público ocorre diretamente através do pagamento de entradas, taxas de utilização ou tarifas.

Outra forma de calcular a contribuição justa para cada indivíduo, e que permite a formulação de uma regra geral toda a sociedade, segue o conceito da capacidade de “pagamento-medida”. Segundo este conceito, o ônus tributário deve ser tal que garanta as equidades horizontal e vertical como a característica de justiça social. Conforme a primeira, os contribuintes devem pagar o mesmo nível de impostos. Já com o segundo

conceito, as contribuições dos indivíduos devem diferenciar-se conforme suas diversas capacidade de pagamento.

Sobre o Princípio da Progressividade, tal conceito diz respeito à tributação progressiva, isto é, que se eleva quando aumenta o nível de renda. A idéia que justifica uma tributação progressiva é a de que quem recebe mais renda deve pagar uma maior proporção de impostos relativamente às pessoas de baixa renda. Stiglitz (1988) cita que espaços e falhas na legislação em relação à equidade, acabam por alterar a efetiva progressividade do sistema tributário.

(2) A eficiência econômica é outra característica desejável citada por Smith. Para ele, a atividade econômica não deveria ser afetada negativamente pela tributação, devendo, assim, evitar impostos que desestimulem o trabalho. Embora tenha refletido sobre eficiência, Smith não mencionou outra importante fonte de ineficiência que é a interferência da tributação sobre a alocação de recursos do mercado.

Sobre este assunto, Stiglitz (1988) cita como uma das características de um “bom” sistema tributário: “Eficiência Econômica: o sistema de taxaço não deve interferir na alocação eficiente de recursos”.

Este princípio também é conhecido como o Conceito de Neutralidade. Sua interpretação é que o sistema tributário não deve provocar distorções na alocação de recursos, prejudicando a eficiência do sistema. Um exemplo é o caso dos impostos

seletivos sobre o consumo onde a falta de neutralidade pode levar a uma redução do consumo e, conseqüentemente, da produção, de determinado bem em detrimento de outros. E, Stiglitz (1988) cita o exemplo da imposição de uma taxa proporcional ao número de janelas das residências inglesas que teria levado a construção de várias casas sem janelas.

(3) Facilidade para os contribuintes. Os tributos devem ser cobrados quando os contribuintes efetivamente dispõem de recursos para cumprir seus compromissos. Assim, o imposto sobre a renda do trabalho deve ser cobrado junto com o recebimento do salário e não em período anterior. Essa regra é de puro bom senso e é largamente utilizada pelas administrações tributárias.

(4) Baixo custo do sistema arrecadador. “Toda taxa deveria ser elaborada de maneira a tirar e manter fora do bolso do povo o mínimo possível além do que traz ao tesouro público do Estado” (Smith, 1986). Smith observa que os tributos não podem ter um custo elevado de arrecadação; não podem desestimular a atividade econômica; não devem ser facilmente sonegáveis; e não devem submeter os contribuintes a fiscalizações desnecessárias que impliquem perda de tempo.

Os dois itens anteriores dizem respeito ao Conceito de Simplicidade que relaciona-se a facilidade da operacionalização da cobrança do tributo, ou seja, a simplicidade administrativa de qualquer sistema. O imposto deve ser de fácil entendimento e sua

cobrança, arrecadação e fiscalização devem ser feitas de modo eficiente e que não ofereça custos elevados nem para a sociedade para o governo.

II.II - DISCUSSÃO TEÓRICA SOBRE OS DIFERENTES TIPOS DE IMPOSTOS

A primeira diferenciação básica sobre os tipos de impostos é se são do tipo direto ou indireto. Os primeiros incidem diretamente sobre o indivíduo e estão associados à sua capacidade de pagamento. Já os indiretos, incidem sobre atividades ou objetos (sobre o consumo, vendas ou posse de propriedades) independentemente das características do indivíduo que é tributado, isto é, nesse caso é necessário que o indivíduo cometa algum “ato tributável”. As bases de incidência dos impostos são a renda, a propriedade e o consumo.

II.II.I - O IMPOSTO DE RENDA

O Imposto de renda é uma forma de tributação direta que incide sobre todas as remunerações geradas num sistema econômico: salários, lucros, dividendos e aluguéis. O IR foi considerado, por muito tempo, superior a outros impostos, principalmente do ponto de vista do respeito à capacidade de contribuição. Isso porque a renda de um indivíduo é uma medida facilmente observável, o que torna possível desenhar um sistema tributário progressivo, com alíquotas maiores para as faixas de renda mais elevadas.

Além disso, o IR apresenta a vantagem de se permitir uma adaptação às características pessoais do contribuinte. Desta forma, é o imposto que mais atende os princípios de equidade e progressividade ao distinguir os contribuintes no que tange às suas capacidades de pagamento.

II.II.II - O IMPOSTO SOBRE O CAPITAL/PATRIMÔNIO

Há duas formas de se tributar o capital. A primeira é tributar a renda que gera; a segunda é tributar a sua propriedade. Um exemplo do primeiro tipo é o imposto de renda sobre rendimento de capital cobrado sobre o ganho em aplicações financeiras. Um exemplo do segundo tipo de tributação é o imposto sobre a propriedade urbana.

II.II.II.I - TRIBUTAÇÃO DA RENDA GERADA PELO CAPITAL

Há muitas dificuldades em tributar-se a renda do capital em razão da impossibilidade de sua quantificação precisa. Questões de como depreciar o estoque de capital e de quando e de que maneira tributar seus ganhos, representam entraves à tributação justa e eficiente dessa base. A justiça fiscal se prejudica porque há formas de capital mais facilmente identificáveis, mas, ao tributá-las, o governo seria injusto porque formas mais difíceis deixariam de sofrer a tributação. Interfere-se na eficiência econômica na medida em que, ao se tributar os capitais diferentemente, interfere-se na

alocação de recursos do mercado, ao se incentivar a conversão de capitais em formas com menor incidência tributária (Stiglitz, 1980).

II.II.II.II - TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO

A tributação direta da propriedade é outra forma de tributar-se o capital. Sobre esse tipo de tributos recaem sobre o ato de posse de um ativo num determinado período de tempo. O imposto sobre a propriedade imobiliária é o imposto de propriedade mais utilizado no mundo em função da facilidade de cobrança decorrente da imobilidade da base tributária. O imposto sobre propriedade respeita os princípios de equidade e progressividade.

Uma consideração importante sobre o imposto sobre a propriedade é que ele, de acordo com o “princípio do benefício”, permite a maior identificação entre contribuintes e beneficiários pelo consumo do bem público, o que faz com que tal imposto deva ser atribuído aos níveis inferiores de governo, como será discutido em outra seção deste trabalho.

Muitos têm defendido uma ampliação da tributação da propriedade sob o argumento de que, em tempos de alta mobilidade de capitais e de pessoas, essa seria uma base mais facilmente tributável, por ser menos móvel. Porém, se for feita uma tributação excessiva sobre a propriedade imobiliária num determinado município (ou país), no futuro ocorreria o “efeito-capitalização”, equalizando a taxa de retorno do

imóvel ao fazer seu preço inicial cair até o ponto em que a sua taxa de retorno voltasse a ser como antes do aumento do imposto. Com a nova rentabilidade, muitos investidores preferirão adquirir imóveis em municípios (ou países) com menores alíquotas desse imposto, o que diminuirá, no longo prazo, a oferta de imóveis no município/país com alíquota mais alta.

II.II.III - IMPOSTO SOBRE CONSUMO

Os impostos sobre Consumo (ou impostos sobre vendas), segundo Giambiagi (1998), podem ser classificados de três formas. A primeira é em relação a amplitude de sua base de incidência: os impostos podem ser gerais ou especiais. Os gerais incidem rotineiramente sobre uma série de transações, como a compra de produtos industriais ou de bens de consumo. Suas alíquotas podem ser uniformes (alíquota única) ou seletivas (alíquotas diferenciadas quanto à natureza do produto). Os tributos especiais são cobrados sobre transações de compra e venda de determinadas mercadorias ou serviços.

A segunda classificação do imposto sobre consumo relaciona-se ao estágio do processo de produção e comercialização sobre o qual o imposto incide, que pode ser cobrado ao nível do produtor, do comércio atacadista, do comércio varejista, ou em todas as etapas do ciclo.

A terceira classificação é em relação à forma de apuração da base de cálculo do imposto. O imposto sobre consumo pode ser calculado sobre o valor total da transação

ou sobre o valor adicionado pelo contribuinte, em cada estágio da produção e da distribuição. No caso de um imposto sobre valor adicionado, sua característica básica é a não-cumulatividade, ou seja, o contribuinte paga apenas pelo que agrega à economia.

Pode-se estabelecer impostos sobre consumo com maior ou menor eficiência e maior ou menor equidade: depende dos objetivos do governo. As alíquotas decidem a questão. Do ponto de vista da eficiência, alíquotas uniformes não interferem nas decisões sobre o quê consumir; são, portanto, neutras. Por outro lado, pode-se analisar a questão observando-se o peso morto do imposto. A idéia é que, quanto maior a elasticidade da demanda, maior é o peso morto de um imposto. Com isso, a conclusão é que seria mais eficiente impor um imposto seletivo por produto com alíquota decrescente na medida em que a elasticidade da demanda pelo produto específico aumentasse. Em outras palavras, a alíquota de imposto sobre um bem qualquer seria inversa à elasticidade da demanda por aquele produto.

Entretanto, embora eficiente esse tipo de imposto, pode ser regressivo, porque bens de primeira necessidade tendem a ter elasticidade-preço menor, o que justificaria uma alíquota mais alta. Essa conclusão contraria o critério da justiça social, que espera da diferenciação de alíquotas maior benefício ao consumo dos mais pobres. Adicionalmente, ainda do ponto de vista da equidade, a não-uniformidade pode implicar discriminação contra as pessoas que têm preferência pelos bens tributados mais pesadamente, as quais não necessariamente têm capacidade contributiva maior.

II.II.IV - O PROBLEMA DOS IMPOSTOS CUMULATIVOS

Um imposto cumulativo (ou “em cascata”) prejudica principalmente os produtos que passam por um número maior de etapas de produção e distribuição. Tais impostos são prejudiciais à eficiência econômica, pois distorcem os preços relativos e estimulam, às vezes desnecessariamente, a integralização vertical da produção, aumentando os custos.

A competitividade do produto nacional é afetada, pelo aumento dos custos e pelo fato de que esses tributos implicam a adoção do princípio de origem no comércio internacional (incidem sobre as exportações e não sobre as importações).

A forma de tributação sobre o consumo mais eficiente, e mais utilizada em todo o mundo, é a sobre valor adicionado (IVA). As vantagens de utilização do IVA são muitas. Primeiramente, por ser um imposto neutro em relação à estrutura organizacional das empresas, já que o total do imposto incidente em determinado produto não depende do número de transações por ele sofrido ao longo dos vários estágios da produção e da distribuição, ao contrário do que ocorre com os impostos cumulativos.

Em segundo lugar, como grande parte da receita do IVA é arrecadada nos estágios pré-varejistas, existe uma maior dificuldade de ocorrer evasão fiscal nesses estágios, mesmo que haja evasão na etapa varejista, onde a fiscalização é mais difícil.

Conseqüentemente, para garantir boa parte da arrecadação basta ao governo ter um controle sobre as grandes empresas, sobre as importações e as vendas atacadistas.

Além disso, o IVA não afeta a competitividade do país em relação à exportação de seus produtos, pois como é uma proporção do valor adicionado total, pode ser facilmente identificável e, portanto, isento no caso das exportações. E as importações podem ser tributadas da mesma forma que a produção doméstica (Giambiagi, 1998).

II.III - OS DILEMAS DO GOVERNO NA DETERMINAÇÃO DOS TRIBUTOS

Na escolha dos impostos, o governo deve procurar respeitar ao máximo os princípios que delineiam as características desejáveis de um sistema tributário. Porém, com freqüência, a procura de um dos objetivos "ideais" acaba sacrificando os outros.

Ao perseguir o objetivo de uma maior progressividade, pode-se prejudicar o conceito de neutralidade, pode haver uma contradição entre os objetivos de equidade e simplicidade tributária, ou entre equidade e eficiência econômica entre outros.

Por exemplo, em relação ao imposto sobre patrimônio, devido as suas qualidades tributárias já citadas o governo pode ter incentivo tributar em excesso garantindo um maior nível de receita, e ainda há a possibilidade de repasse no caso de imóveis alugados o que gera distorções de preços. Ambas as distorções prejudicariam a alocação

de recursos no mercado de imóveis (caso de trade off entre progressividade e equidade horizontal, com efeitos na eficiência econômica).

Outro exemplo é o caso do imposto único incidente sobre todas as transações econômicas, em substituição a todos os outros existentes na economia, teria a vantagem de simplificar a arrecadação. Porém, ao se tratar de um imposto em cascata, um imposto único teria implicações negativas à eficiência do sistema econômico (caso de trade off entre simplicidade e eficiência econômica).

Outro dilema envolvendo um imposto em cascata é entre a eficiência arrecadadora e eficiência econômica, pois existem tributos que apesar de extremamente prejudiciais ao sistema econômico, são uma fonte considerável de receita fiscal.

Um imposto com alíquota uniforme sobre todas as transações de consumo, respeito o conceito de neutralidade, mas, sendo também uma forma indireta de tributação, apresenta um certo grau de regressividade, pois não guarda relação com a capacidade de pagamento de cada contribuinte (trade off entre neutralidade e progressividade).

II.IV - DISCUSSÃO TEÓRICA SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE IMPOSTOS EM ESTRUTURAS FEDERATIVAS

A existência de disparidades socioeconômicas inter-regionais num sistema federativo impedem que todas as unidades subnacionais possam financiar a totalidade de suas despesas via os recursos gerados em suas próprias jurisdições.

Para contornar tais disparidades no sistema de financiamento público em organizações federativas, são utilizados impostos e transferências intergovernamentais como mecanismos de correção.

As transferências permitem repassar os custos da provisão de bens e serviços públicos locais para o conjunto da federação. Por outro lado, a existência das transferências para as unidades subnacionais faz com que os níveis receptores tenham pouco interesse na exploração das bases tributárias próprias, ou seja, reduz o esforço de arrecadação, além de gerar expansão do gasto causando desequilíbrios fiscais no conjunto do Setor Público.

Em Blanco (1998), são apresentados requisitos para que, nas estruturas de organização federativa, sejam definidos os instrumentos tributários e a distribuição de suas competências entre os níveis de governo que minimizem os custos e que estabeleçam as fontes de receita tributária mais apropriadas para financiar os gastos dos distintos níveis de governo.

Sobre esse último ponto, o grau de correspondência entre contribuintes e beneficiários dos bens públicos provisionados pelos níveis do governo define as fontes mais adequadas de financiamento das diferentes esferas de governo.

A estrutura de financiamento das unidades subnacionais deve se concentrar maioritariamente em taxas pela utilização de serviços públicos e em impostos sobre a propriedade, pois estes permitem uma maior identificação entre contribuintes e beneficiários.

Por outro lado, há a necessidade de que os instrumentos de caráter redistributivo sejam auferidos ao nível mais abrangente de governo, devido ao fato de que os objetivos de equidade distributiva podem ser atingidos sem afetar a eficiência alocativa espacial de recursos na economia. Um outro fator que justifica a aplicação federal deste tipo de tributo é o alcance nacional dos benefícios derivados da provisão de bens públicos e própria natureza coletiva desse tipo de bens o que dificulta a identificação entre contribuintes e beneficiários.

Além disso, se argumenta que a atribuição dos impostos sobre a produção e comercialização deve ser feita pela esfera da União com a finalidade de evitar que as disparidades inter-regionais se traduzam numa provisão desigual de bens e serviços públicos.

Na Tabela 1, estão distribuídos alguns exemplos sobre a competência ideal de determinados tipos de impostos entre os distintos níveis de governo na organização federativa.

TABELA 1 COMPETÊNCIA IDEAL DOS DIFERENTES TRIBUTOS	
<i>COMPETÊNCIA IDEAL</i>	<i>TRIBUTOS</i>
Nível nacional (União)	Imposto de Renda Imposto sobre Comércio Exterior Imposto de Caráter Regulatório Impostos Específicos
Níveis Locais (Estados e Municípios)	Taxas de utilização de serviços públicos Impostos sobre patrimônio físico

III - HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

III.I - O PERÍODO ANTERIOR ÀS REFORMAS

III.I.I - A CONSTITUIÇÃO DE 1891

A constituição de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Como a economia do país era essencialmente agrária e, portanto, dependente das importações de produtos manufaturados, o imposto sobre importação era a maior fonte de receita da União no Brasil. Tal o imposto de importação chegou a ter, em alguns anos, uma participação de 2/3 do total da receita do governo no Império; e na República tal imposto chegou a representar quase metade da receita total do Setor Público (Giambiagi,1998). O imposto sobre importação é o imposto mais importante em países não industrializados era a única fonte de financiamento de governos com baixa capacidade de tributação de outras fontes.

Mas, com a implementação de um sistema federativo de governo, foi preciso dotar os estados e municípios de receitas permitindo-lhes autonomia financeira. Os impostos foram discriminados como sendo de competência exclusiva da União e dos Estados, caracterizando um regime de separação de fontes tributárias. Os impostos discriminados na Constituição de 1891 eram basicamente tributos sobre o comércio exterior ou os tradicionais tributos sobre a propriedade, sobre a produção e transações internas. Além disso, tanto a União, quanto os estados poderiam criar outras receitas tributárias (Varsano, 1996).

III.I.II - AS CONSTITUIÇÕES DE 1934 E DE 1937

A partir da constituição de 1934, passaram predominar os impostos internos sobre os produtos. Com o início da Primeira Guerra Mundial, o governo foi obrigado a buscar receitas via a tributação de bases domésticas devido à redução dos fluxos de comércio internacionais. Após o término da Primeira Guerra, a receita do imposto sobre importação voltou a crescer, porém sua importância relativa foi se reduzindo, principalmente, ao final dos anos 1930 e com a Segunda Guerra Mundial, quando foi superado pelo Imposto sobre Consumo (IC).

As principais modificações de 1934 ocorreram no âmbito de estados e municípios. Os estados foram dotados de competência para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um

máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da constituição de 1934, passaram a ter competência para decretar alguns tributos como Impostos de Licença (IL), Imposto Predial e Territorial Urbanos (IPTU), taxas de serviços municipais etc. Outra inovação da Constituição de 1934 foi dividir a receita de impostos entre as diferentes esferas de governo (Giambiagi 1998).

Em relação à Constituição de 1937, esta em muito pouco modificou o sistema tributário estabelecido na constituição anterior.

Como já mencionado, o imposto sobre importações foi perdendo sua importância, tendo uma queda brusca em 1942. Em 1946, o imposto de consumo era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União e o Imposto de renda (IR) cerca de 27%. O Brasil estava ingressando na fase em que a tributação explorava mais as bases domésticas ao mesmo tempo em que começa um processo de desenvolvimento industrial sustentado.

III.I.III - A CONSTITUIÇÃO DE 1946

A Constituição de 1946 trouxe poucas modificações nos tipos de tributos utilizados no país. Houve a intenção de aumentar a receita dos municípios com a inclusão de novos impostos à sua competência. Os municípios teriam direito a 10% da arrecadação do IR.

Embora não tenha promovido uma reforma tributária, a Constituição de 1946, institucionalizou um sistema de transferências de impostos que modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas de governo.

No período de 1946 a 1966, houve um crescimento da importância relativa dos impostos internos sobre produtos. Em 1956, o Brasil deu os primeiros passos em direção à tributação sobre o valor agregado, com a criação do imposto sobre consumo. Às vésperas da reforma tributária da década de 60, o imposto sobre consumo era responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, responsável por quase 45% da receita tributária municipal.

Em conjunto, tais impostos formavam 65% da receita tributária brasileira. Porém, tal receita era insuficiente para cobrir as necessidades de gastos dos três níveis de governo. Finalmente, em 1967, houve uma ampla reforma no sistema tributário brasileiro, demandada por muitos desde a década de 1940 (Varsano 1996).

III.II - A REFORMA TRIBUTÁRIA DA DÉCADA DE 1960.

A Constituição de 1967 definiu o sistema tributário nacional e os níveis de governo responsáveis por sua administração no período de 1970 até 1988. O Brasil, em 1967, passou a ter um dos mais modernos sistemas tributários do mundo na época e,

pela primeira vez no país, foi concebido um sistema tributário que era, de fato, um sistema, e não um conjunto de fontes de arrecadação.

O início da década de 1960 foi marcado pela instabilidade política, pela elevação das taxas de inflação e por crescentes déficits do setor público. A precariedade da máquina de arrecadação do Estado e a elevação da inflação resultavam em déficits fiscais que eram financiados, principalmente, via expansão monetária, formando um círculo vicioso, gerando mais e mais inflação.

Isto levou o governo militar centralizador, que se instaurou no poder no Brasil após o golpe de 1964, a promover um conjunto de reformas, com o duplo objetivo de restaurar o equilíbrio das finanças públicas e para servir à estratégia de crescimento traçada pelos governantes de então; e que significariam uma profunda reestruturação institucional dos mercados financeiro, monetário e de capitais no Brasil.

Uma das características do Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG), foi o objetivo de se fazer uma política tributária destinada a fortalecer a arrecadação visando solucionar o problema do déficit fiscal e dotar a estrutura tributária de meios necessários para apoiar e estimular o crescimento econômico. Aliás, a reforma tributária era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário do governo, mas também para prover os recursos necessários para as demais reformas.

A reforma tributária deveria garantir o aumento das receitas governamentais para permitir a redução dos déficits, melhorar a eficiência do aparelho arrecadador, simplificar e racionalizar os tributos, eliminar os entraves à capitalização de empresas e instituir novos estímulos para o investimento; deveria rever a discriminação de rendas entre as três esferas de governo, alternando competências desapropriadas, entre outras medidas (Varsano 1987).

A reforma de 1967 foi bem sucedida quanto ao objetivo de reequilibrar as finanças federais (%). Além disso, ela promoveu uma redução do número de impostos, uma reformulação dos mesmos e de sua partilha entre os níveis federativos. Mas, o principal aspecto modernizador da reforma foi a eliminação de alguns impostos cumulativos, substituindo-os, pelo imposto sobre valor agregado.

Assim, os antigos impostos Imposto sobre o Consumo (IC) e sobre Vendas e Consignações (IVC) foram substituídos pelo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM) - que décadas depois seria transformado no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), ambos com incidência sobre valor adicionado. Um fato interessante é que o IVA foi adotado no Brasil, ainda sem ter este nome, antes de mesmo de países da própria comunidade econômica européia, com exceção da França.

O ICM foi definido como um imposto de alíquota uniforme e, assim, minimizaria as distorções na alocação de recursos, favorecendo a desoneração das exportações e

dificultando a competição entre os estados. No caso do IPI, houve uma diferenciação de alíquotas de acordo com critérios estabelecidos em relação a essencialidade dos bens.

Outra mudança importante foi a criação do Imposto Sobre Serviços (ISS) que englobou vários impostos municipais sobre serviços que tinham um potencial de arrecadação bastante reduzido, como o Imposto sobre Indústrias e Profissões, o Imposto de Licença, dentre os mais importantes.

Apesar da racionalização do sistema de impostos, a manutenção de tributos cumulativos, como os Impostos Únicos sobre Lubrificantes e Combustíveis (IULC), Energia Elétrica (IUEE) e Minerais (IUM), sobre Serviços de Comunicação (ISC) e sobre Transportes (IT), assim como o próprio ISS municipal, impossibilitou uma maior modernização do sistema.

Ademais, os tributos que incidiam sobre as transações de Comércio Exterior, os Impostos sobre Exportação (IE) e Importação (II), tiveram sua legislação e administração centralizadas em poder da União, que anteriormente tinha que dividir sua arrecadação com os estados (Blanco,1998).

Tais modificações refletiam a preocupação dos formuladores da reforma tributária em acelerar o crescimento econômico. E, o próprio conteúdo centralizador da reforma seria um instrumento que garantiria ao Governo Federal a liberdade e a flexibilidade para criar incentivos que levassem ao desenvolvimento.

Nessa ótica, buscando estimular o crescimento e à industrialização, o Governo tomou medidas como a baixa taxaço sobre o patrimônio, sendo a parte imobiliária a única parte da riqueza tributada; incentivos outorgados ao IRPJ, a tímida progressividade do IR; além do tratamento tributário às exportações e as elevadas taxas do II permitindo apreciar a utilização da política tributária.

A centralização do comando do crescimento pelo Governo fez com que as despesas aumentassem de 8% na década de 50 até 15% em 1964. Para compensar o aumento nas despesas federais, a reforma de 1967 favoreceu o aumento da capacidade de financiamento do governo federal não só pela elevação da carga tributária global, mas também a partir da concentração dos recursos nas mãos da União.

A estratégia do governo federal em ser o protagonista no comando do esforço de desenvolvimento exigia uma centralização das decisões econômicas. Porém, a reforma previa que estados e municípios pudessem ter recursos suficientes para desempenhar suas funções via a arrecadação dos recursos do ICM e de um sistema de transferências intergovernamentais que garantisse receita para as unidades federais com precária capacidade de arrecadação tributária; mas de forma a não atrapalhar a estratégia centralizadora do governo (Varsano 1996).

Assim, a reforma de 1967 reservava à União o direito de estabelecer incentivos fiscais sobre o ICM estadual e estabelecia restrições à autonomia dos estados na

determinação de alíquotas deste impostos, além de criar mecanismos de coordenação de política tributária entre os estados para evitar possíveis guerras fiscais. Além disso, os recursos transferidos da União para as unidades subnacionais foram vinculados aos objetivos de gasto do governo central.

Nestas perspectivas, uma das principais críticas ao sistema formulado na Constituição de 1967, foi o prejuízo dos níveis inferiores de governo que perderam bases de tributação, causando dependência financeira e perda de autonomia decisória de estados e municípios.

As principais fontes de financiamento tributário dos governos locais foram as taxas e os impostos sobre a propriedade (IPTU) e (ITR). A reforma de 1967 também estabeleceu que os governos estaduais deveriam financiar suas atividades com impostos de base regional, como o ITBI, o IPVA e o ICM.

Uma das características estruturais do sistema tributário brasileiro expressa na reforma de 1967, era a reduzida importância dos impostos patrimoniais. Tal característica justifica a baixa carga tributária do ITBI e do IPVA estaduais.

A reforma instituiu também que a arrecadação proveniente do IPI financiasse os Fundos de Participação de Estados (FPE) e Municípios (FPM) nas mesmas porcentagens do Imposto de Renda e repartidos igualmente entre eles com a finalidade de corrigir desequilíbrios inter-regionais na capacidade de financiamento tributário. Da

mesma forma, as arrecadações do IULC, IUEE e IUM também eram repartidas entre estados e municípios de acordo com seu grau de desenvolvimento.

Isto mostra que, tanto pela correta distribuição de responsabilidades tributárias de governo quanto pelo sistema de transferências intergovernamentais, o caráter redistributivo é mais resultado da evolução da carga tributária que do modo centralizador da reforma de 1967.

No caso da carga tributária municipal, a pouca importância dada na reforma aos impostos sobre patrimônio, foi a causa principal da pequena participação dos municípios na receita tributária total. Ademais, a fragilidade e deficiência nas administrações tributárias locais justificaram a pequena participação dessas unidades na receita tributária total. Um exemplo dessa má administração foi o mal desempenho da carga tributária do IPTU.

Quanto ao IR, além de não ter sido utilizado em todo o seu potencial de arrecadação, apresentava certas distorções como a grande defasagem entre o período-base do imposto e o momento de seu pagamento, ou de sua restituição, gerando distorções devido a inflação, ora para o fisco, ora para o contribuinte.

Também, a inflação era outra causa da baixa arrecadação dos impostos sobre propriedade, pois estes não tinham sua base de incidência ajustada a tal fenômeno. Porém, o fenômeno inflacionário teve um efeito menos corrosivo sobre os impostos que

correspondiam à União como no caso dos Impostos indiretos e IR, cujas bases de cálculo ajustavam-se automaticamente a variações da inflação e do nível de atividade econômica.

Quanto à base tributária do ISS, esta só foi realmente importante nos municípios das capitais estaduais. Porém, o maior grau de atividades informais no setor de serviços era uma outra causa da baixa arrecadação proveniente de tal imposto.

Em relação ao setor privado, a reforma proporcionou uma intensa concessão de incentivos fiscais. Porém, a partir da década de 70 tornou-se evidente que esses incentivos corroíam a receita do governo de forma expressiva.

Ao encerrar-se a fase do “milagre brasileiro”, o sistema tributário começava a demonstrar sinais de exaustão. Os demasiados incentivos fiscais e as más características do IR (entre elas sua deficiência quanto à equidade), exigiam alguns ajustes na legislação, ocorridos a partir de 1974. Porém, a criação de novos tributos federais na forma de contribuições parafiscais, além de ter provocado uma ainda maior concentração de arrecadação tributária nas mãos da União, causou a deterioração da qualidade do sistema tributário. Pela sua incidência indireta e seu caráter cumulativo, essas contribuições representaram um retrocesso no processo de modernização do sistema iniciado em 1967.

Assim, em 1972, procurando reforçar suas fontes de financiamento, o Governo, criou o Programa de Integração Social (PIS), financiado por uma contribuição mensal sobre o faturamento das empresas; e formou o Patrimônio do Servidor Público (PASEP), financiado por uma contribuição mensal de entidades de natureza pública. Os recursos do fundo PIS/PASEP, instituído em 1975, eram destinados a programas especiais de investimento e sua aplicação ficou a cargo do BNDES. Outro tributo de caráter cumulativo criado foi o salário-educação (1963, mas efetivado em 1975).

Embora o esforço legislativo tenha comprometido a qualidade da tributação, inclusive criando mais um imposto cumulativo, o Finsocial (1982) - contribuição para o Fundo de Financiamento Social -, a preservação do seu nível foi essencial para que o Estado pudesse sobreviver ao longo período de estagnação econômica e inflação crescente.

Um outro efeito da criação desse tipo de tributos foi a concentração do ônus tributário sobre as atividades produtivas do setor formal, que passou a sofrer uma excessiva pressão tributária o que afetou sua competitividade e estimulou a evasão fiscal

A carga tributária do país sustentou-se acima de 25% até 1978, com a União arrecadando $\frac{3}{4}$ do montante de recursos e dispondo, após a transferência desses recursos, de $\frac{2}{3}$. No período de 1979 a 1983, apesar da recessão e o agravamento da crise fiscal, ainda foi possível manter a carga tributária entre 24,5 e 27 % do PIB,

através das freqüentes alterações na legislação. Aliás, o número de alterações processadas na legislação tributária na década de 80 foi impressionante num esforço de sustentar o nível de arrecadação de um sistema incapaz de gerar recursos suficientes não só para os níveis inferiores de governo, mas também para a própria União (Varsano,1987).

A perda de sua capacidade de financiamento, de um lado, e a rigidez de suas despesas correntes, de outro, obrigaram o Estado a contrair seus investimentos e a restringir as políticas sociais, do que resultou uma deterioração da infra-estrutura do país; deficiência, em qualidade e quantidade, de atendimento à parcela mais carente da população e instabilidade e estagnação da economia. O Estado brasileiro tornava-se um ônus para a sociedade, com custos desproporcionais aos poucos benefícios que gerava.

A partir de 1984, houve um processo de descentralização de recursos, conseqüência de uma emenda constitucional, que reduziu o poder de arrecadação da União, que teve uma perda de cerca de 10% da sua carga tributária de 1983 a 1988. Neste ambiente se deu início em 1987 ao processo de elaboração de uma nova constituição.

III.III - A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E POSTERIORES AJUSTES

O processo que levou a elaboração da Constituição de 1988 teve como motivação à reação ao centralismo exacerbado e a demasiada ênfase dada pelos governos militares a questão econômica em detrimento da social.

Como resultado, a Constituição de 1988 ampliou o papel do Estado optando por um modelo de Estado “provedor”, o ‘Estado do Bem-Estar Social’. Porém, este modelo de Estado exigia um custo muito além do que a sociedade brasileira tinha capacidade de financiar.

No que diz respeito ao sistema tributário, o processo eminentemente político e a deficiência de informação quanto a situação das finanças públicas, impediram que a recuperação da carga tributária fosse listada entre os objetivos da reforma tributária que seria estabelecida na Constituição de 1988. A reação natural aos 20 anos de concentração do poder político fez com que o fortalecimento da Federação fosse seu principal objetivo.

Tal objetivo se refletiu, na promoção de uma ampla descentralização tributária, caracterizada no aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, na descentralização dos recursos tributários disponíveis e no aumento das transferências de encargos da União para as unidades subnacionais.

Assim, estados e municípios passaram a ter uma maior participação nos tributos federais mediante a ampliação dos Fundos de Participação Estadual e Municipal e via a criação dos Fundos Regionais (Norte, Nordeste e Centro-Oeste), financiados com os 3% da arrecadação do IPI, e o Fundo de Compensação pelas Exportações de Produtos Industrializados.

Houve muitas mudanças nas regras de tributação até então utilizadas para que fosse possível aumentar a autonomia fiscal dos estados e municípios. Em primeiro lugar, cada um dos estados passou a ter competência para fixar autonomamente as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS, sucessor do ICM. Em segundo lugar, a União perdeu seu direito, estabelecido na Constituição anterior, de conceder isenções de impostos estaduais ou municipais, e foi proibida de impor condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos às unidades subnacionais.

A ampliação da base tributária dos estados ocorreu via a inclusão dos impostos federais únicos (IULC, IUEE e IUM) e do ISS, IT e do ISC na base de incidência do antigo ICM. Já os municípios adquiriram liberdade para cobrar o IPTU com alíquotas progressivas, ganharam o Imposto sobre Vendas de Combustíveis e Lubrificantes (IVVC) e recuperaram o ITBI-IV. A inclusão de impostos únicos na base de incidência do ICM e a criação do IVVC municipal, no que tange à composição da carga tributária, refletiam-se na significativa elevação das cargas estadual e municipal e na redução da carga federal (Blanco,1998).

Porém, a falta de uma legislação complementar para regulamentar a descentralização tributária abriu espaço para guerras fiscais entre os estados que na busca por investimentos para suas regiões acabaram por sacrificar suas receitas tributárias.

A crise econômica que o país estava vivendo desde o início dos anos 80 neutralizou, parcialmente, os ganhos obtidos pelos estados e municípios devido aos efeitos corrosivos da inflação sobre a arrecadação tributária. Os estados, principalmente os mais ricos, sofreram os impactos negativo das “guerras fiscais” sobre suas receitas. Quanto aos municípios, os benefícios oriundos da reforma tributária não foram distribuídos uniformemente. Devido à manutenção dos critérios de rateio do PPM que vigoravam anteriormente, os de médio e grande portes foram mais beneficiados que os pequenos.

Além disso, como já citado, houve um excessivo aumento das transferências. Os percentuais da arrecadação dos estados e municípios, destinados ao FPE e ao FPM do IR e IPI foram progressivamente ampliados, de 14% para 21,5% para os estados e de 17% para 22,5% para os municípios. O montante de recursos transferidos pelos estados aos municípios também cresceu consideravelmente (Varsano, 1998).

A ampliação do sistema de transferências incentivou a multiplicação do número de municípios, o que levou a pulverização dos recursos públicos e encareceu os custos administrativos, principalmente, os custos com pessoal.

Em relação à modernização tributária, a principal modificação trazida com a nova reforma foi a ampliação da base de incidência dos impostos sobre o valor adicionado a partir da inclusão dos impostos únicos e de impostos sobre serviços de transporte e comunicações no ICMS estadual.

Em relação aos impostos sobre patrimônio, apesar de pequenas melhoras, sua gestão permaneceu ineficiente. As cargas do IPTU e do IR permaneceram pouco significativas, o ITBI e o IPVA estaduais experimentaram uma leve melhora E, apesar da criação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), sua não implementação impossibilitou a taxaço dos outros componentes da riqueza.

Dessa forma, pode-se observar que a reforma de 1988 foi tímida em matéria de modernização tributária devido a demasiada ênfase nos problemas federativos e às resistências de caráter regional que impediram modificações mais profundas.

Mas, para compensar o agravamento do desequilíbrio fiscal, o governo federal foi obrigado a adotar sucessivas medidas para modificar o sistema. Tais medidas acabaram por piorar a qualidade da tributação e dos serviços prestados, via a criação de novos tributos e a elevação das alíquotas dos já existentes, em particular aqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios.

Alguns exemplos de medidas, citadas em Varsano(1998), são a criação de impostos “em cascata” como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das empresas em 1989, o aumento da alíquota da Confins (antigo Finsocial), que diante de seu bom desempenho como geradora de receita, transformou-se em uma das principais fontes de recursos da União, e do IOF em 1990; a criação em 1993 de mais um imposto cumulativo, o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), mais tarde transformado em CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras) e a criação da contribuição previdenciária do servidores público, que em 1998, atingiu 0,3% do PIB.

Desta forma, a Constituição de 1988, reduziu os recursos disponíveis para a União, através do aumento das transferências tributárias e da limitação de suas bases tributárias, sem prover, simultaneamente, os meios, legal e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização de recursos. Resumindo, a Constituição de 1988, acabou por consolidar a situação de desequilíbrio fiscal do setor público, agravada pelo longo período de estagnação econômica que o país enfrentava.

Além disso, a reforma de 1988 não deu a devida atenção às mudanças importantes que já ocorriam na economia mundial, como a globalização. Ao contrário, criou entraves à entrada de capital no setor produtivo e tabelou um preço importantíssimo, a taxa de juros. O tabelamento jamais foi regulamentado mas tem impedido regulamentação adequada do nosso sistema financeiro.

Em face ao crescimento ainda maior das despesas, as contas públicas mostraram desequilíbrio nos últimos anos, notadamente nos governos estaduais que, apesar de favorecidos pelo aumento de suas participações na arrecadação tributária, continuaram com dificuldades financeiras devido o crescimento desordenado de suas dívidas, da pressão do funcionalismo por aumentos salariais e do aumento de seus dispêndios nas áreas sociais.

A estabilização da economia e o crescimento decorrentes da implementação de Plano Real, tiveram como conseqüência uma apreciação da receita tributária brasileira. Em 1994, a carga tributária brasileira foi de 29,8% do PIB, a mais alta já registrada no país, e nos dois anos seguintes manteve-se em torno de 29%.

Segundo Varsano (1998), os crescentes desequilíbrios fiscais, além de colocar em risco a estabilidade econômica do país, provocam a insuficiência, em quantidade e qualidade, dos serviços públicos. Ademais, existe uma grande demanda reprimida por gastos, principalmente na área social, e há urgência de investimentos para repor a infraestrutura, desgastada devido a falta de conservação, como para evitar a precariedade da prestação de serviços públicos essenciais.

Varsano (1998) prossegue sua análise, ao afirmar que existe um desequilíbrio fiscal potencial bem maior do que o efetivamente registrado nas contas públicas, o que impede que o Estado brasileiro possa servir satisfatoriamente a sociedade. Nessas circunstâncias, é improvável que se possa reduzir a carga tributária.

III.IV - AS CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Apesar de todas as modificações e da evolução ocorridas ao longo dos anos no sistema tributário brasileiro, como pode ser observado na Tabela 2, algumas características desse sistema sobreviveram aos diferentes regimes tributários descritos.

Ao se comparar os sistemas instituídos pelas diferentes Constituições é comum o grande peso dos impostos indiretos, em detrimento dos diretos. A expressiva participação dos impostos indiretos e cumulativos na estrutura da carga tributária, promoveu a concentração do ônus tributário no setor produtivo afetando sua produtividade e, conseqüentemente, a eficiência da economia como um todo.

Outra característica estrutural é a baixa taxaço sobre a propriedade e sobre a renda em todos os sistemas tributários. Assim, para se garantir a equidade na administração fiscal, é fundamental tributar mais a renda e a riqueza pessoal no Brasil.

No entanto, deve ficar claro que as reformas nos regimes tributários, especialmente em 1967 e 1988, apesar dos problemas citados, foram essenciais no processo de evolução do sistema tributário. No entanto, a utilização do sistema como instrumento de política econômica e como forma de gerar receita a qualquer custo, causou a progressiva deterioração da qualidade do sistema tributário no Brasil.

Tabela 2: Estrutura Tributária das Constituições de 1946, 1967 e 1988			
	Constituição de 1946	Constituição de 1967	Constituição de 1988
União	<p>Imp. sobre Importação (II) Imp. sobre Consumo (IC) Imp. Únicos (IULC, IUEE, IUM) Imp. Sobre a Renda (IR) Imp. sobre Transferências ao Exterior (ITE) Imp. sobre Negócios e Economia (INE) Imp. Extraordinários (IE)</p>	<p>Imp sobre Importação (II) Imp. sobre Exportação (IE) Imp. sobre Produtos Industrializados (IPI) Imp. Únicos (IULC, IUEE, IUM) Imp. sobre Serviços de Comunicação (ISC) Imp. sobre Transportes (IT) Imp. sobre a Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas (IRPF e IRPJ) Imp. sobre Operações Financeiras (IOF) Imp. Extraordinários (IEx) Imp. Territorial Rural (ITR)</p>	<p>Imp. sobre Importação (II) Imp. sobre Exportação (IE) Imp. sobre Produtos Industrializados (IPI) Imp. sobre a Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas (IRPF e IRPJ) Imp. sobre Operações Financeiras (IOF) Imp. Territorial Rural (ITR) Imp. Extraordinários (IEx) Imp. sobre Grandes Fortunas (IGF)</p>
Estados	<p>Imp. sobre Vendas e Consignações (IVC) Imp sobre a Transmissão de Bens Imóveis (<i>Causa Mortis</i>) (ITBI-CM) Imp. sobre Exportação (IE) Imp. sobre Atos Regulados (IAR) Imp Especiais (IE) Imp. Territorial Rural (ITR)</p>	<p>Imp. sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) Imp. sobre a Transferência de Bens Imóveis (ITBI) Imp. sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)</p>	<p>Imp. sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS) Imp. sobre a Transmissão de Bens Imóveis (<i>Causa Mortis</i>) (ITBI-CM) Imp. sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)</p>
Municípios	<p>Imp. sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) Imp. sobre a Transmissão de Bens Imóveis (<i>Intervivos</i>) (ITBI-IV) Imp. sobre Indústrias e Profissões (IIP) Imp. de Licença (IL) Imp. sobre Diversões Públicas (IDS) Imp. sobre Atos de Economia (IAE)</p>	<p>Imp. sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) Imp. Sobre Serviços (ISS)</p>	<p>Imp. sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) Imp. Sobre Serviços (ISS) Imp. sobre a Transmissão de Bens Imóveis (<i>Intervivos</i>) (ITBI-IV) Imp. sobre Vendas de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVCL)</p>

Fonte: Blanco (1998)

IV – A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL – 1897/ 1999.

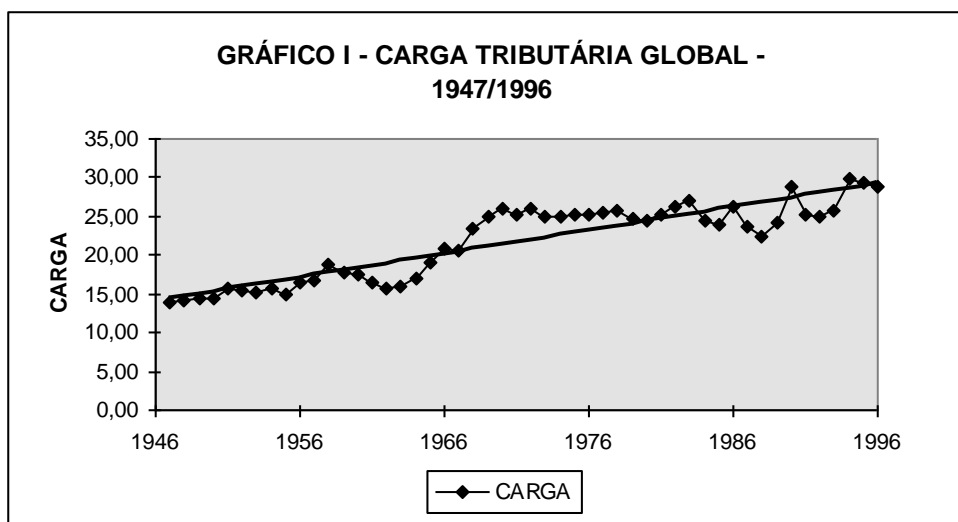
IV.I – A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Na agenda de debates da sociedade brasileira, são constantes às críticas em relação ao patamar da carga tributária nacional que, na opinião de muitos, é excessiva. A Tabela 3 abaixo mostra, que apesar de algumas oscilações, a evolução da carga tributária global tem apresentado uma tendência de crescimento ao longo do tempo com destaque para dois períodos principais: o pós-reforma de 1960 e pós-plano Real.

TABELA 3									
CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL - 1947/98									
(EM % DO PIB)									
ANO	1947	1950	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985
CARGA	13,84	14,42	15,05	17,41	18,99	25,98	25,22	24,52	24,06
ANO	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
CARGA	28,78	25,24	25,01	25,78	29,75	29,74	28,96	29,00	29,84

Fonte: Varsano (1998)

Porém, deve-se considerar que a carga tributária de um país está diretamente relacionada ao modelo de Estado definido por sua sociedade. E, no caso brasileiro, temos que o modelo de Estado determinado, principalmente na Constituição de 1988, foi o de “Estado Provedor” ou “Estado do Bem-Estar Social”. Dessa forma, ainda que se considere que a carga tributária atual é elevada, talvez ela ainda seja insuficiente para que o Estado possa cumprir seu papel nos termos fixados por sua Constituição.



Fonte: Varsano (1998)

No entanto, ao se analisar a carga tributária de um país, estamos lidando com um conceito que representa um dado agregado que indica a pressão tributária média que o Estado exerce sobre a sociedade. Logo, como se trata de uma média, o conceito de carga tributária não explicita claramente as disparidades internas entre as cargas tributárias individuais.

Logo, é apropriado fazer uma análise mais ampla da evolução da carga tributária nacional, observando quais são as características do sistema de tributos no Brasil configuradas pelas Constituições, desde 1934 até 1988, que determinaram o patamar da carga e sua decomposição por base de incidência. Neste processo, destaca-se a reforma da década de 1960 como o grande passo rumo à modernização do sistema tributário nacional.

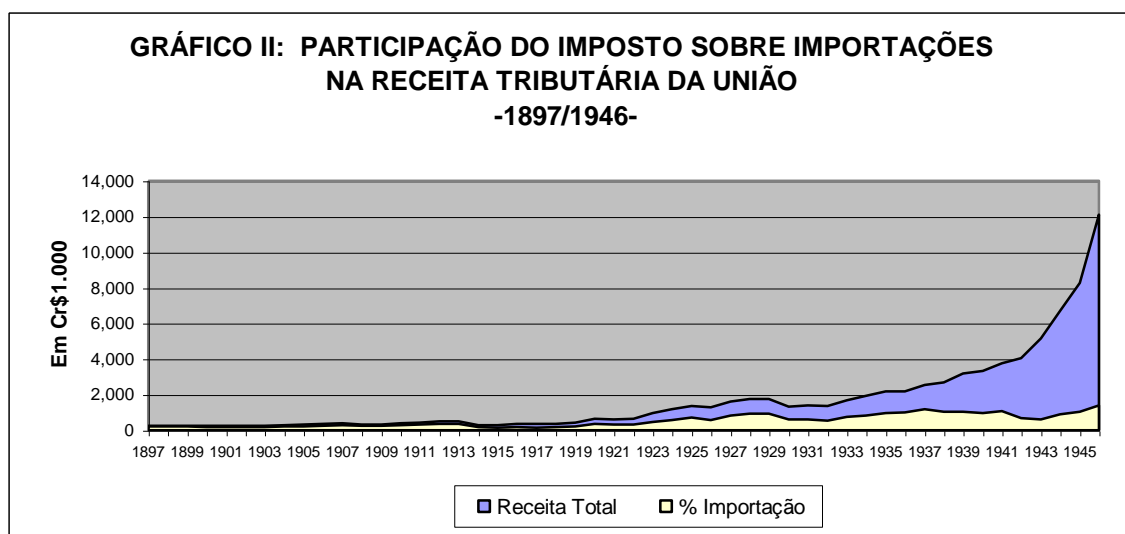
IV.II – OS ANTECEDENTES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: O PERÍODO PRÉ - 1967

No período anterior a reforma da década de 1960, a tributação no Brasil era constituída, na realidade, por um conjunto de fontes de arrecadação indefinidas e desorganizadas, e não como um sistema tributário pleno. Os primeiros passos a caminho da formulação de um sistema de tributos mais consolidado se deu com as Constituições de 1934, 1937 e 1946 como já citado neste trabalho.

O “sistema” tributário dessa época era constituído quase totalmente por impostos indiretos e cumulativos, o que é ruim do ponto de vista da eficiência, sendo o nível da carga tributária essencialmente baixo, movendo-se de 13,84 % do PIB em 1947 a 18,99% em 1965, em função da própria desorganização e falta de estrutura do sistema.

Até o final da década de 1930, os impostos com melhor desempenho arrecadatório foram os incidentes sobre o comércio exterior. Em relação ao montante de receita

tributária da União, o imposto sobre importações teve uma posição de destaque em função das condições econômicas e estruturais do país na época. Todavia, este tributo foi perdendo sua importância ao longo do tempo, por motivos já explicitados no Capítulo I. O Gráfico II mostra a evolução da participação deste tributo na receita tributária do governo federal no período.



Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora.

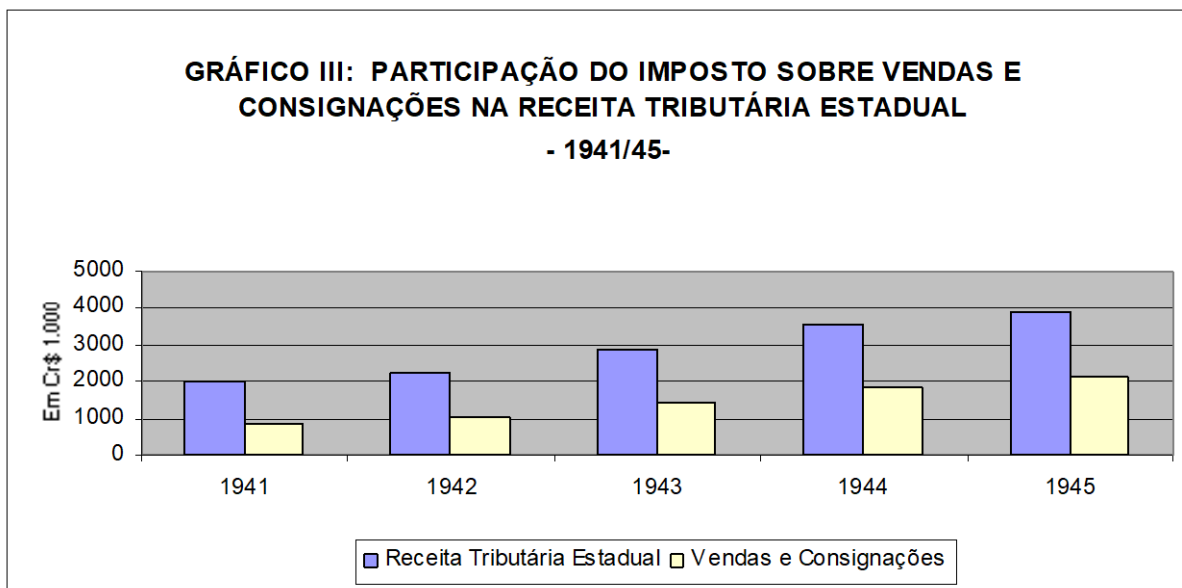
Até meados da década de 1930, em relação à receita tributária dos Estados vale notar a boa participação do imposto sobre exportações. As regiões produtoras de café do sudeste, principalmente, São Paulo, foram as mais beneficiadas com a arrecadação do imposto sobre exportação, que ao longo do tempo mostrou uma tendência decrescente (Tabela 4).

TABELA 4			
IMPOSTOS SOBRE EXPORTAÇÕES - 1900/62			
(% RECEITA TRIBUTÁRIA ESTADUAL)			
ANO	% Exportação	ANO	% Exportação
1900	38,29%	1939	11,14%
1905	38,09%	1940	8,56%
1910	35,86%	1942	6,44%
1915	36,71%	1943	5,44%
1920	37,56%	1944	3,13%
1925	38,14%	1945	2,69%
1930	37,00%	1955	2,10%
1935	28,57%	1960	1,89%
1936	18,51%	1961	1,42%
1937	17,97%	1962	1,81%
1938	13,43%		

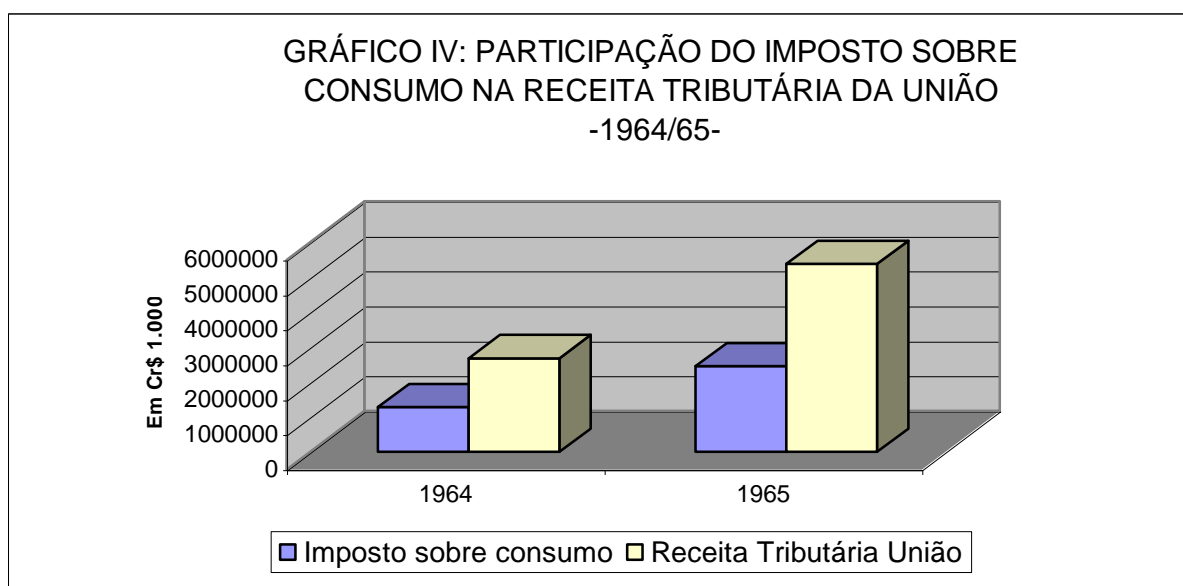
Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV.
Manipulação da Autora

A partir dos anos de 1940, a arrecadação dos impostos internos sobre produtos passou a ter uma importância crescente. A receita tributária passou a ser composta, principalmente, por impostos como o Imposto sobre Vendas e Consignações (Gráfico III), no caso dos estados, e como, a partir de 1956, o Imposto sobre Consumo (Gráfico IV) arrecadado pela União.

Em relação aos municípios, apesar destes terem sido beneficiados com a criação do imposto sobre o selo municipal e do imposto sobre indústrias e profissões em 1946, sua receita tributária em todo o período pré-Reforma de 60 foi extremamente pequena.

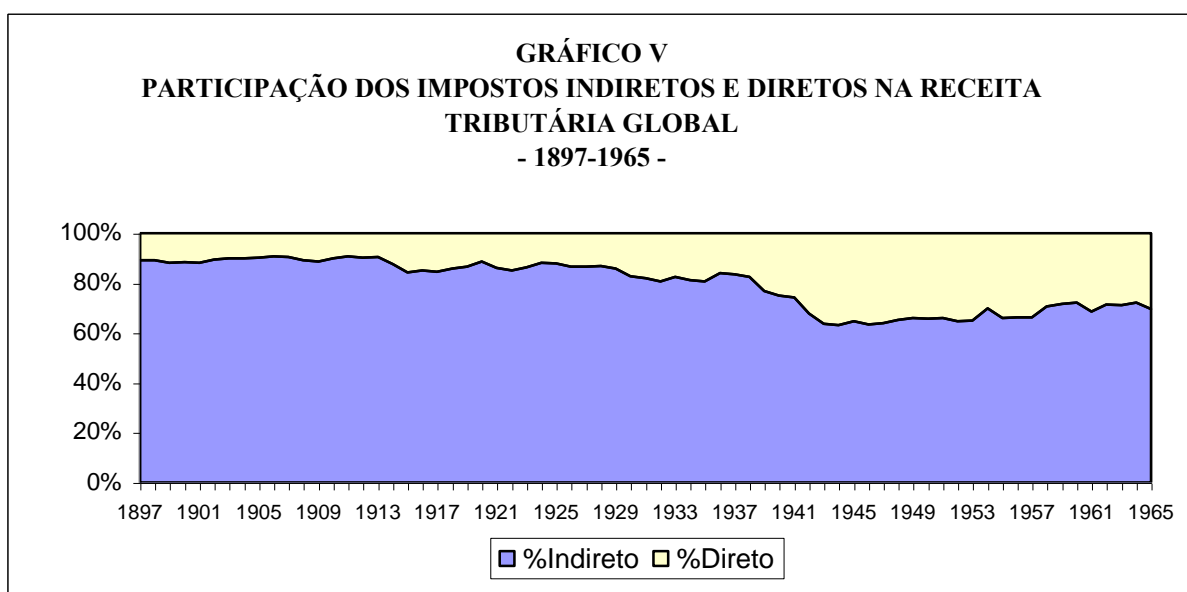


Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora



Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora.

De 1897 a 1965, destaca-se a elevada participação dos impostos indiretos na arrecadação global. Em 1937, após algumas mudanças advindas da Constituição, a participação desses impostos sofreu uma pequena redução, apesar de continuar predominante, como pode ser observado no Gráfico V.



Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora.

Conclui-se que o período em questão foi marcado inicialmente pelo uso dos impostos sobre comércio exterior e depois pelos impostos sobre bases domésticas. A predominância dos impostos indiretos, na maioria cumulativos, no entanto, foi mantida em todo o período.

IV.III- REFORMA E EFICIÊNCIA: 1967

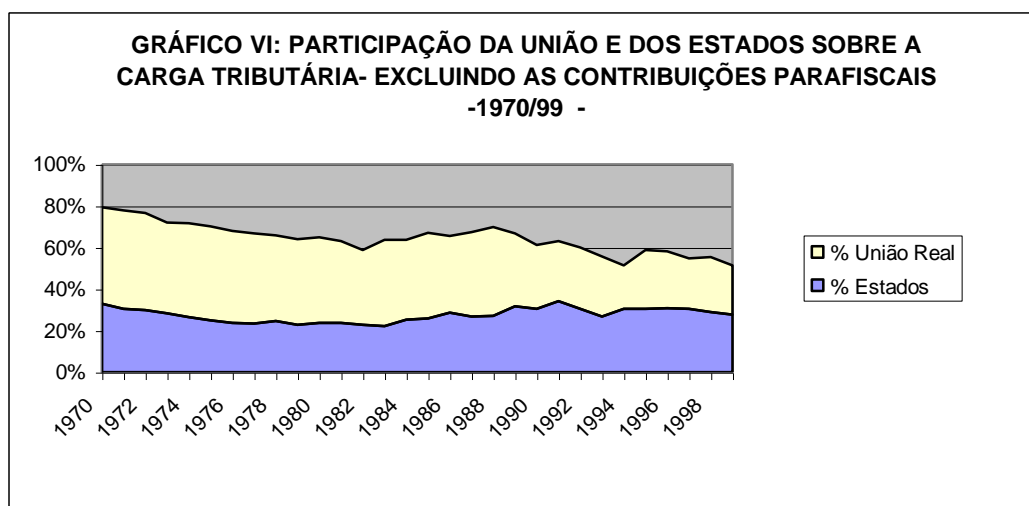
Pode-se dizer que, após a Reforma 1967, o sistema tributário do Brasil deu em grande salto em direção à eficiência. Tal reforma originou um sistema que, apesar de ter alguns problemas em relação à equidade e grau de centralização, era tecnicamente muito avançado para a época.

O imposto sobre o valor adicionado foi adotado como o principal imposto estadual através do ICM, e como para o imposto federal sobre produtos industrializados (IPI). Os Impostos sobre a Renda e sobre a Propriedade foram reformulados, ampliando seu poder arrecadador.

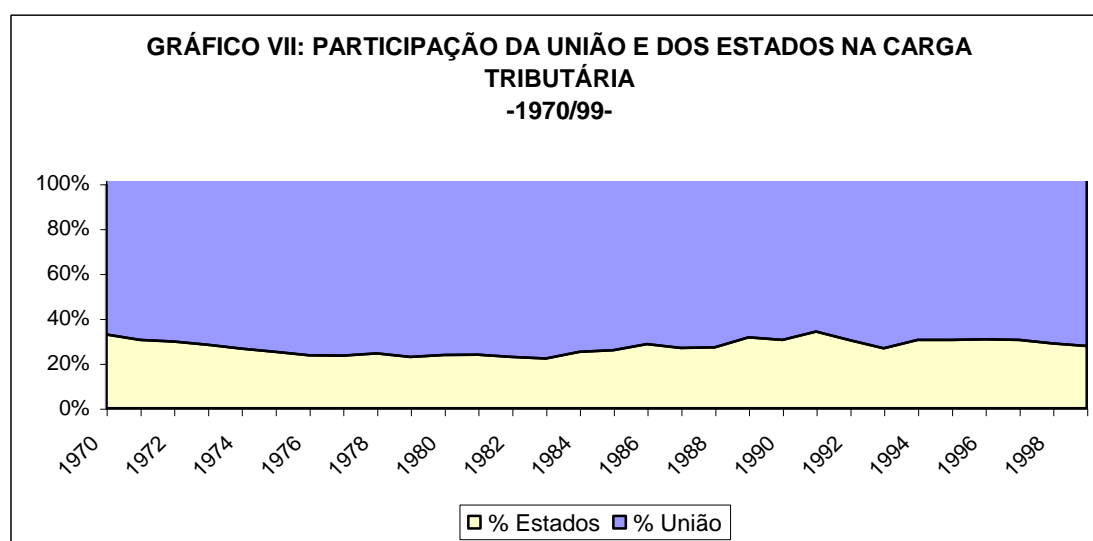
A tributação cumulativa foi reduzida, ficando restrita à tributação dos serviços e aos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes e sobre energia elétrica. Logo, de forma geral, houve um aumento no uso dos impostos diretos e foi promovida uma substancial melhoria na qualidade da administração fazendária.

Completado o período de transição, uma das principais conseqüências da reforma foi elevar o patamar da carga tributária que atingiu um patamar em torno de 25% do PIB, estabilizando-se nesse nível no final dos anos 60 e ao longo de toda a década de 70.

Porém, ao longo das décadas de 1970 e 1980, a criação de tributos federais sob a forma das contribuições parafiscais como PIS-Pasep em 1972 e o Finsocial em 1982, de incidência indireta e caráter cumulativo, causou um grande prejuízo à qualidade do sistema. A comparação dos gráficos a seguir permite observar que as contribuições parafiscais aprofundaram a centralização dos recursos fiscais em poder da União.

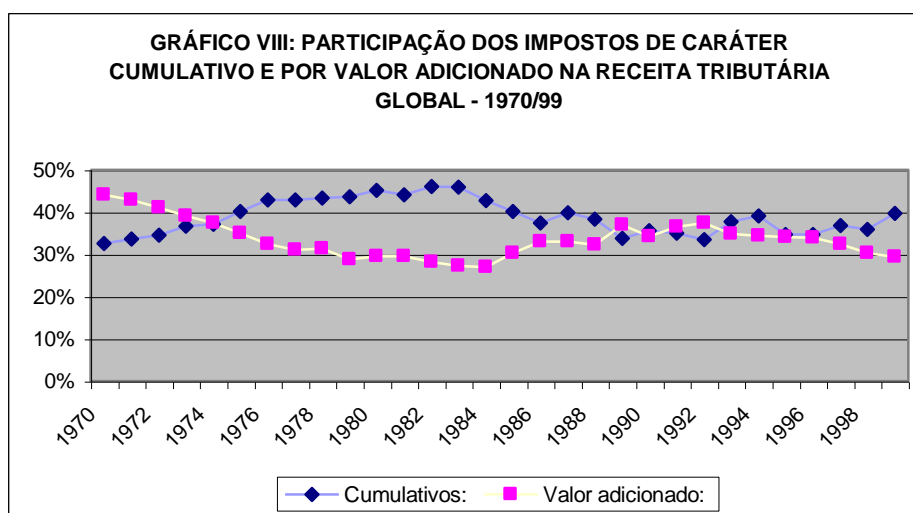


Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora.



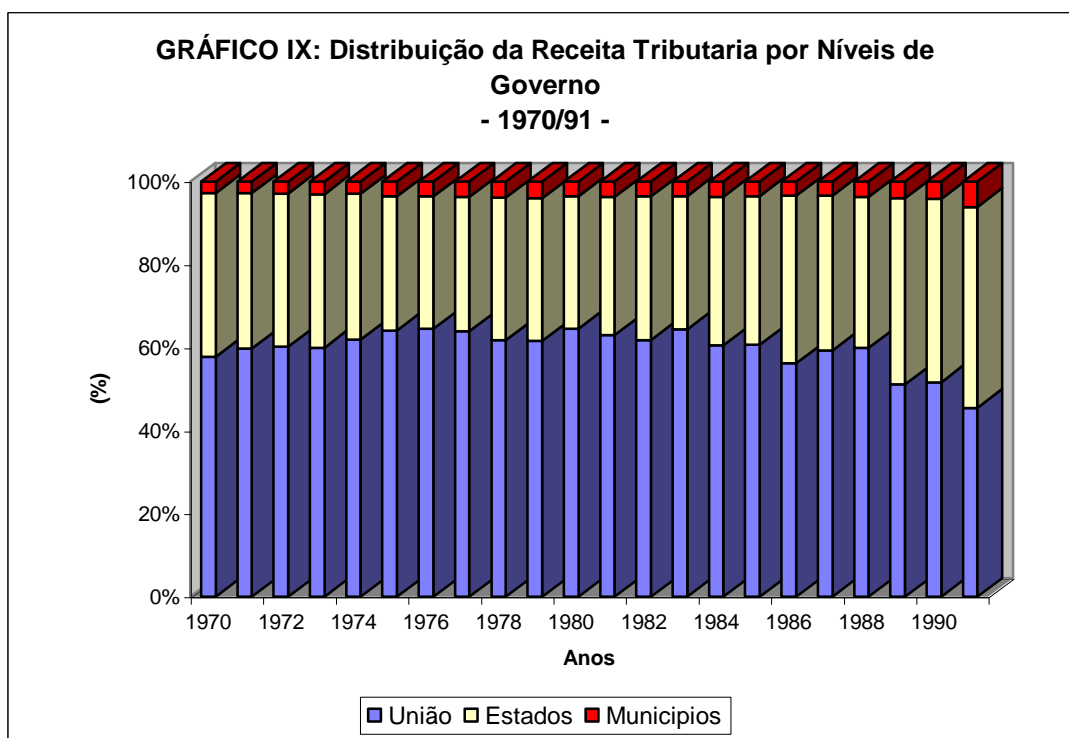
Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora.

Outra consideração importante é observar a participação dos impostos de caráter cumulativo, em sua maioria contribuições parafiscais, e dos impostos sobre valor adicionado sobre a receita tributária global.



Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora.

Em relação a distribuição dos recursos tributários entre os níveis federativos, a principal crítica à reforma tributária de 1967 é a centralização dos recursos tributários nas mãos do governo federal, como pode ser observado no Gráfico IX a seguir. Os municípios continuaram a ter uma pequena participação na receita tributária global e cada vez se tornavam mais dependentes do sistema de transferências intragovernamentais.



Fonte: Blanco (1998)

De um modo geral, se a reforma de 1967 constituiu um grande avanço em termos da tributação no Brasil, a intensa utilização do sistema tributário nacional como um instrumento de política econômica pelo governo federal, levou a criações de inúmeras distorções no sistema que afetaram seriamente a eficiência econômica do país.

IV.IV – A DETERIORAÇÃO DO SISTEMA A PARTIR DE 1988

Um dos problemas mais graves com relação a carga tributária e que constitui uma das causas de sua tendência de elevação ao longo dos anos 90, foi o aumento de tributos incidentes sobre bens e serviços, explicado em grande parte pelo crescimento da carga dos impostos cumulativos.

Durante a década de 90, a participação de tributos sobre bens e serviços, que variou entre 40 e 45% da receita total durante a década de 80, foi para mais de 50% da receita total. Assim, a carga média desses tributos, que tinha sido 10% da receita total na década de 80, cresceu para 14% nos anos 1990. O aumento nos impostos cumulativos, como a Cofins/Finsocial, o Pis, o ISS e, em 1994, o Imposto Provisório sobre movimentações Financeiras (IPMF), que posteriormente se transformou no na Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), refletiu-se na deterioração da qualidade do sistema tributário nacional.

Para observar a evolução da carga por grupos de tributos neste trabalho, foram utilizadas as Tabelas 5.A, 5.B, 6 e 7 a seguir, onde foram consideradas três formas de grupamento. Na primeira, os tributos são distribuídos entre os níveis de governo, na segunda os impostos estão distribuídos em diretos e indiretos e, na terceira classificação observa-se os impostos indiretos subdividindo-os em cumulativos ou sob valor agregado.

TABELA 5 A : A CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL POR NÍVEIS DE GOVERNO - 1970/1984 -															
Em % PIB	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
UNIÃO	17.33	17.35	18.13	17.94	18.28	18.89	18.91	18.85	18.66	17.81	18.23	17.87	18.79	18.71	16.31
IMPOSTOS	11.65	11.47	11.71	10.97	11.32	11.06	11.03	10.66	10.21	9.58	10.53	10.04	9.58	10.37	8.75
IE	0.68	0.69	0.76	0.78	0.95	0.96	0.93	0.69	0.64	0.60	1.24	0.67	0.53	1.08	1.03
ITR	0.20	0.19	0.16	0.12	0.07	0.14	0.13	0.14	0.11	0.18	0.23	0.25	0.13	0.15	0.10
IR	2.52	2.50	2.86	2.88	3.20	3.13	3.01	3.29	2.98	3.12	2.98	3.10	3.22	3.85	4.21
IPI	4.38	4.38	4.27	3.88	3.91	3.52	3.13	2.79	2.68	2.28	2.26	2.15	2.15	2.02	1.31
IT/ISC	2.14	2.03	1.97	1.39	1.52	2.10	1.59	1.90	1.95	1.81	2.14	2.16	1.87	2.10	1.02
Imp. Únicos	1.73	1.68	1.69	1.53	1.28	1.17	1.82	1.50	1.49	1.19	0.70	0.57	0.56	0.48	0.45
IOF	0.00	0.00	0.00	0.39	0.39	0.04	0.42	0.35	0.36	0.40	0.98	1.14	1.12	0.69	0.63
IPMF/CPMF	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CONTR. SOC.	5.68	5.88	6.42	6.97	6.96	7.83	7.88	8.19	8.45	8.23	7.70	7.83	9.21	8.34	7.56
IAPAS	3.96	3.92	4.05	4.37	4.21	4.89	4.84	5.01	5.19	5.12	4.84	4.91	5.93	5.23	4.63
Previdência	0.43	0.42	0.43	0.40	0.40	0.35	0.48	0.49	0.51	0.53	0.46	0.48	0.43	0.19	0.25
FGTS	1.29	1.35	1.40	1.38	1.36	1.45	1.38	1.42	1.49	1.43	1.35	1.38	1.44	1.31	0.99
Pis-Pasep	0.00	0.19	0.54	0.82	0.99	1.14	1.18	1.27	1.26	1.15	1.05	1.06	1.03	1.01	0.81
Finsocial- Cofins	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.38	0.60	0.88
CSLL															
ESTADOS	8.23	7.38	7.44	6.86	6.40	6.12	5.64	5.56	5.85	5.11	5.47	5.41	5.42	5.15	5.29
ICM/ICMS	7.15	6.44	6.46	6.01	5.52	5.45	5.03	4.97	5.20	4.49	4.92	4.91	4.84	4.62	4.66
IPVA/ITBI	1.08	0.94	0.98	0.85	0.88	0.67	0.61	0.59	0.65	0.62	0.55	0.50	0.58	0.53	0.63
MUNICÍPIOS	0.55	0.52	0.55	0.54	0.53	0.60	0.60	0.61	0.63	0.62	0.57	0.58	0.55	0.55	0.52
IPTU	0.32	0.31	0.33	0.32	0.32	0.31	0.32	0.31	0.34	0.33	0.27	0.28	0.26	0.25	0.24
ISS	0.23	0.21	0.22	0.22	0.21	0.29	0.28	0.30	0.29	0.29	0.30	0.30	0.29	0.30	0.28
TOTAL	26.11	25.25	26.12	25.34	25.21	25.61	25.15	25.02	25.14	23.54	24.27	23.86	24.76	24.41	22.12

Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora

TABELA 5 B : A CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL POR NÍVEIS DE GOVERNO																
- 1985/1999 -																
Em % PIB	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	
UNIÃO	16.28	17.39	16.62	15.64	14.85	20.19	16.63	16.09	17.80	19.07	18.88	18.32	18.81	19.89	20.31	
IMPOSTOS	9.28	9.36	9.43	9.20	7.51	10.01	7.75	7.15	7.75	8.10	7.89	7.26	8.01	8.93	8.15	
IE	0.62	0.55	0.60	0.70	0.53	0.48	0.50	0.39	0.45	0.47	0.76	0.54	0.59	0.73	0.66	
ITR	0.08	0.10	0.12	0.14	0.10	0.13	0.15	0.00	0.01	0.00	0.02	0.03	0.03	0.02	0.02	
IR	4.40	4.47	3.73	4.11	3.95	4.95	3.60	3.80	3.94	3.76	4.47	4.33	4.21	5.08	4.52	
IPI	1.73	2.07	2.34	2.03	2.04	2.55	2.26	2.34	2.47	2.08	2.11	1.99	1.94	1.81	1.66	
IT/ISC	1.42	1.03	1.49	1.35	0.60	0.40	0.35									
Imp. Únicos	0.51	0.50	0.60	0.54	0.14	0.10	0.09									
IOF	0.52	0.64	0.55	0.33	0.15	1.40	0.80	0.62	0.81	0.73	0.50	0.37	0.44	0.39	0.49	
IPMF/CPMF	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.07	1.06	0.03	0.00	0.80	0.90	0.80	
CONTR. SOC.	7.00	8.03	7.19	6.44	7.34	10.18	8.88	8.93	10.05	10.97	10.99	11.06	10.80	10.95	12.16	
IAPAS	4.46	4.68	4.56	4.12	4.28	5.40	4.60	4.78	5.42	4.96	4.98	5.18	5.09	5.17	5.11	
Previdência	0.14	0.13	0.11	0.12	0.11	0.10	0.12	0.07	0.08	0.22	0.33	0.33	0.30	0.28	0.31	
FGTS	0.99	1.40	1.12	0.89	1.21	1.41	1.25	1.27	1.25	1.40	1.51	1.50	1.49	1.86	1.72	
Pis-Pasep	0.83	1.14	0.75	0.59	0.53	1.10	1.02	1.08	1.16	1.05	0.95	0.95	0.88	0.84	0.99	
Finsocial-Cofins	0.58	0.68	0.65	0.72	1.21	1.60	1.60	1.00	1.37	2.40	2.36	2.30	2.21	2.08	3.23	
CSSL						0.57	0.29	0.73	0.77	0.93	0.87	0.80	0.83	0.73	0.81	
ESTADOS	5.48	6.73	5.90	5.60	6.58	8.55	8.25	6.69	6.29	7.59	7.81	7.67	7.45	7.33	7.11	
ICM/ICMS	5.01	6.07	5.26	5.00	6.08	7.50	7.10	6.44	6.08	7.31	7.30	7.15	6.88	6.71	6.67	
IPVA/ITBI	0.47	0.66	0.64	0.60	0.50	1.05	1.15	0.25	0.21	0.28	0.51	0.52	0.57	0.62	0.44	
MUNICÍPIOS	0.53	0.56	0.54	0.56	0.57	0.65	0.74	0.73	0.50	0.64	0.94	0.97	0.99	0.96	0.99	
IPTU	0.23	0.24	0.24	0.25	0.25	0.30	0.36	0.32	0.15	0.21	0.43	0.43	0.42	0.39	0.42	
ISS	0.30	0.32	0.30	0.31	0.32	0.35	0.38	0.41	0.35	0.43	0.51	0.54	0.57	0.57	0.57	
TOTAL	22.29	24.68	23.06	21.80	22.00	29.39	25.62	23.50	24.59	27.30	27.62	26.96	27.25	28.18	28.41	

Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora

TABELA 6: PARTICIPAÇÃO DOS IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS NA CARGA TRIBUTÁRIA -1970/99 -															
Em % PIB	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Impostos Diretos	5.84	5.71	6.16	5.95	6.23	6.05	5.93	6.24	6.08	6.21	5.84	5.99	6.06	6.28	6.42
Impostos sobre Propriedade	1.60	1.44	1.47	1.29	1.27	1.12	1.06	1.04	1.10	1.13	1.05	1.03	0.97	0.93	0.97
Impostos sobre Renda	2.52	2.50	2.86	2.88	3.20	3.13	3.01	3.29	2.98	3.12	2.98	3.10	3.22	3.85	4.21
Previdência	0.43	0.42	0.43	0.40	0.40	0.35	0.48	0.49	0.51	0.53	0.46	0.48	0.43	0.19	0.25
FGTS	1.29	1.35	1.40	1.38	1.36	1.45	1.38	1.42	1.49	1.43	1.35	1.38	1.44	1.31	0.99
CSLL	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Impostos Indiretos	20.27	19.54	19.96	19.39	18.98	19.56	19.22	18.78	19.06	17.33	18.43	17.87	18.70	18.13	15.70
Imp. Comércio exterior	0.68	0.69	0.76	0.78	0.95	0.96	0.93	0.69	0.64	0.60	1.24	0.67	0.53	1.08	1.03
Imp. Com. Bens/Serv	15.63	14.74	14.61	13.42	12.83	12.57	12.27	11.81	11.97	10.46	11.30	11.23	10.83	10.21	8.35
IAPAS	3.96	3.92	4.05	4.37	4.21	4.89	4.84	5.01	5.19	5.12	4.84	4.91	5.93	5.23	4.63
Pis Pasep	0.00	0.19	0.54	0.82	0.99	1.14	1.18	1.27	1.26	1.15	1.05	1.06	1.03	1.01	0.81
Finsocial Cofins	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.38	0.60	0.88
TOTAL	26.11	25.25	26.12	25.34	25.21	25.61	25.15	25.02	25.14	23.54	24.27	23.86	24.76	24.41	22.12
Em % PIB	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Impostos Diretos	6.31	7.00	5.96	6.11	6.12	8.51	6.92	6.45	6.41	6.80	8.12	7.94	7.84	8.97	8.24
Impostos sobre Propriedade	0.78	1.00	1.00	0.99	0.85	1.48	1.66	0.57	0.36	0.49	0.95	0.98	1.01	1.03	0.88
Impostos sobre Renda	4.40	4.47	3.73	4.11	3.95	4.95	3.60	3.80	3.94	3.76	4.47	4.33	4.21	5.08	4.52
Previdência	0.14	0.13	0.11	0.12	0.11	0.10	0.12	0.07	0.08	0.22	0.33	0.33	0.30	0.28	0.31
FGTS	0.99	1.40	1.12	0.89	1.21	1.41	1.25	1.27	1.25	1.40	1.51	1.50	1.49	1.86	1.72
CSLL	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.57	0.29	0.73	0.77	0.93	0.87	0.80	0.83	0.73	0.81
Impostos Indiretos	15.98	17.68	17.10	15.69	15.88	20.88	18.70	17.06	18.18	20.49	19.50	19.02	19.40	19.20	20.17
Imp. Comércio exterior	0.62	0.55	0.60	0.70	0.53	0.48	0.50	0.39	0.45	0.47	0.76	0.54	0.59	0.73	0.66
Imp. Com. Bens/Serv	9.49	10.63	10.54	9.56	9.33	12.30	10.98	9.81	9.78	11.61	10.45	10.05	10.63	10.38	10.19
IAPAS	4.46	4.68	4.56	4.12	4.28	5.40	4.60	4.78	5.42	4.96	4.98	5.18	5.09	5.17	5.11
Pis Pasep	0.83	1.14	0.75	0.59	0.53	1.10	1.02	1.08	1.16	1.05	0.95	0.95	0.88	0.84	0.99
Finsocial Cofins	0.58	0.68	0.65	0.72	1.21	1.60	1.60	1.00	1.37	2.40	2.36	2.30	2.21	2.08	3.23
TOTAL	22.29	24.68	23.06	21.80	22.00	29.39	25.62	23.50	24.59	27.30	27.62	26.96	27.25	28.18	28.41

Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora

TABELA 7: IMPOSTOS INDIRETOS: CUMULATIVOS E SOBRE VALOR ADICIONADO															
- 1970/99 -															
Em % PIB	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Cumulativos	8.51	8.51	9.01	9.28	9.34	10.30	10.78	10.72	10.89	10.27	10.95	10.51	11.42	11.19	9.45
IE	0.68	0.69	0.76	0.78	0.95	0.96	0.93	0.69	0.64	0.60	1.24	0.67	0.53	1.08	1.03
IT/ISC	2.14	2.03	1.97	1.39	1.52	2.10	1.59	1.90	1.95	1.81	2.14	2.16	1.87	2.10	1.02
Únicos	1.73	1.68	1.69	1.53	1.28	1.17	1.82	1.50	1.49	1.19	0.70	0.57	0.56	0.48	0.45
IOF	0.00	0.00	0.00	0.39	0.39	0.04	0.42	0.35	0.36	0.40	0.98	1.14	1.12	0.69	0.63
IPMF/CPMF	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
IAPAS	3.96	3.92	4.05	4.37	4.21	4.89	4.84	5.01	5.19	5.12	4.84	4.91	5.93	5.23	4.63
Pis Pasep	0.00	0.19	0.54	0.82	0.99	1.14	1.18	1.27	1.26	1.15	1.05	1.06	1.03	1.01	0.81
Finsocial Cofins	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.38	0.60	0.88
Valor adicionado	11.53	10.82	10.73	9.89	9.43	8.97	8.16	7.76	7.88	6.77	7.18	7.06	6.99	6.64	5.97
ICM/ICMS	7.15	6.44	6.46	6.01	5.52	5.45	5.03	4.97	5.20	4.49	4.92	4.91	4.84	4.62	4.66
IPI	4.38	4.38	4.27	3.88	3.91	3.52	3.13	2.79	2.68	2.28	2.26	2.15	2.15	2.02	1.31
Em % PIB	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Cumulativos	8.94	9.22	9.20	8.35	7.44	10.48	8.96	7.87	9.28	10.67	9.58	9.34	10.01	10.11	11.27
IE	0.62	0.55	0.60	0.70	0.53	0.48	0.50	0.39	0.45	0.47	0.76	0.54	0.59	0.73	0.66
IT/ISC	1.42	1.03	1.49	1.35	0.60	0.40	0.35	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Únicos	0.51	0.50	0.60	0.54	0.14	0.10	0.09	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
IOF	0.52	0.64	0.55	0.33	0.15	1.40	0.80	0.62	0.81	0.73	0.50	0.37	0.44	0.39	0.49
IPMF/CPMF	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.07	1.06	0.03	0.00	0.80	0.90	0.80
IAPAS	4.46	4.68	4.56	4.12	4.28	5.40	4.60	4.78	5.42	4.96	4.98	5.18	5.09	5.17	5.11
Pis Pasep	0.83	1.14	0.75	0.59	0.53	1.10	1.02	1.08	1.16	1.05	0.95	0.95	0.88	0.84	0.99
Finsocial Cofins	0.58	0.68	0.65	0.72	1.21	1.60	1.60	1.00	1.37	2.40	2.36	2.30	2.21	2.08	3.23
Valor adicionado	6.74	8.14	7.60	7.03	8.12	10.05	9.36	8.78	8.55	9.39	9.41	9.14	8.82	8.52	8.33
ICM/ICMS	5.01	6.07	5.26	5.00	6.08	7.50	7.10	6.44	6.08	7.31	7.30	7.15	6.88	6.71	6.67
IPI	1.73	2.07	2.34	2.03	2.04	2.55	2.26	2.34	2.47	2.08	2.11	1.99	1.94	1.81	1.66

Fonte: Centro de Estudos de Economia e Governo, IBRE/FGV. Manipulação da Autora

Analisando as Tabelas, pode-se comprovar que o governo federal aumentou a carga dos impostos cumulativos principalmente no período pós-88. Na verdade, essa foi a forma utilizada pelo governo federal para compensar a diminuição na sua participação sobre a receita tributária global instituída pela Constituição de 1988. Como já citado, a Constituição de 1988 reduziu os recursos disponíveis para União via a descentralização dos recursos tributários disponíveis e no aumento da autonomia fiscal de Estados e Municípios.

Uma das grandes perdas de receita para o governo federal foi o aumento na participação dos níveis inferiores de governo sobre a arrecadação do IPI e do IR. Por outro lado, os Estados se beneficiaram mais ainda com a ampliação da base de

incidência dos impostos sobre valor agregado, via a inclusão dos impostos únicos e dos serviços sobre transportes e comunicações no ICMS estadual. Em relação aos municípios, foi mantida sua relação de dependência das transferências governamentais e a própria ampliação desse sistema de transferências incentivou a multiplicação do número de municípios após 1988.

Na Constituição de 1988, a estrutura do sistema tributário, em si, não sofreu alterações significativas, sendo preponderante a dimensão federativa sobre os aspectos relativos à reformulação do sistema. Dentre suas principais mudanças estão a maior participação dos governos subnacionais na arrecadação tributária e a ampliação do uso de impostos de caráter cumulativo, com um aumento considerável da carga tributária que chegou ao valor de 28,41 % PIB em 1999.

IV.V – CONCLUSÃO

Pode-se dividir o quadro de evolução do sistema tributário nacional em dois: O período anterior e o posterior à Constituição de 1967. Afinal, os princípios instituídos na reforma de 1967 delineiam até hoje o sistema de tributos no Brasil.

Na transição do período pré-1967 para o pós-1967, ocorreu o grande salto em direção à eficiência do sistema com uma grande elevação da carga tributária. Após a reforma da década de 1960, a carga tributária permaneceu sua trajetória ascendente. Porém, principalmente nos anos de 1990, essa elevação no nível da carga ocorreu não

como consequência de um aumento de eficiência do sistema, mas justamente no movimento oposto, devido a larga utilização de impostos indiretos com a criação de mais impostos cumulativos.

Apesar das muitas modificações sofridas ao longo do tempo, a estrutura do sistema tributário nacional não sofreu alterações de grande significância. Os problemas na taxação da propriedade e da renda e o uso dos impostos indiretos são algumas das características estruturais sempre presentes nesse sistema.

No Brasil, o sistema tributário peca pela falta de equidade. Os impostos sobre a renda incidem, principalmente, sobre a classe assalariada, enquanto a riqueza é muito pouco tributada. Um exemplo disso é o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) que, apesar de ter sido criado, não chegou a ser implementado. Um outro problema a respeito da tributação sobre a renda é a baixa tributação do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ).

No que diz respeito à tributação do patrimônio, é importante que se aumente a tributação sobre a riqueza pessoal - principalmente tendo em vista a alta concentração de riqueza no Brasil. Um exemplo dos problemas da tributação da propriedade é a precária arrecadação do Imposto Territorial Rural (ITR) em todo o país isentando, muitas vezes, as grandes propriedades rurais brasileiras e a baixa carga do IPTU e também do ITBI e IPVA estaduais. Ainda que se reconheça que a tributação sobre o patrimônio é de difícil arrecadação e gera uma arrecadação relativamente pequena, sua

importância é, principalmente, a de compensar a regressividade da maioria dos componentes do sistema tributário, como os impostos indiretos.

È possível haver uma reforma que promova a equidade, saneando os problemas na tributação do patrimônio e da renda; e a eficiência, buscando reduzir o número de impostos indiretos. Porém, é difícil produzir uma reforma tributária de qualidade num ambiente democrático, pois sempre haverá algum agente econômico sentindo-se “prejudicado” com a mudança. No entanto, a reforma não deve ser considerada como uma questão isolada, mas sim como um componente fundamental de um processo de ajuste estrutural do Estado brasileiro ao longo do tempo e que afetará os diversos segmentos econômicos e da sociedade e os diversos estratos sociais e da renda no Brasil.

V - BIBLIOGRAFIA

Musgrave, R.A. , Musgrave, P.B. Public finance in theory and practice . New York , Mc Graw-Hill, 1976

Resende, F., Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro . Rio de Janeiro: Ipea, 1987 (Textos para discussão interna n 104).

Stiglitz, J., Economics of the public sector. New York, W.W. Norton, 1988.

Varsano, R., A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas .Rio de Janeiro: Ipea 1996 (Texto para discussão n 405)

Ferreira, I., A carga tributária no Brasil. Brasília, 1998.

Varsano, R., Uma análise da carga tributária no Brasil. Rio de Janeiro: Ipea 1998 (Texto para discussão n 583).

Blanco, F., Disparidades econômicas inter-regionais, capacidade de obtenção de recursos tributários, esforço fiscal e gasto público no federalismo brasileiro. Rio de Janeiro: BNDES, 1998 (Prêmio BNDES de Economia).

Giambiagi, Fe Alem, A., “Finanças Públicas- Teoria e Prática no Brasil”. Editora Campus, 1999.

Afonso, J., A Reforma Tributária Inevitável e Urgente . Rio de Janeiro: BNDES 2000 (Revista BNDES /abr).