

TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 405

**A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO AO LONGO DO SÉCULO:  
ANOTAÇÕES E REFLEXÕES  
PARA FUTURAS REFORMAS\***

Ricardo Varsano\*\*

Rio de Janeiro, janeiro de 1996

---

\* Este artigo baseia-se em diversos trabalhos realizados pelo autor, publicados ou não, ao longo dos últimos 15 anos. Deve ser mencionado, em particular, *O sistema tributário brasileiro*, 1981, um relatório da pesquisa realizada pelos autores na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, que justifica, inclusive com documentação, diversas afirmações que aqui, por restrição de espaço, são apenas apresentadas.

\*\* Coordenador Geral de Estudos Setoriais da Diretoria de Pesquisa do IPEA.



*O IPEA é uma fundação pública vinculada ao Ministério do Planejamento e Orçamento, cujas finalidades são: auxiliar o ministro na elaboração e no acompanhamento da política econômica e prover atividades de pesquisa econômica aplicada nas áreas fiscal, financeira, externa e de desenvolvimento setorial.*

**Presidente**

*Fernando Rezende*

**Diretoria**

*Claudio Monteiro Considera*

*Luís Fernando Tironi*

*Gustavo Maia Gomes*

*Mariano de Matos Macedo*

*Luiz Antonio de Souza Cordeiro*

*Murilo Lôbo*

**TEXTO PARA DISCUSSÃO** tem o objetivo de divulgar resultados de estudos desenvolvidos direta ou indiretamente pelo IPEA, bem como trabalhos considerados de relevância para disseminação pelo Instituto, para informar profissionais especializados e colher sugestões.

**ISSN 1415-4765**

**SERVIÇO EDITORIAL**

**Rio de Janeiro – RJ**

Av. Presidente Antônio Carlos, 51 – 14º andar – CEP 20020-010

Telefax: (021) 220-5533

E-mail: [editrj@ipea.gov.br](mailto:editrj@ipea.gov.br)

**Brasília – DF**

SBS Q. 1 Bl. J, Ed. BNDES – 10º andar – CEP 70076-900

Telefax: (061) 315-5314

E-mail: [editbsb@ipea.gov.br](mailto:editbsb@ipea.gov.br)

© IPEA, 1998

*É permitida a reprodução deste texto, desde que obrigatoriamente citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são rigorosamente proibidas.*

---

---

# SUMÁRIO

---

1. INTRODUÇÃO .....	1
2. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: 1891/1965.....	2
3. A REFORMA DA DÉCADA DE 60 E A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATÉ 1988 .....	7
4. A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1988 E OS AJUSTES POSTERIORES .....	12
5. ANOTAÇÕES E REFLEXÕES PARA FUTURAS REFORMAS.....	19
5.1. Sobre Evolução, Reformas e Revoluções.....	19
5.2. Sobre a Evolução do Federalismo Fiscal.....	23
5.3. Sobre os Objetivos Desejáveis de Futuras Reformas.....	27
BIBLIOGRAFIA .....	34

---

## 1. INTRODUÇÃO

O Poder Executivo enviou ao Congresso Nacional, em agosto de 1995, uma proposta de emenda à Constituição que reforma o sistema tributário brasileiro. A emenda, ora em fase de apreciação por uma comissão do Congresso, restringe-se às disposições contidas no capítulo do sistema tributário da Constituição. Trata-se de uma reforma parcial; em particular, não se consideram as contribuições sociais, tratadas em outro capítulo da Constituição, que, reconhecidamente, carecem de aperfeiçoamentos. A proposta, a despeito de ser acusada de tímida por alguns, tem sido objeto de intensa discussão, o que, por si só, demonstra que ela é mais importante do que seus acusadores crêem. A reforma proposta certamente não será a última, talvez nem mesmo a última deste século, posto que, como se argumentará em uma passagem deste texto, as mudanças que ocorrem no ambiente econômico garantem a evolução permanente do sistema tributário. Ela sugere, porém, mudanças importantes para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro.

Este artigo discute a evolução do sistema tributário brasileiro desde a primeira Constituição republicana, com a intenção de retirar daí ensinamentos que possam ser úteis para futuras reformas. Por não se tratar de mero relato de fatos, estando o conteúdo do trabalho certamente contaminado por interpretações do autor, as conclusões a respeito da direção que se deve imprimir à tributação no Brasil, que é a adotada na proposta do Poder Executivo, estão sujeitas à contestação daqueles que têm uma visão diferente do processo de evolução dos sistemas tributários em geral e, em especial, do brasileiro.

A Seção 2 relata brevemente a evolução do sistema tributário brasileiro desde a Proclamação da República até a década de 60. A Seção 3 detém-se na análise da reforma tributária daquela década e na evolução da tributação até 1988 quando, no processo de elaboração da Constituição ora vigente, nova reforma de monta ocorreu. Esta reforma é a matéria da Seção 4, que considera também a evolução recente do sistema tributário. A última parte do trabalho, utilizando o relato das seções anteriores e agregando reflexões do autor, discute três temas: reforma **versus** “revolução” tributária como parte do processo de evolução do sistema; aspectos do federalismo fiscal brasileiro; e objetivos desejáveis de futuras reformas tributárias no Brasil, bem como dificuldades encontradas para atingi-los.

## 2. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: 1891/1965<sup>1</sup>

A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo.

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.<sup>2</sup>

Observa-se que os impostos discriminados na Constituição são tributos sobre o comércio exterior ou impostos tradicionais sobre a propriedade ou sobre a produção e as transações internas. Existiam ainda à época da proclamação da República impostos sobre vencimentos pagos por cofres públicos e sobre benefícios distribuídos por sociedades anônimas. Rendas de diversas outras fontes foram incorporadas à base tributária durante as primeiras décadas da República mas, somente a partir de 1924, o governo instituiu um imposto de renda geral.<sup>3</sup> Quanto à tributação de fluxos internos de produtos, desde 1892 foi estabelecida a cobrança de um imposto sobre o fumo. Ainda antes do final do século a tributação

---

<sup>1</sup>Esta seção reproduz, com algumas modificações, a seção 2 de E. Lezan e R. Varsano, **O Sistema Tributário Brasileiro**, mimeo, 1981, um relatório da pesquisa realizada pelos autores na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

<sup>2</sup>Constituição de 24 de fevereiro de 1891, arts. 7º, 9º, 10, 11, 12 e 68. A reforma constitucional de 7 de setembro de 1926 não alterou as disposições referentes à tributação.

<sup>3</sup>Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923.

foi estendida a outros produtos, estabelecendo-se o imposto de consumo. No exercício de 1922 foi criado o imposto sobre vendas mercantis, mais tarde denominado imposto de vendas e consignações e transferido para a órbita estadual.

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos -- definitivo no primeiro caso e temporário no segundo -- como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30).

Na órbita estadual, o imposto de exportação era a principal fonte de receita, gerando mais que 40% dos recursos destes governos. Cabe notar que este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais. Outros tributos relativamente importantes eram o imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e profissões. O último era também a principal fonte de receita tributária municipal, secundado pelo imposto predial.

A Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos. As principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa 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 16 de julho de 1934, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos.<sup>4</sup>

Outra inovação da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes

---

<sup>4</sup>Imposto de licenças, imposto predial e territorial urbanos, imposto sobre diversões públicas e imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais.

eram atribuídos privativamente, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de indústrias e profissões, cobrado pelos estados, teria sua arrecadação repartida entre estados e municípios, cabendo a cada um metade da mesma.

A Constituição de 10 de novembro de 1937 pouco modificou o sistema tributário estabelecido pela Constituição anterior. Em relação a esta, os estados perderam a competência privativa para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e aos municípios foi retirada a competência para tributar a renda das propriedades rurais. Por outro lado, o campo residual passou a pertencer somente aos estados, sem qualquer repartição da arrecadação. Em 1940, a Lei Constitucional nº 3 vedou aos estados o lançamento de tributos sobre o carvão mineral nacional e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e a nº 4 incluiu na competência privativa da União o imposto único sobre a produção, o comércio, a distribuição, o consumo, a importação e a exportação de carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.<sup>5</sup>

Em face das limitações impostas à cobrança do imposto de exportação pela Constituição de 1934, o imposto de vendas e consignações tornou-se rapidamente a principal fonte de receita estadual correspondendo, no início da década de 40, a cerca de 45% da receita tributária dos estados, enquanto a participação do imposto de exportação caía para pouco mais que 10%, inferior às dos impostos de transmissão **inter vivos** e de indústrias e profissões. Em 1946, o imposto de vendas e consignações já era responsável por cerca de 60% da receita tributária estadual. Nos municípios, os impostos sobre indústrias e profissões e predial permaneceram como os mais importantes, correspondendo a pouco menos que 40 e 30% da receita tributária, respectivamente.

Quanto à composição da receita tributária federal, o imposto de importação permaneceu como a mais importante fonte de receita até o final da década de 30 quando foi superado pelo imposto de consumo. Em virtude da Segunda Guerra Mundial, sua participação no total da receita federal reduziu-se bruscamente em 1942. A partir daí, ele deixou de ser uma fonte importante de receita para o governo federal, posto que, tendo tomado a forma de imposto específico desde 1934, não teve, em presença da inflação, seu valor reajustado. A pouca importância relativa da receita por ele gerada certamente facilitou a decisão de utilizá-lo principalmente como instrumento de política econômica a partir da década de 50.

---

<sup>5</sup>Lei Constitucional nº 3, de 18 de setembro de 1940, e Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940.

Em 1946, o imposto de consumo era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União e o IR -- imposto de renda -- , cuja arrecadação chegou a superar a do imposto de consumo em 1944, representava cerca de 27% da mesma. O Brasil ingressa na fase em que a tributação explora principalmente bases domésticas ao mesmo tempo em que começava um processo de desenvolvimento industrial sustentado.

A Constituição de 18 de setembro de 1946 trouxe poucas modificações no que concerne ao elenco de tributos utilizados no país. Ela mostra, entretanto, a intenção de aumentar a dotação de recursos dos municípios. Dois novos impostos são adicionados à sua área de competência: o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (imposto do selo municipal) e o imposto de indústrias e profissões, o último pertencente anteriormente aos estados mas já arrecadado em parte pelos municípios. Estas unidades de governo passam também a participar (excluídos os municípios de capitais) de 10% da arrecadação do IR e de 30% do excesso sobre a arrecadação municipal da arrecadação estadual (exclusive imposto de exportação) no território do município, bem como do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do país, de competência da União.

Os estados, que haviam perdido em 1940 o direito de tributar os combustíveis, passaram também a ter participação no imposto único, mas cederam integralmente o imposto de indústrias e profissões aos municípios e tiveram a alíquota máxima do imposto de exportação limitada a 5%.<sup>6</sup> A competência residual voltou a ser exercida pela União e pelos estados, estes recolhendo os impostos que viessem a ser criados e entregando 20% do produto da arrecadação à União e 40% aos municípios.

Assim, embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária, a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos. Este sistema foi, mais tarde, já no início da década de 60, reforçado pela Emenda Constitucional nº 5 que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo e aumentou de 10 para 15% a participação dos mesmos no IR. Esta Emenda também transferiu da órbita estadual para a municipal os impostos sobre a transmissão de propriedades **inter vivos** e sobre a propriedade territorial rural. Este último foi transferido para a competência da União pela Emenda Constitucional nº 10, cabendo a esta, entretanto, entregar o

---

<sup>6</sup>A Lei nº 302, de 13 de julho de 1948, fixou em 48 e 12%, respectivamente, as participações dos estados e municípios no imposto único.

produto da arrecadação ao município de localização do imóvel tributado.<sup>7</sup> Cabe notar que a criação das transferências foi acompanhada por restrições à utilização dos recursos: as transferências de imposto único foram vinculadas ao desenvolvimento do sistema de transporte e a empreendimentos relacionados com a indústria de petróleo, enquanto pelo menos metade dos recursos do IR recebidos pelos municípios deveria ser aplicada em benefícios de ordem rural (obras ou serviços cujo objetivo fosse melhorar as condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais).

A intenção da Constituição de 1946 de reforçar as finanças municipais não se transformou em realidade por diversos motivos. Primeiro, a maioria dos estados jamais transferiu para os municípios os 30% do excesso de arrecadação. Segundo, as cotas de IR só começaram a ser distribuídas em 1948 e eram calculadas em um ano, com base na arrecadação do período anterior, para distribuição no ano seguinte; em consequência, os municípios recebiam cotas cujo valor real já fora corroído pela inflação. Terceiro, estas cotas (e, mais tarde, as do imposto de consumo) eram distribuídas igualmente entre os municípios, o que gerou, através de desmembramentos, um rápido crescimento do número dos mesmos. Os 1.669 municípios existentes em 1945 transformaram-se em 3.924 em 1966. Muitas das novas unidades passaram a depender quase que exclusivamente das transferências da União, cujo valor real diminuía à medida que crescia o número de municípios. Finalmente, a aceleração da inflação na segunda metade da década de 50 e principalmente no início da década de 60 prejudicou a receita dos impostos predial e territorial urbano que dependem da ação da administração fiscal no sentido de reavaliar o valor dos imóveis. A participação destes impostos na receita tributária municipal, que era da ordem de 33% em 1960, reduz-se para cerca de 20% em 1966.

Durante o período 1946/66, cresce a importância relativa dos impostos internos sobre produtos. Às vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é 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, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país. Entretanto, não são suficientes para cobrir as necessidades de dispêndio dos três níveis de governo. A reforma tributária, reclamada por muitos desde o final da década de 40, é preparada e posta em prática entre 1963 e 1966.

---

<sup>7</sup>Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, e Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964.

### **3. A REFORMA DA DÉCADA DE 60 E A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATÉ 1988**

A partir da década de 50, o governo brasileiro comandou um esforço de desenvolvimento industrial, criando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952 e buscando atrair capital estrangeiro para o país, através de favores financeiros e cambiais e pela transformação do imposto de importação, àquela altura com participação desprezível no financiamento dos gastos públicos, em instrumento de proteção à indústria doméstica. Em 1959, com a criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) tem início o apoio sistemático ao desenvolvimento regional.

O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Assim, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB.

Nessa época, o sistema tributário mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária que vinha conseguindo gerar na década de 50. Como as despesas continuaram a crescer aceleradamente, o déficit do Tesouro ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. Não existindo uma estrutura institucional que possibilitasse o seu financiamento por meio de endividamento público, o déficit foi coberto quase que totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963.<sup>8</sup>

Para fazer frente à crise econômica e política que o país atravessava, formava-se uma consciência da necessidade de reorganização de quase todos os setores da vida nacional, de "reformas de base". Neste contexto, a reforma tributária era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário como para prover os recursos necessários às demais reformas.

Reconhecia-se que o passo mais importante seria a reestruturação do aparelho arrecadador. O próprio Ministro da Fazenda na época estimava que seria possível, apenas com a melhoria da administração fazendária, sem qualquer mudança nos tributos, arrecadar adicionalmente, no mínimo, valor equivalente a 2/3 da receita estimada para 1963. Nessas circunstâncias, a forma encontrada para se conseguir o aumento da receita -- constantes alterações na legislação visando expandir a base tributária ou elevar a carga de alguns impostos -- vinha encontrando crescentes reações por parte de segmentos influentes da sociedade. Nas

---

<sup>8</sup>As taxas de inflação mencionadas no texto correspondem a variações das médias anuais do Índice Geral de Preços da Fundação Getúlio Vargas.

palavras de Ulhôa Canto (1963): "(...) o fisco brasileiro perdeu toda espiritualidade (...); visa, tão-somente, obter dinheiro, seja como for, de quem puder ser, pelas formas que se afigurem mais fáceis e produtivas".

O reaparelhamento do sistema arrecadador era, contudo, considerado insuficiente para resolver a questão tributária, posto que a principal crítica à tributação era a excessiva carga incidente sobre o setor produtivo, tanto devido à cumulatividade do imposto de consumo como ao progressivo aumento do imposto de renda de pessoas jurídicas. As alterações introduzidas em 1962 na legislação do imposto de renda de pessoas físicas, que visaram, principalmente, ampliar a tributação sobre os rendimentos de capital, bem como criar formas de controle de sua evasão -- por exemplo, exigindo a declaração de bens --, certamente aumentaram a indignação das elites econômicas contra o sistema tributário vigente.<sup>9</sup>

Não só a reforma, reclamada como "inadiável" desde 1947 -- apenas um ano após a promulgação da Constituição --, estava madura como havia idéias claras sobre seu rumo: **a)** garantir aumento das receitas fiscais para permitir redução dos déficits do governo; **b)** melhorar a eficiência do aparelho arrecadador; **c)** eliminar os entraves à capitalização das empresas e instituir novos e eficientes estímulos aos investimentos; **d)** rever a legislação referente aos tributos federais, notadamente visando a simplificação e racionalização, e, no caso do imposto de consumo, à correção de sua incidência a fim de "eliminar as superposições relativas aos elementos componentes do produto, transformando-o de fato em imposto sobre o consumo, e não, como atualmente, imposto sobre a produção"; e **e)** rever a discriminação de rendas entre as três esferas de governo, alterando competências quando inapropriadas e condensando o sistema de impostos "eliminando alguns, substituindo outros e unificando diversos".<sup>10</sup>

No final de 1963, foi criada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal. Previa-se que os fatos e informações analisados levariam a uma expansão das tarefas e até à revisão global do sistema tributário, o que de fato ocorreu.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup>Contrariamente à filosofia original de centrar a arrecadação do imposto de renda na pessoa física, a receita proveniente de pessoas jurídicas tornou-se, progressivamente, a dominante (50 contra 30% das pessoas físicas por volta de 1960). As alterações do imposto de pessoas físicas em 1962 foram introduzidas pelas Leis nºs 4.069 e 4.154.

<sup>10</sup>Os itens relacionados e as citações constam de estudo preliminar elaborado pelo Conselho do Desenvolvimento, para exame em nível técnico do governo federal, datado de setembro de 1992 [ver Canto (1963)].

Após a Revolução de Março de 1964, a reforma tributária adquiriu impulso, posto que, como relata a Comissão, "passou a encontrar menos obstáculos institucionais e políticos, bem assim menos resistência por parte de interesses criados (...)" [ver Fundação Getulio Vargas (1967)]. Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime: a administração fazendária federal foi reorganizada; o IR sofreu revisões que resultaram em vigoroso crescimento de sua arrecadação; e o imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com resultado semelhante. A Emenda Constitucional nº 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos desta reforma.

Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais -- a receita do Tesouro Nacional, que atingira o mínimo de 8,6% do PIB em 1962, recuperou-se e, em 1965, já chegava aos 12% --, a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado -- hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França --, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema -- e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação -- com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder.

Assim, o objetivo fundamental do sistema tributário foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada -- e, portanto, os detentores da riqueza -- a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade.

De acordo com a estratégia traçada, a orientação e o controle do processo de crescimento caberiam ao governo federal, o que exigia a centralização das decisões econômicas. Quanto ao setor privado, suas decisões podiam ser moldadas por meio dos incentivos fiscais. Em relação ao setor público, era necessário o comando central dos impostos

---

<sup>11</sup>A comissão foi fruto de um contrato de prestação de serviços firmado entre o Ministério da Fazenda e a Fundação Getulio Vargas, sendo criada pela última para facilitar o andamento dos trabalhos.

que fossem primordialmente instrumentos da política econômica -- como os impostos sobre o comércio exterior e sobre operações financeiras -- bem como da forma de utilização dos recursos tributários. A reforma previa, no entanto, que os estados e municípios contassem com recursos suficientes para desempenhar suas funções sem atrapalhar o processo de crescimento, principalmente através da arrecadação do ICM -- imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias -- e de um sistema de transferências intergovernamentais, que garantia receita para as unidades cuja capacidade tributária fosse precária.

Para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central.

Após completada a reforma, os estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. O Ato Complementar nº 40/68 reduziu, de 10 para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM), respectivamente. Em contrapartida, criou o Fundo Especial (FE), cuja distribuição e utilização dos recursos eram inteiramente decididas pelo Poder Central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. O Ato também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975.

A despeito da intensa concessão de incentivos fiscais, a carga tributária do país conseguiu se sustentar acima de 25% do PIB até 1978, com a União arrecadando aproximadamente 3/4 do montante de recursos e dispondo, após as transferências para estados e municípios, de cerca de 2/3 dos mesmos. Contudo, desde 1970 já era evidente para o governo que a concessão dos incentivos corroía excessivamente a receita. Para reforçar suas fontes de financiamento, o governo federal criou o PIS -- contribuição para o Programa de Integração Social --, que marca o ressurgimento no país da cumulatividade na tributação. Determinou também que parcela do valor dos incentivos concedidos fosse direcionada para o Programa de Integração Nacional (PIN) e o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste (Proterra), reduzindo praticamente à metade o valor dos incentivos concedidos através do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas. Embora relacionados pela legislação aos incentivos fiscais -- um subterfúgio utilizado na época para evitar a distribuição de parcela

desses recursos, através do FPE e do FPM, aos estados e municípios -- os recursos do PIN e do Proterra são, de fato, receitas vinculadas.

Ao encerrar-se a fase do "milagre brasileiro", o sistema tributário já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas. Suas más características quanto à equidade haviam se acentuado a ponto de exigir ajustes na legislação do IR, realizados em 1974, com o intuito de mitigar a regressividade da tributação. Os estados e municípios começavam a esboçar reação ao baixo grau de autonomia, o que sustou o processo de crescente centralização das decisões a que haviam sido submetidos e gerou a Emenda Constitucional nº 5/75, que elevou os percentuais de destinação de recursos ao FPE e ao FPM a partir de 1976.

No período 1979/83, a despeito da recessão que caracterizou seus anos finais, ainda foi possível -- através de freqüentes alterações na legislação e pela sustação da criação de novos incentivos e eliminação de alguns já existentes -- manter a carga tributária oscilando entre 24,5 e 27% do PIB. É interessante observar que as iniciativas no sentido de promover a desconcentração de recursos através de medidas legais, como a mencionada Emenda Constitucional nº 5/75 e a nº 17/80, não surtiram qualquer efeito até 1983. Estas emendas elevaram progressivamente os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE e ao FPM que, de 5% em 1975, atingiram 10,5% em 1982 e 1983. Nesse ano, as participações da União tanto na arrecadação como na receita tributária disponível do setor público alcançaram picos históricos. Em outras palavras, a cada ação no sentido de descentralizar os recursos corresponderam reações da União que as neutralizaram. O total das transferências tributárias da União para estados e municípios manteve-se, desde 1976 até 1983, ano a ano, na faixa de 8,5 a 9,5% da sua receita tributária, a despeito do aumento dos percentuais de destinação de recursos aos fundos.

A impressionante quantidade de alterações processadas na legislação tributária na década de 80, quase sempre -- como no início da década de 60 --, com o objetivo de sustentar o nível da arrecadação que podia ser obtida por um sistema reconhecidamente deficiente, conseguiu evitar que a carga tributária se reduzisse drasticamente a partir de 1984. Entre aquele ano e 1988, ela se manteve em nível apenas ligeiramente inferior ao observado até 1983, oscilando entre 23,4 e 24,3%, com exceção de 1986, ano do Plano Cruzado, em que atingiu 26,5%.

Embora o esforço legislativo tenha comprometido a qualidade da tributação, inclusive criando mais um tributo cumulativo, o Finsocial -- contribuição para o Fundo de Financiamento Social --, e transformando o IPI e o ICM em tributos pouco semelhantes ao que se concebe ser um

imposto sobre o valor adicionado, a preservação de seu nível foi essencial para que, num longo período de estagnação da economia e de inflação crescente, o Estado brasileiro não atingisse condição ainda mais precária que a observada atualmente.

Também a partir de 1984 observa-se um forte processo de desconcentração dos recursos. Ele foi, em parte, consequência da Emenda Constitucional nº 23/83, que elevou os percentuais do FPE e do FPM para 12,5 e 13,5%, respectivamente, em 1984, e para 14 e 16%, de 1985 em diante, e fechou brechas legais que permitiram anteriormente à União reduzir as bases sobre as quais incidiam os percentuais destas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária. As transferências da União cresceram até atingir o máximo de 16% de sua receita tributária em 1988. Mas não foi apenas o aumento do montante das transferências que provocou a desconcentração. Ela resultou também da perda do poder de arrecadar da União, fenômeno que não se reproduziu no nível estadual. Assim, a participação da União no total da receita tributária disponível teve uma queda de quase 10 pontos percentuais entre 1983 e 1988, enquanto sua participação na arrecadação dos três níveis de governo caiu cerca de cinco pontos percentuais no mesmo período.

Foi neste ambiente -- mas sem o conhecimento dos dados referentes aos anos mais recentes, que confirmariam a forte desconcentração -- que se deu início no 1º trimestre de 1987 ao processo de elaboração da nova Constituição.

#### **4. A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1988 E OS AJUSTES POSTERIORES**

O sistema tributário criado pela Constituição de 1988 -- ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes -- foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos. É bem verdade que os políticos que conduziram o processo de criação tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava. Contudo, as decisões, embora tecnicamente informadas, tinham caráter eminentemente político.

Este foi o tipo de processo privilegiado pelo Regimento Interno da Assembléia Nacional Constituinte, elaborado logo após a sua instalação, no início de 1987. Definidos os temas a serem tratados na Constituição, repartiu-se a tarefa entre 24 subcomissões que iniciaram a preparação dos textos relativos a seus respectivos temas praticamente a partir do nada. As subcomissões eram, três a três, subordinadas a oito comissões que atuaram de forma independente e não-coordenada. Os textos resultantes dos trabalhos das oito comissões convergiram para a Comissão de Sistematização, cuja atribuição era, em princípio, apenas integrar as diversas partes, eliminando duplicidades e conflitos,

preparando assim o projeto de Constituição a ser encaminhado à votação em plenário. A previsão era de um processo rápido que desse ao país uma nova Constituição ainda em 1987.

Tal processo, sem dúvida, era profundamente democrático, pois permitia intensa participação de todos os constituintes e até mesmo a participação direta da população, através das chamadas emendas populares. Permitia também total liberdade de concepção, o que não havia ocorrido em processos constitucionais anteriores que, por se basearem em textos previamente preparados por especialistas, tendiam a limitar a discussão aos tópicos ali expostos e já eivados pelos vieses dos autores.

Conseguiu-se mediante esse procedimento promover o debate mais amplo de que se tem notícia na história do Brasil. Mas o processo, ímpar e não testado, tinha riscos altos. A dificuldade de coordenar um processo dessa envergadura e o prazo muito curto preestabelecido para ele -- e tardiamente prorrogado diversas vezes -- acabaram por vitimar o projeto de Estado que, ao final, foi impresso na Constituição promulgada em 5 de outubro de 1988.

A Assembléia Nacional Constituinte, a despeito da amplitude do debate que promoveu, ao fracionar a discussão do papel do Estado por quase todas as comissões -- enquanto em uma delas se desenhava, isoladamente, o sistema tributário --, criou um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do Estado implicitamente definido nas diversas comissões. Este, por sua vez, não se fundamentou em uma previsão realista da disponibilidade de recursos para o financiamento de suas ações. A situação de desequilíbrio orçamentário que já existia, ao invés de ser eliminada, consolidou-se.

O caráter eminentemente político do processo de reforma e a deficiência de informação a respeito das condições mais recentes das finanças públicas impediram que a recuperação da carga tributária fosse listada entre os objetivos da reforma. A reação natural a 20 anos de concentração do poder político alçou o fortalecimento da Federação à condição de seu principal objetivo. Tal objetivo exigia, no que diz respeito às finanças públicas, o aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, a desconcentração dos recursos tributários disponíveis e a transferência de encargos da União para aquelas unidades.

A ampliação do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios resultou de diversas alterações na tributação até então vigente: atribuiu-se competência a cada um dos estados para fixar autonomamente as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), sucessor do ICM; eliminou-se a faculdade, atribuída pela Constituição anterior à União, de conceder isenções de impostos estaduais e municipais; e

vedou-se a imposição de condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos àquelas unidades.

Algumas das limitações ainda impostas ao poder dos estados para legislar a respeito do ICMS, bem como deficiências nas características econômicas deste imposto e do sistema tributário como um todo, poderiam ter sido evitadas não fossem as resistências a inovações e a qualquer modificação que implicasse redução de receita -- ainda que outras alterações mais que compensassem tais perdas -- , oferecidas por governos estaduais e municipais, bem como por grupos de constituintes ("regionalistas" e "municipalistas"). A nítida preferência desses governos por recursos transferidos **vis-à-vis** sua obtenção mediante esforço fazendário próprio resultou também, diante da omissão das autoridades fazendárias federais no processo de concepção do sistema tributário, no excessivo aumento das transferências.

Os percentuais do produto da arrecadação de IR e IPI destinados ao FPE e ao FPM foram, outra vez, progressivamente ampliados, chegando, a partir de 1993, a 21,5 e 22,5%, respectivamente. O montante transferido pelos estados para os municípios também cresceu consideravelmente, tanto pelo alargamento da base do principal imposto estadual como pelo aumento do percentual de sua arrecadação destinado àquelas unidades, de 20 para 25%. Criou-se também uma partilha de IPI, cabendo aos estados 10% da arrecadação do imposto, repartido em proporção à exportação de produtos manufaturados. Desse montante, 25% são entregues pelos estados a seus respectivos municípios. O FE foi extinto, contudo mais que o seu montante (3% da arrecadação do IR e do IPI, ao invés dos 2% que compunham o fundo) é destinado a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através das instituições financeiras federais de caráter regional.

A perda de recursos disponíveis da União, resultante do aumento das transferências e da eliminação de cinco impostos, cujas bases foram incorporadas à do ICM para formar o campo de incidência do ICMS, requereria ajustes, o mais óbvio dos quais -- e compatível com o objetivo de fortalecer a Federação -- é a descentralização de encargos. Como esta não pode ocorrer instantaneamente, o projeto de sistema tributário da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Assembléia Nacional Constituinte continha uma disposição transitória que criava um fundo para garantir recursos adicionais aos estados e municípios durante o período de transição, com o objetivo de organizar o processo de descentralização e assegurar a continuidade dos serviços nele incluídos.

Tal fundo seria alimentado com a arrecadação do Finsocial bem como por outros recursos que a União determinasse. Mediante acordos, estados e municípios receberiam, por tempo determinado, recursos que financiassem parcialmente os encargos concomitantemente assumidos.

Estimava-se que o processo se completasse em cerca de cinco anos, ao longo dos quais o Finsocial reduziria gradativamente até a extinção, dando margem a que estados e municípios aumentassem suas receitas próprias sem que a carga tributária global fosse alterada.

Paralelamente, o projeto da Comissão da Ordem Social previu entre os instrumentos de financiamento da seguridade social uma contribuição dos empregadores incidente, como o Finsocial, sobre o faturamento. A Comissão de Sistematização preferiu, no texto de seu projeto, manter esta contribuição no orçamento da seguridade social (a atual Cofins), eliminando, conseqüentemente, o fundo de descentralização. Dificultou-se, assim, o desenvolvimento de um processo ordenado de descentralização e manteve-se em vigor um tributo cumulativo, de péssima qualidade quanto a seus efeitos econômicos.<sup>12</sup>

A seguridade social e a educação são as áreas de atuação governamental onde há maior volume de atividades descentralizáveis. Justo estas áreas foram contempladas na Constituição com garantia de disponibilidade de recursos no nível federal.

Embora as seções do texto constitucional referentes a saúde e assistência social declarem que uma das diretrizes da ação governamental nessas áreas é a descentralização político-administrativa, a maior parte dos recursos que financiam tais atividades provém de contribuições sociais, cuja instituição é de competência exclusiva da União. Vale dizer, salvo revisão futura da Constituição, ou as ações permanecem centralizadas ou seu financiamento se dá necessariamente através de transferências que, na falta de um critério preestabelecido, são negociadas caso a caso, favorecendo a concentração do poder político e restringindo a autonomia de estados e municípios.

No caso da educação, o texto constitucional manteve a vinculação de 18% da receita de impostos da União a despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino. Ademais, o governo federal conta com uma parcela dos recursos arrecadados pela contribuição do salário-educação, exclusivos desta atividade. Também na área de educação será difícil promover a descentralização das atividades.

Nas demais áreas de atuação do Estado, a Carta de 1988 estabeleceu atribuições e competências para legislar privativas da União e dos municípios, reservando aos estados as competências que por ela não lhes sejam vedadas. No entanto, seu art. 23 estabeleceu a competência

---

<sup>12</sup>Como mencionado anteriormente no texto, um dos grandes méritos da reforma tributária da década de 60 foi eliminar essa forma de tributação que, infelizmente, foi reintroduzida como parte do esforço de sustentação do nível da carga tributária. O então Finsocial e agora Cofins, diante do seu bom desempenho como gerador de receita, transformou-se em uma das principais fontes de recursos da União, o que certamente dificultará sua necessária substituição por tributo de melhor qualidade.

concorrente das três esferas de governo para um conjunto de importantes atividades, atribuindo à lei complementar a fixação das normas para cooperação entre elas. Como a legislação complementar não foi até agora elaborada, ficaram indefinidos os papéis de cada um dos níveis de governo na prestação dos serviços, o que pode resultar em duplicação de esforços ou omissão do Estado nas tarefas que lhe cabe executar.

Em suma, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro.

Verifica-se que, após 1989 -- ano em que, além da natural dificuldade de transição para um novo sistema tributário, a arrecadação foi prejudicada pela vigorosa aceleração da inflação --, a carga tributária tem superado os níveis alcançados nas décadas anteriores. O nível anormalmente alto observado em 1990 (29,6%) é explicado pelo Plano Collor que, mediante medidas excepcionais e de curta duração, possibilitou um aumento temporário da receita federal e, pelo seu impacto sobre o nível da inflação, permitiu melhor desempenho da arrecadação nas três esferas de governo, via redução do efeito Tanzi.

Houve, como esperado, uma mudança na distribuição das receitas entre os três níveis de governo. Desde o início da vigência do novo sistema tributário, a receita própria da União -- exceto em 1990, pelo motivo já apontado -- foi inferior aos patamares anteriormente alcançados; o crescimento da carga tributária ocorreu nos estados e municípios, proporcionalmente mais nos últimos, onde a arrecadação quase dobrou em relação aos níveis históricos. O quadro das receitas tributárias disponíveis, ou seja, após computadas as transferências intergovernamentais, mostra resultados semelhantes. Verifica-se, porém, que os estados, que desde 1976 eram beneficiários líquidos das transferências, passam a ter receita disponível menor que a arrecadada, embora seu nível seja superior aos registrados em quase todos os anos desde então. É nos municípios, porém, que ocorrem os maiores ganhos.

Não restam dúvidas de que a Constituição de 1988 reduziu os recursos disponíveis para a União, via aumento das transferências tributárias e limitação de suas bases impositivas. Mas o exposto anteriormente deixa claro também que a Constituição não é a única responsável -- nem mesmo a principal -- pelas dificuldades financeiras da União: a perda de recursos da União já vinha ocorrendo desde 1984. Outros fatores que explicam tais dificuldades são a estagnação econômica, que, à véspera do Plano Real, já completava 14 anos quase ininterruptos, a aceleração da inflação e o estado deplorável a que se deixou chegar a administração fazendária.

No período pós-Constituição, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, que pioraram a qualidade da tributação e dos serviços prestados. Na área tributária ocorreram a criação de novos tributos e elevação das alíquotas dos já existentes, em particular daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios. Alguns exemplos são a criação da contribuição, prevista na Constituição, incidente sobre o lucro líquido das empresas (1989), o aumento da alíquota da Cofins de 0,5% para 2% e também das do imposto sobre operações financeiras (1990), e a criação do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), mais um tributo cumulativo (1993).<sup>13</sup>

Os estados e municípios, ainda que favorecidos pelo aumento da receita tributária, continuaram, principalmente os primeiros, com dificuldades financeiras, diante do estoque de suas dívidas passadas e do aumento de suas despesas correntes. Comparando-se 1988 e 1990, para que se tenha uma idéia da dimensão desta questão, verifica-se que os estados tiveram um aumento de receita disponível de cerca de 2% do PIB, mas despenderam 74% deste ganho com aumento de despesas correntes (principalmente gastos com pessoal). Nos municípios, 30% da receita adicional, que foi da mesma ordem de grandeza da dos estados, foram gastos com aumento de despesas com salários [ver Oliveira (1993)].

Os incrementos nos dispêndios resultaram, por um lado, da pressão do funcionalismo por aumentos de salários e, por outro, do fato de os estados e municípios terem ampliado seus gastos nas área sociais, principalmente saúde e educação, onde são grandes as despesas com pessoal. Apesar do aumento dos gastos correntes, os municípios, beneficiados por maior participação nos recursos tributários das outras esferas de governo e mediante aumento do esforço próprio de arrecadação, conseguiram reduzir suas dívidas com as outras esferas governamentais.

Há que se destacar, ainda, que a crise econômica que o País vem vivendo desde o início dos anos 80 neutralizou parcialmente, pelo seus efeitos corrosivos sobre a arrecadação tributária, os ganhos obtidos pelos estados e, sobretudo, pelos municípios. Os estados, principalmente os mais ricos, além dos efeitos da crise, sofreram o impacto negativo sobre suas fontes de receita das "guerras fiscais". Quanto aos municípios, deve-se registrar que os benefícios da reforma tributária de 1988 não se distribuíram uniformemente. Devido à manutenção dos critérios de rateio do FPM que vigoravam anteriormente, os de médio e grande portes

---

<sup>13</sup>A arrecadação dos impostos e contribuições federais sujeitos à repartição com os governos subnacionais, que representava 51% do total da receita tributária em 1988, caiu para 42% em 1991 --não computadas as contribuições ao FGTS e ao Pis/Pasep [ver Afonso (1994)].

beneficiaram-se proporcionalmente menos que os pequenos. Em outras palavras, nos municípios mais densamente povoados, onde a demanda por serviços de infra-estrutura urbana é maior, o crescimento dos recursos foi relativamente menor.

Em suma, a reação do governo federal à nova ordem tributária instituída a partir da Constituição de 1988 ocasionou uma queda na qualidade do sistema tributário sem, contudo, acarretar um equacionamento definitivo de seu desequilíbrio financeiro e fiscal. Como parte da reação, foi gerado um processo acentuado de descentralização: os governos subnacionais responderam, em 1991, por 56% do consumo corrente e 75% da formação bruta de capital fixo do setor público [ver Afonso (1994)]. Todavia, tal processo não foi decorrente de uma política deliberada, mas apenas conseqüência da adoção de políticas restritivas visando ao controle do déficit. Faltou, assim, um plano de descentralização previamente negociado com os governos subnacionais, que desse um ordenamento mínimo ao processo. A ação do governo federal nas áreas sociais ficou ainda mais comprometida do que já estava, enquanto o fortalecimento financeiro dos estados e municípios, apesar de significativo, tem sido insuficiente para atender às ampliadas demandas sociais.

O Plano Real, posto em prática em julho de 1994 após fase preparatória iniciada meses antes, conseguiu conter a inflação em níveis baixos para padrões brasileiros, embora ainda elevados se comparados aos dos países mais desenvolvidos. Como conseqüência natural do plano, a economia experimentou um surto de crescimento que precisou ser contido para que não se esbarrasse nas restrições externa e de capacidade produtiva. No área fiscal, inflação baixa e crescimento contribuíram para elevar a receita. A carga tributária de 1994 -- 28,5% do PIB -- só é inferior à registrada em 1990 e prevê-se que a de 1995 seja a maior da história do Brasil, superando a marca de 30%. Entretanto, o outro lado da conta fiscal também reagiu à queda da inflação e com maior intensidade.

A execução financeira do Tesouro Nacional em 1995, até outubro, mostrava um crescimento real da receita da ordem de 11% e da despesa fiscal na casa dos 14%. A situação financeira dos estados é ainda mais preocupante. Em vários deles a receita tributária já é insuficiente para fazer face à folha de salários. A estimativa das necessidades de financiamento do setor público para o período janeiro a setembro apresenta déficit operacional de 4,4% do PIB. Tanto o governo federal como os subnacionais bem como as empresas estatais apresentam déficits (0,8, 2,7 e 0,9% do PIB, respectivamente). Aberta a cortina de inflação, fica nítido o desajuste estrutural do setor público brasileiro.

Além de pôr em risco a relativa estabilidade da economia, o desequilíbrio das contas do governo provoca a insuficiência, em qualidade e

quantidade, dos serviços públicos, que avilta ainda mais a qualidade de vida dos mais pobres, e as freqüentes alterações introduzidas no sistema tributário com o objetivo de aumentar a receita, que não raro pioram a sua qualidade e perturbam o funcionamento dos mercados. Assim, a disfunção do Estado rapidamente contamina toda a sociedade. Esta é claramente a situação atual do país, daí decorrendo a necessidade e urgência de nova reforma do Estado, inclusive da tributação que o financia.

## **5. ANOTAÇÕES E REFLEXÕES PARA FUTURAS REFORMAS**

Não raro, idéias, aparentemente novas e brilhantes, são postas em prática sem que se saiba que, no passado, alguém já as teve e executou com maus resultados. É comum, também, que idéias, efetivamente novas e aparentemente brilhantes, se mostrem desastrosas na prática, posto que não se deu adequada consideração ao meio ou processo em que se inserem. O processo de evolução do sistema tributário ao longo de um século contém um grande número de ensinamentos que não convém apenas deixar guardados em gavetas de um arquivo histórico. Precisam estar vivos nas mentes dos que, por ofício ou circunstância, dedicam-se ao aprimoramento da tributação.

Como apenas as grandes linhas do sistema tributário brasileiro foram tratadas nas seções anteriores, não se mergulhando na vasta legislação e nas características econômicas de cada um de seus componentes, somente as anotações e reflexões a ele referentes serão aqui consideradas.

### **5.1. Sobre Evolução, Reformas e Revoluções**

O sistema tributário hoje vigente no país é fruto de uma lenta evolução que se conforma às linhas gerais das teorias a respeito tradicionalmente encontradas na literatura econômica [ver Hinrichs (1972)]. Em um primeiro estágio, no Império e nos primeiros anos da República, os impostos sobre comércio exterior eram predominantes, coadjuvados por imposto sobre imóveis e um conjunto de tributos, de pouca importância, incidentes sobre bens, alguns rendimentos e serviços prestados pelo governo. No final do século passado estabeleceu-se um imposto de consumo que, modificando-se ao longo do tempo, transformou-se na década de 60 no IPI que ainda vigora. O ICMS tem origem no imposto sobre vendas mercantis criado em 1922. Somente em 1924 os impostos sobre rendimentos que foram sendo criados ao longo do tempo foram grupados, formando o imposto de renda, que foi semicircular durante 40 anos até tomar forma semelhante à que tem hoje. A predominância dos impostos sobre o comércio exterior sobre os domésticos como fonte de receita perdurou até o início da década de 40. A partir daí foram necessários mais 25 anos até que se tratasse o sistema tributário como instrumento econômico.

A lentidão é uma característica importante da evolução do sistema tributário nacional. Ela reflete as fortes resistências da sociedade e do próprio Estado a mudanças, não sendo por acaso que o tempo decorrido entre os primeiros reclamos por uma reforma e sua realização seja grande. Uma reforma tributária afeta todos os agentes econômicos e alterações radicais, que provocam instantaneamente enormes mudanças de preços relativos da economia e/ou variações abruptas na carga tributária são capazes de gerar o caos econômico e/ou a falência do Estado. A natural lentidão da evolução do sistema tributário é a barreira, criada pelos próprios agentes econômicos, que os protege contra este risco.

A mais radical das reformas tributárias realizadas no Brasil foi, certamente, a da década de 60. Note-se em primeiro lugar que, como mencionado anteriormente, em 1947, o próprio Presidente da República da época já a considerava inadiável. Segundo, ela seguiu-se a uma revolução, sendo facilitada pelo ambiente autoritário. Terceiro, a própria Comissão de reforma pretendia "entregar ao Ministro de uma só vez, como um todo orgânico (...) os anteprojetos de leis tributárias, regulamentos e regimentos, e de reestruturação administrativa do Ministério", ou seja, considerar a reforma "como um bloco". A despeito de tudo, a reforma começou em 1964, foi feita por partes "obedecendo às diretrizes táticas traçadas pelo titular da Pasta (...) e às condições políticas do país", e sua vigência plena ocorreu em 1967 [ver Fundação Getúlio Vargas (1967)]. Note-se também que o Código Tributário Nacional, promulgado em 1966, tem como origem o anteprojeto de lei elaborado pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional, constituída por iniciativa do Ministro da Fazenda, em 1953, que foi enviado ao Congresso Nacional em 1954 e que, depois de aprovado em três comissões, ficou ali hibernando.

A mais radical das reformas brasileiras manteve oito dos impostos já existentes; transformou o imposto de consumo no IPI, o imposto de vendas e consignações no ICM e o imposto de indústrias e profissões -- que, na prática, já era lançado como uma percentagem do imposto de vendas e consignações -- no ICM municipal (que, substituído pela participação dos municípios no ICM, nunca chegou a vigor); e promoveu a fusão (e a redução do campo de incidência) dos impostos de transmissão, **inter vivos e causa mortis**, transformando-os no imposto de transmissão de bens imóveis. Apenas três novos impostos foram criados: o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliário (IOF) e o imposto sobre serviços de transporte e comunicações; e apenas quatro foram eliminados -- de licença, do selo, sobre diversões públicas e sobre transferência de fundos para o exterior -- notando-se que as bases dos dois últimos foram incorporadas às de dois dos novos impostos. Note-se,

também, que o sistema de transferências intergovernamentais já existia na Constituição de 1946 e foi apenas reformulado.

Em suma, a reforma da década de 60, a despeito de extremamente profunda e modernizante, foi apenas um passo a mais -- largo, é verdade -- na evolução do sistema tributário. A lógica do processo de evolução, que não admite descontinuidades, foi respeitada. Desta lógica, fundamentada em justificada aversão a riscos, resulta que todo sistema tributário, mesmo os instituídos por reformas profundas, herda características de seu antecessor e reflete não só as idéias e condições reinantes na sociedade à época de sua instituição como as que prevaleceram no passado. Por isso, ele jamais será perfeitamente adequado às circunstâncias do momento, o que garante sua permanente evolução. Também por isso, idéias aparentemente brilhantes mas que contrariam essa lógica, como o imposto único e outras "revoluções tributárias", que estiveram em moda no Brasil e das quais ainda há vestígios, dificilmente lograrão sua implementação.

As chamadas revoluções tributárias desprezam a estrutura tributária vigente - resultante de um século de evolução -- e propõem um salto para o que seus proponentes julgam ser a modernidade em matéria de tributação. A valer o julgamento dos proponentes, os sistemas tributários sugeridos merecem a classificação de pós-modernos, posto que nada semelhante existe nos países mais avançados e - até onde vai o conhecimento do autor deste trabalho -- em quaisquer outros.

A despeito da atratividade que as propostas revolucionárias apresentam à primeira vista e do empenho e entusiasmo com que são defendidas por seus proponentes, é convicção do autor deste trabalho que o salto pretendido não é uma travessia mas a queda no abismo. A alegada ponte para a modernidade é apenas o caminho de volta ao obscurantismo fiscal, em que os tributos visam apenas arrecadar sem que se dê atenção aos seus impactos econômicos. Contudo, não são propostas inconseqüentes. Elas refletem o ânimo -- belicoso -- da Nação em relação à tributação e ao Estado e, por isso mais que pelos atributos técnicos, não pode ser subestimada sua capacidade de cativar a opinião pública e os políticos.

Um trabalho recente traça, em sua introdução, uma caricatura da imagem que a sociedade tem do Estado brasileiro atual [ver Rezende (1993)]. Trata-se de uma figura horrenda, deformada pela ação do tempo, pelo acúmulo de vícios e por hábitos pouco saudáveis. Uma cabeça enorme abriga um pequeno cérebro que já não é capaz de pensar com clareza, de compreender a realidade, de avaliar cenários e estratégias e de comandar os impulsos e movimentos do próprio corpo. Braços fortes e mãos grandes denotam uma grande capacidade de retirar da sociedade o que for necessário para saciar o seu enorme apetite. O que ele extrai, porém, não se transforma em energia para a execução das tarefas que

deveria desempenhar mas em gorduras que contribuem, de forma progressiva, para a inércia, a apatia e a degenerescência. Suas pernas longas, grossas e fracas revelam uma enorme dificuldade de movimentação. Os passos são lentos, desengonçados e muitas vezes não seguem em uma direção definida.

Cansada de alimentar o monstro sem resultados compatíveis com seu esforço, a sociedade vem cada vez mais sonogando-lhe o alimento. Com o passar do tempo, ela aprendeu que o braço forte e a mão grande do gigante são pouco ágeis e menos fortes do que aparentam. Para muitos, não é difícil ficar fora do alcance do fisco, o que aumenta a revolta dos demais, obrigados a pagar mais que sua justa parte para sustentar o monstro.

Os impostos não declaratórios e ditos não-sonogáveis com que acenam as propostas de revolução resolvem, segundo seus proponentes, esta parte do problema. Tornam o fisco mais ágil, capaz de atingir a todos. Mas os custos disso são uma distribuição da carga tributária talvez mais injusta que a determinada pelo elevado nível de sonogação atual e perdas econômicas bem mais vultosas que as causadas pelo sistema tributário vigente. À simplificação da relação fisco/contribuinte corresponde o estímulo ao divórcio entre o Estado e a sociedade. A grande vantagem dos sistemas propostos -- dispensar a iniciativa do contribuinte no pagamento do imposto -- implica a desvantagem de o cidadão ignorar quanto, como, para quem e para que paga. A ruptura quase completa do elo entre despesas e seu financiamento afasta o cidadão do Estado. A despreocupação do primeiro quanto à ação do segundo conduz à ineficiência e ao desperdício.

É fácil entender, portanto, a boa receptividade que as revoluções tributárias alcançaram. Os benefícios da revolução são muito mais nítidos para o público que seus custos. A desejada redução dos conflitos nas relações fisco/contribuinte e Estado/sociedade fica no primeiro plano e sua consequência indesejável, a indiferença do cidadão quanto à ação do Estado fica quase invisível ao fundo. Não é esta a reforma necessária. Ao contrário, é preciso que a reforma explicita os conflitos para que, através do entendimento do que se paga, para quem e para que, eles se resolvam de uma forma que coloque o Estado efetivamente a serviço da sociedade e sob o controle desta.

O tipo de reforma que se deve buscar é uma que também tem por objetivo a simplificação do sistema tributário, mas que não confunde simplicidade com simplismo. Em uma sociedade moderna, em que as relações econômicas são extremamente complexas, o sistema tributário adequado tem necessariamente algum grau de complexidade. O que importa é eliminar, de um lado, as complicações desnecessárias e, de outro, os simplismos que, embora agradáveis, escondem custos econômicos e sociais enormes. As propostas de revolução tributária

apontam as armas à formiga -- os custos de administração dos tributos -- e alimentam os elefantes -- os custos econômicos dos tributos e da ineficiência do Estado.

A despeito da grande campanha publicitária -- com farta distribuição de adesivos e botões, cobertura da imprensa, inclusive com veiculação de publicidade em horário nobre da televisão, e até uma candidatura à Presidência da República, que permitiu a divulgação do imposto único nos programas eleitorais gratuitos do rádio e da televisão -- lançada pelos revolucionários com o apoio financeiro de uma parcela do empresariado nacional, pode-se afirmar, com razoável grau de segurança, que a tese da reforma nos moldes tradicionais prevaleceu sobre a da revolução nos debates realizados nos últimos anos e será o caminho escolhido.

Há, no entanto, ainda apenso à Proposta de Emenda à Constituição que o Poder Executivo enviou ao Congresso Nacional visando à reforma da tributação (PEC 175/95) um projeto (PEC 46/95) que representa a tese da revolução. Atualmente, amadurecido pelos longos debates, ele já se assemelha mais a uma reforma que a uma revolução. Ainda assim continua a mostrar incompreensão da lógica de evolução do sistema tributário, propõe que a tributação se concentre em impostos com más características econômicas, que prejudicam as economias dos estados menos desenvolvidos distantes dos grandes centros de produção, e que a arrecadação seja centralizada, ferindo a tradição e pondo em risco o federalismo brasileiro.

## **5.2. Sobre a Evolução do Federalismo Fiscal no Brasil**

Um problema básico do federalismo fiscal consiste na busca de um equilíbrio entre, de um lado, a necessidade de garantir um grau razoável de autonomia financeira e política aos diferentes níveis de governo e, de outro, a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais.

A experiência brasileira tem sido especialmente marcada pela dificuldade em se atingir uma compatibilização destes dois objetivos, registrando ciclos de menor ou maior centralização de poder tributário, que, por sua vez, acompanham estreitamente a evolução histórica de regimes políticos, mais democráticos ou de menor difusão de poder.

Abstraindo-se, porém, dos ciclos e do simples aspecto de distribuição dos recursos tributários entre os três níveis de governo, a tendência é claramente para a redução da autonomia dos níveis subnacionais de governo no que se refere à sua capacidade de legislar em matéria tributária. Esta tendência é gerada por uma crescente preocupação com a coordenação de políticas públicas e com o impacto da tributação sobre as atividades produtivas, bem como, mais recentemente, em vista do movimento no sentido da integração internacional das economias

nacionais -- a globalização --, pela conseqüente necessidade de harmonização da tributação no nível internacional, o que pressupõe a harmonia dos subsistemas tributários das unidades de governo do país.

De um regime monárquico, de organização unitária, passou-se, com a primeira Constituição Republicana, a uma organização de governo federalista de tipo dual, onde os governos estaduais gozavam de grande autonomia fiscal, agindo de maneira quase independente do governo central. A partir da Constituição de 1934, também os municípios passaram a ter competência privativa para decretar determinados impostos.

No Estado Novo, embora pouco se tenha alterado a distribuição de receitas entre os três níveis de governo, a União mostrava crescente preocupação com o estabelecimento de normas financeiras gerais de tributação que, na prática, tinham o efeito de reduzir o poder legislativo dos estados e municípios em relação aos tributos de sua competência e em relação a seus gastos.

Em contraposição ao regime anterior, a Constituição de 1946 estabeleceu regras de ordenamento jurídico de um sistema político de características democráticas. Tal ambiente político reforçou as preocupações com maior autonomia das unidades subnacionais e as pressões para fortalecimento financeiro das unidades locais de governo, considerado essencial para o fortalecimento político do governo central.

Ainda assim a Carta de 46 e as legislações posteriores revelam uma clara preocupação em preservar um razoável grau de coordenação e sistematização das políticas fiscais dos diferentes níveis de governo numa época em que crescia a popularidade do planejamento nacional como instrumento básico de política econômica. Na própria Constituição, a preocupação em dirimir possíveis conflitos de competência entre as diferentes esferas de governo e sistematizar a ordem jurídica em matéria financeira já se manifestava através da previsão de legislações de caráter nacional, que estabeleceriam normas gerais aplicáveis a União, estados e municípios, para as quais se dava competência exclusiva ao Congresso Nacional.

A regulamentação deste dispositivo constitucional, essencial para o funcionamento do sistema proposto, não logrou, porém, efetivar-se, apesar das várias tentativas e da consciência generalizada de sua necessidade. Como mencionado anteriormente, já em 1953 foi constituída uma Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Sua proposta, encaminhada ao Congresso Nacional em 1954, não logrou se transformar em lei, permanecendo por quase 10 anos em tramitação no Congresso.

Os motivos dessa reação do Congresso a um projeto importante para o estabelecimento de regras básicas, capazes de garantir os fundamentos constitucionais instituídos em matéria de tributação, não podem ser simplificados pela mera acusação de inoperância dos parlamentares. A defesa de interesses de grupos econômicos ou locais contra os efeitos restritivos de uma tal legislação e a reação equivocada ao que aquela sistematização representaria em termos de redução da autonomia dos governos estaduais e locais foram, sem dúvida, fatores importantes; porém, o decisivo teria sido que tais tentativas de coordenação e normatização significariam, na prática, obstáculos para que os diversos níveis de governo atendessem às suas crescentes necessidades de recursos, ante o vertiginoso aumento de despesas e o contexto inflacionário, pela via fácil da instituição de novos tributos ou alteração de bases de cálculo, facilitada por um sistema fluido e nominalista de discriminação de rendas.

Afinal, um código tributário foi adotado no bojo da reforma de 1964/67 e são poucos atualmente os que contestam sua utilidade e importância como organizador da tributação do país, a despeito da perda de autonomia fiscal que sua existência implicou. Entretanto, outros atos da reforma, particularmente as características do imposto sobre o valor adicionado adotado, demonstram seu caráter centralizador. Seus mentores tinham plena consciência de que estavam reduzindo o grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, porém julgavam que os benefícios da maior coordenação e da racionalidade econômica do novo sistema compensavam a perda de autonomia.

Como observado em seção anterior, a estratégia de crescimento econômico traçada para o país pelos detentores do poder exigia a centralização das decisões de política econômica e o sistema tributário, como instrumento desta política que passou a ser, mostra reflexos desta necessidade. Contudo, seria injusto acusar a reforma tributária -- e seus mentores -- de ter propiciado a centralização do poder político. A reforma teve o cuidado de alocar ao Legislativo, e não ao Executivo, o poder para modificar disposições que afetassem estados e municípios. A redução da autonomia dessas unidades ao mínimo registrado na história da nossa república ocorreu somente em 1968, no auge do autoritarismo, numa situação em que o Executivo tinha poder para legislar, independentemente do Congresso, até mesmo sobre matéria constitucional.

Na Constituição de 1988, fecho do processo de redemocratização do país, pelas razões já mencionadas na Seção 4, a ampliação do grau de autonomia financeira de estados e municípios se deu, no lado das receitas, mais pelo elevação do montante das transferências intergovernamentais garantidas constitucionalmente do que pelo aumento da capacidade de arrecadar. É bem verdade que os estados passaram a ter autonomia para fixar suas alíquotas; mas esta autonomia, em pouco

tempo, deixou de existir na prática, posto que elevações esbarram no limite da capacidade contributiva da população e reduções vão de encontro às necessidades de despesa atuais da unidade e incentivos fiscais requerem aprovação unânime do Conselho de Política Fazendária, do qual participam todos os estados.

O descumprimento quase generalizado desta norma, associado às características do ICMS, semelhantes às do ICM, deu origem a "guerras fiscais" entre os estados, com o intuito de atrair indústrias, que vêm prejudicando as finanças estaduais e gerando tensões na Federação. As guerras fiscais, que se inspiram no legítimo objetivo dos governos de ampliarem a produção, o emprego e a renda nos territórios de seus respectivos estado, dificilmente cessarão sem que se alterem as características do ICMS, transformando-o em um imposto em que a arrecadação de cada estado dependa unicamente de seu consumo, e não, como atualmente, também de sua produção.

A ampliação do grau de abertura, ainda muito pequeno, da economia brasileira e, particularmente, a participação do país em um mercado comum impõem a necessidade e a urgência de que se harmonize a tributação dos fluxos de comércio e de renda com a dos nossos parceiros. A precondição para que se possa cumprir satisfatoriamente esta etapa da evolução do nosso sistema tributário é a harmonização da tributação das unidades subnacionais. Tal objetivo exige que se imponham limitações ao poder para tributar de que desfrutam atualmente estados e municípios. Mais uma vez estamos diante do problema enunciado no início desta seção, felizmente por motivos econômicos e não políticos. Na democracia, por se discutirem os problemas, as soluções tendem a consumir mais tempo e esforço; mas, certamente, tendem a ser mais adequadas à realidade do país.

A limitação adicional de seu poder de tributar, que as unidades subnacionais de governo deverão sofrer futuramente, não significa redução de sua importância relativa na Federação. Ao contrário, ela aumentará na medida em que o Estado se afaste do papel que cumpriu -- e não tem mais capacidade de desempenhar -- de liderar e controlar o processo de crescimento do país, tornando-se apenas seu promotor e regulador e dedicando-se com mais intensidade a políticas sociais, voltadas para a redução da pobreza e melhoria da qualidade de vida da população. Admitindo que a democracia brasileira não sofra novos acidentes de percurso, esta é certamente a tendência do Estado brasileiro.

A concepção, formulação e execução de políticas sociais de boa qualidade requerem estreita cooperação entre os três níveis de governo, sem a qual não se poderão evitar, de um lado, duplicação de serviços e outras formas de desperdício e, de outro, o não-atendimento a parcelas da população. Em particular, a execução da maior parte dessas políticas

terá que ser alocada aos governos locais ou estaduais. Como a execução é etapa que exige dispêndios muito superiores aos das demais fases, é razoável esperar que o montante de recursos disponíveis para as unidades subnacionais de governo cresça futuramente. Conseqüentemente, haverá uma tendência a que se faça futuramente uso mais intenso de transferências intergovernamentais bem como de competências partilhadas para arrecadar tributos, uma forma de divisão dos recursos públicos sem tradição na história de nosso sistema tributário, que a proposta de reforma recentemente enviada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional pretende nele inserir.

### **5.3. Sobre os Objetivos Desejáveis de Futuras Reformas**

Não obstante os discursos ideológicos em contrário, parece haver limites claros para a expansão ou redução da carga tributária no Brasil.

Difícilmente o Estado brasileiro, por mais eficiente que seja sua administração, será capaz de produzir ações relevantes para a sociedade, caso não possa dispor anualmente de mais de 1/4 do PIB, que é o que arrecadou, em média, nas duas últimas décadas. O regime federativo, que prezamos a ponto de assegurar que não possa ser abolido nem mesmo mediante reforma constitucional patrocinada pela unanimidade dos parlamentares, exige múltiplas estruturas de governo, acarretando custo do setor público bem mais elevado que o de Estados unitários. Uma carga tributária inferior levaria o setor público à paralisia, transformando toda a despesa de sua manutenção em mero peso morto para a sociedade.

Por outro lado, dados o nível, a distribuição da renda e a organização do sistema econômico do país, o governo dificilmente conseguirá, por maior que seja o esforço da administração fazendária, extrair da sociedade, de forma contínua, financiamento compulsório para suas ações superior a 1/3 do PIB. Ao aumento de alíquotas nominais se contraporiam o aumento da sonegação e da informalização ou, pior, reações que poriam em risco a democracia.

Assim, a realidade atual do país fornece um balizamento para as propostas viáveis de tamanho do Estado brasileiro. Dentro dessa faixa, um sistema tributário bem concebido, constituído por impostos de base ampla, pode ser calibrado para que se aumente ou diminua a carga tributária, de forma a fornecer financiamento adequado para as atividades do Estado em cada etapa, sem que sejam necessárias reformas de grande porte que perturbam o funcionamento do setor produtivo. Difícilmente isto será possível se os componentes do sistema tributário tiverem bases mais estreitas, que exigem tributação excessivamente pesada de uns poucos segmentos da atividade econômica. A ampliação das bases e a racionalização da tributação de modo a interferir cada vez menos com o funcionamento do sistema econômico são, claramente,

tendências mostradas pela evolução da sistema tributário brasileiro, a despeito de retrocessos pontuais que possam ser observados.

Pelo menos no curto e médio prazos, faz-se necessário manter a carga tributária próxima do nível máximo proposto no parágrafo anterior. A enorme dívida social a ser saldada e os investimentos em infra-estrutura necessários tanto para repor seu desgaste -- conseqüente dos muitos anos em que a crise fiscal impediu sua conservação -- como para evitar gargalos -- que, tão logo o Brasil retorne à trilha de crescimento, aparecerão e tenderão a impedir que ela seja seguida -- exigem despesas vultosas. Ademais, as despesas mínimas para sustentar a estrutura administrativa do setor público mostram-se rígidas e dificilmente poderão sofrer redução substancial no curto prazo, mesmo que se aprove e ponha em prática uma bem concebida reforma administrativa. São os ganhos a serem paulatinamente obtidos por esta reforma, tanto na forma de redução de despesas como de aumento da eficiência da ação governamental, que poderão vir a saldar os déficits de políticas sociais e investimento acumulados pelo Estado. Por isso, ainda por um longo período, eles não podem ser compensados por reduções da carga tributária .

Dado que a Constituição de 1988 ampliou e consolidou a desconcentração de receita tributária que vinha ocorrendo em favor dos estados e municípios, o objetivo de alterar a distribuição dos recursos disponíveis entre as três esferas de governo não terá, no curto prazo, a dominância que teve à época da Assembléia Nacional Constituinte. Embora a matéria sempre reapareça na agenda da discussão política de uma reforma tributária, parece óbvio que não há condições favoráveis no futuro próximo nem para reduzir ainda mais os recursos disponíveis para a União nem para promover uma reconcentração das rendas públicas, não se descartando, porém, mudanças nas distribuições de recursos entre estados e entre municípios e nas participações de recursos próprios e de transferências na composição de suas receitas. Por outro lado, na medida em que se consiga colocar em curso um processo ordenado de descentralização de encargos, a participação dos três níveis de governo nos recursos públicos, particularmente na receita de contribuições sociais, terá que ser rediscutida.

Descartados os objetivos de redistribuir recursos entre as três esferas de governo e de alterar a carga tributária, os debates do passado recente têm demonstrado uma convergência de opiniões em torno dos seguintes objetivos, todos relacionados com a melhoria da qualidade da tributação, como centrais para futuras reformas:

**a) harmonizar a necessidade de arrecadar com a de melhorar as condições de competitividade do setor produtivo, aprimorando o sistema tributário quanto aos seus efeitos sobre a alocação de recursos**

Com a inflação se mantendo em níveis baixos, vão ficando óbvias as distorções que a tributação de má qualidade impõe à alocação de recursos. Problemas antes pequenos diante das enormes distorções criadas pela inflação ganham vulto na economia estável. Será necessário melhorar a qualidade dos tributos quanto a seus efeitos inibidores do investimento, das exportações e da criação de empregos, e assegurar maior neutralidade com respeito à escolha do local e do método de produção, de modo a permitir que tais decisões se baseiem primordialmente nos incentivos econômicos naturais.

A clara preferência que a União tem demonstrado por tributos facilmente arrecadáveis e não partilhados com estados e municípios significou deterioração da qualidade da tributação. O IPMF -- já extinto mas que ora se propõe recriar como contribuição social -- e a Cofins, bem como o PIS, são tributos cumulativos, que além de distorcerem a alocação dos recursos, reduzem a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo e, principalmente, no doméstico. No primeiro caso, na ausência de mudanças na tributação, tem se buscado mitigar seus efeitos mediante compensações para os exportadores, o que é uma solução paliativa e menos adequada que a reforma. No segundo, enquanto prevaleceram elevados níveis de proteção e de inflação, o impacto sobre a competitividade pouco se fez sentir; mas com o aumento do grau de abertura da economia brasileira e a formação do Mercosul, implicando eliminação das tarifas sobre importações de países membros desse mercado, e com a queda da inflação em decorrência do Plano Real, o impacto desses tributos sobre a competitividade já é notório e, com o aprofundamento desses processos, tornar-se-á, em pouco tempo, intolerável.

As elevadas contribuições sobre a folha de salários criam uma grande cunha entre o custo do trabalhador para as empresas e o salário que eles recebem, estimulando a informalização das relações trabalhistas que, por sua vez, reduz a própria base imponível destes tributos. A eliminação de alguns desses tributos pode contribuir marginalmente para reduzir o problema. Mas somente através de uma reforma previdenciária pode ocorrer redução mais significativa. Vale dizer, é necessário pesar o benefício para as atividades produtivas da redução da cunha fiscal contra os custos de reduzir o amparo aos idosos e aos carentes.

Os problemas tratados nos parágrafos anteriores são causados pela forma de financiamento da seguridade social. Quanto aos impostos, é certamente necessário aprimorar a tributação sobre a renda, o que pode ser feito continuamente, mediante alterações em leis ordinárias. Importa

que se reduza o peso do imposto incidente sobre pessoas jurídicas, ampliando-se, em compensação a tributação sobre pessoas físicas. Tal movimento, entretanto, contraria a tendência observada da evolução do sistema tributário brasileiro. Ela dificilmente poderá ser revertida sem que antes se promova uma ampla reforma da administração fazendária que lhe confira meios para arrecadar competentemente impostos cujo controle é relativamente mais difícil, como é o caso do incidente sobre a renda de pessoas físicas.

Quanto à tributação do fluxo de bens, observou-se anteriormente que tanto o IPI como o ICMS foram assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com uma tributação do valor adicionado de boa qualidade. A legislação, particularmente no caso do ICMS, tornou-se tão complicada que dificilmente um contribuinte tem a possibilidade de conhecê-la e cumpri-la integralmente. Além disso, importa desoneração dos bens de capital e das exportações ainda tributadas, de modo a estimular o investimento e ampliar a competitividade do produto nacional.

No caso do IPI, é bem provável que sua estrutura atual de alíquotas, associada à vedação à utilização dos créditos de imposto incidente sobre insumos nos casos em que a alíquota aplicável ao produto é igual a zero, esteja provocando desproteção ao produto nacional **vis-à-vis** o importado. No caso do ICMS urge alterar as regras de tributação aplicáveis às transações interestaduais que estimulam as guerras fiscais e a sonegação e dificultam a introdução de aprimoramentos, como as mencionadas desonerações dos bens de capital e das exportações. A harmonização da tributação pelo ICMS e via ISS, evitando a bitributação de serviços de uso intermediário, também é necessária.

Tanto a alteração nas regras de tributação dos fluxos interestaduais como a harmonização da tributação de mercadorias e de serviços são medidas complexas que acarretam importantes alterações na distribuição interestadual dos recursos tributários, no primeiro caso, e no montante destes, no segundo, devendo ser executadas com cautela. No caso da tributação interestadual já há clareza quanto ao que deve ser feito e o que se discute é como fazer e como assegurar uma transição que não inviabilize a execução financeira das unidades que sofreriam perdas de receita. No da harmonização, pouco se debateu a questão no Brasil e pouco se conhece, mesmo no meio acadêmico, a respeito da tributação de serviços por um imposto sobre valor adicionado, sendo, por isso, recomendável que uma mudança seja precedida de estudos e debates.

Cabe observar que a nitidez do impacto perverso da tributação tende a gerar demandas fortes não por melhoria do sistema, mas no sentido de reduzir a carga tributária. É preciso evitar que tais demandas sejam transformadas em objetivo de uma reforma. Como mencionado anteriormente, não será possível, no futuro próximo, compatibilizar ajuste fiscal do setor público com redução da carga tributária.

### **b) melhorar a distribuição da carga tributária entre contribuintes**

Este objetivo é importante não só em função de considerações acerca de equidade mas também pela necessidade que a sociedade terá, por algum tempo, de fazer um esforço fiscal relativamente elevado, caso o objetivo seja resolver os problemas sociais mais prementes e, ao mesmo tempo, assegurar o equilíbrio das contas públicas.

No mundo atual, que tem como uma de suas características importantes a intensa mobilidade do capital, dificilmente será possível criar um sistema tributário muito progressivo. Tentativas nesse sentido serão frustradas por tais movimentos, gerando redução do investimento e do nível de emprego ao invés de justiça fiscal. Um objetivo razoável é evitar que o sistema seja regressivo. Neste caso, o impacto redistributivo da ação do governo deveria se fazer sentir principalmente pelo lado da despesa, através de sua concentração em ações que beneficiem os indivíduos das classes de renda mais baixas.

O grau de progressividade da tributação depende da forma como o sistema é concebido. A tributação de indivíduos permite imprimir alguma progressividade ao sistema, visto que os impostos pessoais podem ser graduados de acordo com a renda do contribuinte e a possibilidade de transferência da carga para outros contribuintes é menor do que no caso de impostos sobre produtos ou empresas. Estes tendem a ser transferidos e regressivos. Deste modo, a utilização mais intensa e mais progressiva do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas é recomendável. Da mesma forma, quando as condições para o equilíbrio das contas públicas permitirem, convém que se reduzam os impostos incidentes sobre as pessoas jurídicas.

Mas é principalmente a qualidade da administração fiscal que pode garantir a consecução do objetivo aqui tratado. A sonegação é certamente o maior inimigo da justiça fiscal. Observando que também o objetivo do item anterior é melhor servido pelos impostos pessoais, fica claro que o aperfeiçoamento da administração fazendária é atividade essencial para assegurar a boa qualidade do sistema tributário.

### **c) simplificar o sistema tributário**

Em relação a este objetivo é necessário ter o cuidado de não se confundir simplicidade com simplismo. Em uma economia complexa como a nossa é impossível construir um sistema tributário que seja adequado quanto a efeitos alocativos e distributivos e, ao mesmo tempo, simples.

As pretensas "revoluções tributárias", baseadas em impostos ditos simples e não-sonegáveis, tão em moda no Brasil nos últimos anos, são de fato involuções simplistas. Os sistemas propostos são constituídos --

principalmente ou na sua totalidade -- por impostos cumulativos, que têm efeitos econômicos extremamente perversos. Ademais, sua instituição significaria abdicar da prática do federalismo fiscal no país. Sua única virtude é a facilidade de arrecadação.

Se os objetivos da reforma são os aqui mencionados -- e caso se pretenda preservar a federação --, tais sistemas devem ser rejeitados. A solução -- uma vez mais -- é, ao invés de criar tributos de péssima qualidade porque é necessário arrecadar, fortalecer as administrações fiscais para que elas sejam capazes de cobrar os tributos de boa qualidade.

A consecução do objetivo de melhorar a qualidade da tributação será certamente dificultada pelo peso que as contribuições sociais, de péssima qualidade quanto a efeitos alocativos, representam no total da receita da União; pela fragilidade das administrações fazendárias que, na ausência de medidas no sentido de fortalecê-las, não serão capazes de arrecadar adequadamente tributos de melhor qualidade mas de mais difícil administração; e pela natural resistência a mudanças por parte das unidades de governo, resultante da incerteza quanto ao impacto das mesmas sobre suas finanças.

No processo de reforma, em virtude do último dos fatores apontados, as alterações na distribuição de recursos entre as unidades da Federação, causadas por qualquer das medidas que venham a ser propostas, devem ser uma das principais preocupações. Isto porque algumas das mudanças mais importantes para aprimorar o sistema quanto a seus efeitos alocativos provocam alterações de monta na distribuição dos recursos. As expectativas de perdas por parte de algumas unidades ou mesmo a mera incerteza quanto às variações de receita resultantes das alterações propostas gerarão resistências às mudanças. Nas tentativas anteriores de reforma, este foi -- e antecipa-se que continuará sendo -- o principal empecilho à criação de um sistema tributário de boa qualidade.

Assim, a chave para o sucesso de um processo de reforma reside em lastrear um intenso esforço de negociação política com avaliações confiáveis das perdas e ganhos das unidades da Federação, decorrentes das mudanças a serem propostas, e com a prévia concepção de mecanismos de compensação das variações não-intencionais dos recursos disponíveis, isto é, das que resultem de medidas propostas com objetivos outros que não o de ajustar a sua distribuição.

Diante da carência de dados, este é um trabalho técnico de difícil execução que, na medida do possível, deve ser realizado em conjunto pelas unidades da Federação (inclusive com os objetivos políticos de assegurar a aceitação dos números gerados e de facilitar a discussão política das propostas de reforma). Isto reforça o argumento a favor de conceber a reforma como um processo onde um modelo desejável de

sistema tributário seja implementado progressivamente, na medida em que as condições econômicas e políticas permitam, adaptando-se o desejável ao possível ao longo do processo. Uma tentativa de reformar a tributação de uma só vez, através da apresentação de um "emendão" ao Congresso Nacional provavelmente resultaria na consolidação de um sistema tributário de má qualidade.

## **BIBLIOGRAFIA**

AFONSO, J.R.R. **Descentralização fiscal na América Latina: estudo de caso do Brasil**. Rio de Janeiro: Cepal/CEPP, 1994, p.71 (Relatório de Pesquisa, 4).

CANTO, G.U. Reforma tributária. **Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base**, v.VI, 1963, mimeo (Documento, 19).

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. **A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia - relatório final**. Rio de Janeiro, 1967, p. 172.

HINRICHS, H.H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda/SRF, 1972.

LEZAN, E., VARSANO, R. **O sistema tributário brasileiro**. 1981, mimeo.

OLIVEIRA, F.A. de. **A desordem fiscal e os caminhos para uma nova reforma do sistema tributário**. Campinas: Unicamp/IE, 1993 (Texto para Discussão, 21).

REZENDE, F. **A metamorfose do estado**. São Paulo: Edições Abag, 1993.