

# **TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 1469**

## **A EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA E DO FISCO BRASILEIRO: 1889-2009**

**Fabício Augusto de Oliveira**

Brasília, janeiro de 2010



# **TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 1469**

## **A EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA E DO FISCO BRASILEIRO: 1889-2009\***

**Fabício Augusto de Oliveira\*\***

Brasília, janeiro de 2010

---

\* Trabalho elaborado no âmbito do convênio Ipea/Cepal, entre agosto e novembro de 2009, como capítulo do livro *Estado, instituições e democracia*, do projeto *Perspectivas do desenvolvimento brasileiro*.

\*\* Professor do programa de pós-graduação em Administração Pública da Escola de Governo da Fundação João Pinheiro.

**Governo Federal**

## **TEXTO PARA DISCUSSÃO**

**Secretaria de Assuntos Estratégicos da  
Presidência da República**  
**Ministro** Samuel Pinheiro Guimarães Neto

**ipea** Instituto de Pesquisa  
Econômica Aplicada

Fundação pública vinculada à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, o Ipea fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais – possibilitando a formulação de inúmeras políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiro – e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

**Presidente**

Marcio Pochmann

**Diretor de Desenvolvimento Institucional**

Fernando Ferreira

**Diretor de Estudos, Cooperação Técnica  
e Políticas Internacionais**

Mário Lisboa Theodoro

**Diretor de Estudos e Políticas do Estado, das  
Instituições e da Democracia** (em implantação)

José Celso Pereira Cardoso Júnior

**Diretor de Estudos e Políticas  
Macroeconômicas**

João Sicsú

**Diretora de Estudos e Políticas Regionais,  
Urbanas e Ambientais**

Liana Maria da Frota Carleial

**Diretor de Estudos e Políticas Setoriais,  
Inovação, Produção e Infraestrutura**

Márcio Wohlers de Almeida

**Diretor de Estudos e Políticas Sociais**

Jorge Abrahão de Castro

**Chefe de Gabinete**

Persio Marco Antonio Davison

**Assessor-chefe de Comunicação**

Daniel Castro

URL: <http://www.ipea.gov.br>

Ouvidoria: <http://www.ipea.gov.br/ouvidoria>

ISSN 1415-4765

JEL H20

# SUMÁRIO

SINOPSE

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO	7
2 ECONOMIA AGROEXPORTADORA, ESTADO OLIGÁRQUICO E FEDERAÇÃO: 1889-1930	8
3 CENTRALIZAÇÃO, ESTADO DESENVOLVIMENTISTA E INDUSTRIALIZAÇÃO: 1930-1964	17
4 ESTADO AUTORITÁRIO, REFORMAS E CRISE: 1964-1988	31
5 REDEMOCRATIZAÇÃO, REFORMAS, ESTABILIZAÇÃO E O NOVO PAPEL DA POLÍTICA FISCAL E TRIBUTÁRIA: 1988-2009	39
REFERÊNCIAS	55



## SINOPSE

Este trabalho analisa a evolução da estrutura tributária e a constituição e organização do fisco brasileiro no longo período que se estende de 1889 a 2009. Procura identificar as funções atribuídas à política fiscal e à tributação, bem como o modo pelo qual estes instrumentos de intervenção do Estado foram – e são – moldados, à luz da influência de diversas concepções teóricas predominantes sobre sua forma de atuação, para o cumprimento de seu papel. Examina como o aparelho fiscal evoluiu e se comportou, em meio a estas mudanças, para suprir o Estado dos recursos necessários para o desempenho de suas funções. Conclui que embora tenha se modernizado na década de 1960, o sistema tributário conheceu um retrocesso em sua estrutura após a Constituição de 1988, processo que se agravou nas duas décadas seguintes, devido aos compromissos assumidos com a geração de elevados superávits primários. Enquanto isso o fisco caminhou em direção contrária, promovendo uma verdadeira “revolução” modernizadora em seu aparelho, capacitando-se a cobrar, com maior eficiência, os tributos no país.

## ABSTRACT<sup>i</sup>

This work analyses the evolution of the tributary structure and the constitution and organisation of the Brazilian revenue system in the long period from 1889 to 2009. It aims to identify, on one hand, the functions attributed to fiscal policy and to taxation, as well as how these State's intervening instruments were – and are – developed to achieve their role, under the perspective of numerous theoretic and prevailing conceptions concerning this role; on the other hand, how the taxation apparatus, during this scenery change, developed and behaved to provide the essential resources to the performance of its functions. It concludes that whereas the tributary system, after being modernised in the decade of 1960, has retroceded after the Brazilian Constitution (1988), process that was exasperated during the two following decades as an outcome from the compromises accepted with the formation of elevated primary surpluses, the revenue system treaded to a different direction, causing a true modernising “revolution” in its apparatus, capacitating itself to collect, more efficiently, the taxes in the country.

---

i. The versions in English of the abstracts of this series have not been edited by Ipea's editorial department. As versões em língua inglesa das sinopses (*abstracts*) desta coleção não são objeto de revisão pelo Editorial do Ipea.





# 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho dedica-se à análise da evolução da estrutura tributária e da constituição e organização do fisco brasileiro no longo período que se estende de 1889 aos dias atuais. De um lado, objetiva identificar as funções atribuídas ao Estado, à política fiscal e à tributação, e as forças que influenciam e determinam o formato das estruturas tributárias – as quais terminam viabilizando ou cerceando o cumprimento deste papel –, assim como as mudanças necessárias tanto para sua modernização quanto para seu manejo como instrumento pró-ativo de política econômica. De outro lado, busca compreender de que modo o aparelho fiscal evoluiu em meio às transformações históricas no período considerado, propiciando ao Estado condições mais ou menos favoráveis na arrecadação de tributos para o desempenho de suas funções.

No tocante às estruturas tributárias, a hipótese que permeia a análise é que estas só podem ser compreendidas numa perspectiva histórica, a qual contemple os seus principais determinantes, que aqui se consideram o padrão de acumulação e o estágio de desenvolvimento atingido por um determinado país, o papel que o Estado desempenha em sua vida econômica e social e a correlação das forças sociais e políticas atuantes no sistema. Em países federativos, inclui-se o que se manifesta nas inevitáveis disputas por recursos que se travam entre os entes que compõem a federação. Influências conjunturais nestas estruturas, embora relevantes em determinados contextos e períodos, não costumam ser decisivas para modificar substancialmente seu formato.

Importante nesta análise é o papel atribuído ao Estado pelo pensamento dominante, pois é este que vai definir não somente a dimensão do campo da atuação estatal, mas também as funções precípua da política fiscal e da tributação neste processo. Nesta perspectiva, enquanto o pensamento clássico e neoclássico cerceou consideravelmente as ações do Estado, por considerá-las nocivas para o sistema econômico, e limitou a função da política fiscal e da tributação a objetivos arrecadatórios e ao equilíbrio fiscal, o pensamento keynesiano deu um novo *status* para esta instituição e instrumentos, transformando-os em veículos importantes para sustentar o sistema econômico, o que se refletiu sobre suas estruturas e formas de atuação. Da mesma maneira, com a crise das ideias keynesianas e a transformação do capitalismo na etapa mais recente de seu desenvolvimento, retornaram as propostas de maiores restrições ao Estado, à política fiscal e à tributação. Como decorrência, foi novamente negada a função estatal de promover políticas de desenvolvimento econômico e social, sendo-lhe atribuída a de apenas garantir, por meio de uma gestão fiscal responsável, as condições requeridas, nesta perspectiva teórica, para a estabilidade econômica. É este o caminho percorrido pelas reformas que estão sendo realizadas neste campo, na atualidade, por diversos países do mundo capitalista, guiadas pelo compromisso com as questões da competitividade e da sustentabilidade da dívida pública.

Na análise sobre o caso brasileiro realizada neste texto, pode-se confirmar ser este o percurso percorrido pelo Estado e pelo sistema tributário, com a estrutura deste condicionada tanto pela natureza de suas bases econômicas quanto pelo arranjo federativo estabelecido em cada um dos períodos analisados. De um Estado de cunho liberal até 1930 – com limitada intervenção na atividade econômica e reduzida carga

tributária gerada predominantemente por impostos sobre o comércio exterior –, evoluiu-se, nos períodos seguintes, quando as ideias keynesianas e cepalinas ganharam força, para a condição de um *Estado desenvolvimentista*, que, no entanto, teve de lançar mão de outras fontes de financiamento para desempenhar seu papel. Com efeito, apesar da expansão das atividades produtivas internas, estas não eram suficientes para dotá-lo de recursos para o financiamento de suas atividades. Tampouco reformas de profundidade em sua estrutura se mostraram viáveis, dado o pacto político do *Estado de compromisso* que sustentou suas ações até o final da década de 1950. Tais reformas só foram efetivamente realizadas na década seguinte, quando o sistema foi, finalmente, ajustado tanto para dar condições de o Estado desempenhar seu papel quanto para transformá-lo num instrumento efetivo de política econômica. Na década de 1990, sob a influência das transformações conhecidas pelo capitalismo com o processo de globalização – financeira, de produtos e de investimentos – e do novo paradigma teórico que deu outro *status* para a atuação do Estado, da política fiscal e da tributação, as reformas necessárias do sistema tributário para se ajustar a este novo quadro têm sido obstadas principalmente pela precedência que tem, neste ideário, o compromisso com o ajuste fiscal para garantir a sustentabilidade da dívida.

Faz-se, ainda, uma análise da evolução do fisco brasileiro ao longo de todo o período considerado, procurando-se mostrar que apenas quando se realiza uma reforma mais profunda do sistema tributário, na década de 1960, e o Estado vê suas bases de financiamento fortalecidas, é que se começa a avançar na efetiva constituição de suas estruturas – com o aumento do quadro de pessoal, a criação de instrumentos de controle dos contribuintes em geral, a integração sistêmica de unidades de fiscalização e de arrecadação e a criação da Secretaria da Receita Federal (SRF), em 1968. Este processo se acentuará nas décadas seguintes, com a revolução ocorrida nos sistemas de informação, que abrirá novos caminhos para o aprimoramento desta estrutura; com a unificação do fisco, em 2008, operando-se a união da Receita Federal e do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) numa única estrutura que passou a ser denominada Superreceita; e que se completará com uma expressiva modernização dos fiscos estaduais e municipais, bem como com as instituições envolvidas nas questões fiscais – por exemplo, os tribunais de contas e o Ministério Público.

## **2 ECONOMIA AGROEXPORTADORA, ESTADO OLIGÁRQUICO E FEDERAÇÃO: 1889-1930**

### **2.1 A CONSTITUIÇÃO DE 1891 E A NOVA MOLDURA TRIBUTÁRIA**

O grande tema debatido no processo de elaboração da Constituição de 1891, no campo fiscal, foi o da partilha de receitas entre os entes que passaram a integrar a recém criada federação em 1889, o que é compreensível. Afinal, nesta Constituição – que formalizaria a ruptura com o período imperial e inauguraria o regime republicano –, o mais importante era, de fato, a definição de uma estrutura de distribuição de competências fiscais entre a União e os estados, em substituição à vigente no período anterior, medida indispensável para cimentar a nova forma de organização política do Estado brasileiro. Entre as posições extremadas que se manifestaram na elaboração da Constituição, fossem em favor da União ou dos

estados, terminou prevalecendo o bom senso. Foi aprovada, no final, uma estrutura de maior equilíbrio nesta repartição, necessária para garantir e resguardar a força da nova federação.

Não houve, ali, grandes preocupações com o efeito dos tributos sobre o contribuinte ou a economia, nem com a exploração de novas bases da tributação. Não poderia ser diferente: apesar das importantes transformações “estruturais” que o país vinha conhecendo nas últimas décadas do século XIX – com o avanço da produção cafeeira, o fim da escravatura, a entrada maciça de imigrantes que a ela se seguiu, a ampliação do trabalho assalariado e o progressivo aumento de sua participação nos fluxos comerciais e financeiros da economia internacional –, o fato é que tais transformações se encontravam em estágio incipiente, sem ainda terem produzido alterações relevantes nas bases produtivas do país, cujas características eram, essencialmente, as de uma economia agroexportadora. Não havia, como decorrência, condições para se realizarem deslocamentos importantes nas bases da tributação no país, nem para permitir, ao Estado central, ampliar suas fontes de arrecadação, ou mesmo para abrir mão de tributos que não tinham muito bem definido seu fato gerador.

Não surpreende, assim, que a nova estrutura de tributos aprovada pouco se distanciasse da vigente nos períodos anteriores. Apesar do equilíbrio que se buscou ao se garantir uma melhor distribuição das competências entre a União e os estados, seus resultados não foram favoráveis para assegurar a harmonia federativa. Um exame desta nova estrutura, contida no quadro 1, é importante para ajudar a entender melhor estas questões.

A nova estrutura, comparada à que vigorava no último ano do Império, se apresentava bem mais enxuta. Foram excluídos vários impostos que integravam o orçamento federal de 1889, como os impostos de armazenagem, de faróis, de docas e de transportes, e os incidentes sobre os subsídios e vencimentos recebidos dos cofres públicos e também sobre os dividendos distribuídos pelas sociedades anônimas. Igualmente, eliminaram-se alguns impostos de competência das então províncias, como os dízimos de gêneros alimentícios, subsídio literário, taxa de viação em estradas provinciais, entre outros. Foram mantidos, por sua vez, tributos criados durante o período colonial, mas que tiveram sua base de incidência ampliada, como a Taxa de Selo (Alvará de 17/06/1809) ou de Indústrias e Profissões (fusão de impostos incidentes sobre lojas, casas de leilões e modas e sobre despachantes e corretores), assim como os impostos sobre o patrimônio e a transmissão de propriedade, cobrados ou pelo poder central ou pelas províncias (sisas dos bens de raiz, décima dos legados e heranças, décima dos rendimentos dos prédios urbanos, transmissão de propriedade). Além destes, preservaram-se, com nomenclatura modificada, os principais impostos do Estado: o de importação, que os estados pleitearam inicialmente, e o de exportação (ex-Direitos de Entradas e Saídas, vigentes nos períodos colonial e imperial).

É interessante notar ter-se aberto mão, nessa estrutura, da instituição de impostos que, além de já estarem sendo cobrados há algum tempo, transformar-se-iam nas mais importantes fontes de receita para os cofres públicos, à medida que o país avançou no processo de industrialização da economia, como os incidentes sobre

o consumo de bens e sobre a renda. O Imposto sobre o Consumo era anteriormente cobrado sob a forma dos dízimos sobre as mercadorias em geral (pescado, gado, embarcações, azeite, tabaco etc.) e, posteriormente, já com esta denominação, sobre mercadorias específicas (sal, fumo, rapé), ao passo que o Imposto de Renda era cobrado na forma de impostos como os de “Novos e Velhos Direitos” e, depois, como “Subsídios e Vencimentos”. Tanto no caso do Imposto de Consumo como no do Imposto de Renda, tal posição parecia decorrer da opinião – não consensual – de que sobre estes fatos geradores já incidia o Imposto sobre Indústrias e Profissões que havia sido estendido, desde 1867, para toda e qualquer atividade industrial ou profissional. Isto também ocorria quanto ao Imposto do Selo que, além de cobrado, na sua origem, sobre quaisquer títulos, folhas de livros, papéis forenses e comerciais, passou – com as mudanças feitas no sistema tributário, entre 1865-1870, no intuito de garantir financiamento para a Guerra do Paraguai – a atingir, pelo sistema de estampilhas, todos os atos e transações em que o capital viesse a se manifestar, sob a forma de valores e somas, de transmissão de uso e gozo de propriedade.

QUADRO 1

Constituição de 1891: distribuição das competências tributárias	
União	
•	Sobre a importação de procedência estrangeira;
•	direitos de entrada, saída e estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação;
•	taxas de selo;
•	taxas de correios e telégrafos federais; e
•	outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariem a discriminação de rendas previstas na Constituição.
Estados	
•	Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
•	sobre imóveis rurais e urbanos;
•	sobre a transmissão de propriedade;
•	sobre as indústrias e profissões;
•	taxas de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;
•	contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios; e
•	outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariem a discriminação de rendas previstas na Constituição.
Municípios	
•	Atribuição de competências a cargo dos estados.

Fonte: Constituição Brasileira de 1891.

De qualquer forma, não se pode ignorar o fato de que, no período de elaboração e aprovação da nova Constituição, eram fortes os ventos liberais que sopravam em volta do mundo. O paradigma teórico dominante preconizava papéis bem restritos para o Estado, limitando, conseqüentemente, o volume de recursos que este poderia extrair do setor privado para cumprir suas tarefas, sob pena de provocar prejuízos para o sistema produtivo. Além disso, também a lembrança, ainda viva, e a fadiga da sociedade em relação aos impostos escorchantes e muitas vezes irracionais cobrados tanto na Colônia quanto no Império podem ter concorrido para influenciar os trabalhos dos constituintes na definição desta estrutura. De qualquer modo, a autonomia concedida à União para criar novos tributos, cumulativamente ou não, desde que não se contrariasse a discriminação de

rendas prevista no texto constitucional, garantiria que novos impostos pudessem ser instituídos a qualquer tempo.

Com o papel do Estado liberal restrito a poucas atividades, não deve causar estranheza o fato de se terem circunscrito suas receitas principalmente às derivadas do comércio exterior – atividades de importação e exportação –, o motor dinâmico da economia, à época, com poucos outros impostos incidindo sobre as atividades internas, cujos mercados – de trabalho, renda e produto – se encontravam em fase incipiente de formação. De fato, no final do século XIX, enquanto a agricultura respondia por algo em torno de 40% do produto interno bruto (PIB), a participação das exportações alcançava mais de 20% na sua geração, garantindo divisas para o país cobrir suas necessidades de importações de bens e serviços. Os impostos que sobre as importações incidiam representavam mais de 60% das receitas do Império. Neste contexto histórico e teórico, a função da tributação consistia precipuamente em prover o governo de recursos destinados a desempenhar suas limitadas atividades, inexistindo seu manejo enquanto instrumento de política econômica voltado para outros objetivos.

Do ponto de vista da discriminação de receitas para os estados, a Constituição de 1891 destinou-lhes: *i)* o imposto de exportação, que o projeto original propunha extinguir em 1898, devido às suas implicações negativas para a concorrência da produção nacional no mercado externo, tendo sua alíquota limitada, por esta razão, a 30%; *ii)* os impostos sobre o patrimônio (imóveis rurais e urbanos e sobre a transmissão de propriedade), que já eram, em geral, cobrados pelas províncias; e *iii)* os impostos sobre as atividades de suas economias (Indústria e Profissões e Taxa de Selo). Além da superposição, nesta estrutura, de alguns tributos também cobrados pela União (Selo, Loterias), a autonomia a eles concedida, à semelhança do que ocorreu com a União, para criar novos tributos não discriminados no texto constitucional, cumulativamente ou não, deixou uma importante porta aberta para a ampliação de suas receitas, desde que necessário, com o risco, entretanto, de se instabilizar o sistema como resultado deste poder concorrente. Além disso, ao não se discriminar receita para os municípios, atribuindo tal responsabilidade aos estados, reforçaram-se as fontes desta instabilidade pelas disputas de bases tributárias que poderiam ocorrer entre estes níveis de governo.

Do ponto de vista do equilíbrio federativo, no entanto, apesar de se ter concedido autonomia aos estados não somente no campo das competências tributárias como em outras diversas áreas (política, financeira, administrativa, trabalhista) não se teve, na elaboração da Constituição, preocupação em estabelecer mecanismos de redistribuição de receitas para compensar ou pelo menos atenuar as desigualdades econômicas e tributárias entre eles existentes. Ora, a atividade produtiva se concentrava predominantemente na região Sudeste, notadamente em São Paulo e Minas Gerais e, em menor escala, no Rio de Janeiro e no Rio Grande do Sul. O poder central encontrava-se enfraquecido financeiramente e dominado pelas oligarquias regionais mais poderosas econômica e politicamente. Estas definiam, em seu benefício, as principais medidas de política econômica, e o governo republicano não dispunha, portanto, de condições para adotar tais medidas. Isto também não era recomendado pelo pensamento dominante sobre o papel do Estado e da tributação. Assim a nova federação transformou-se, na prática, numa “federação para poucos”,

e o sistema tributário em uma caixa de ressonância destes conflitos, preservando e ampliando suas distorções.

## 2.2 CRISES, DÉFICITS PÚBLICOS E MUDANÇAS TRIBUTÁRIAS: A CRIAÇÃO E O PEQUENO AVANÇO DOS IMPOSTOS INTERNOS

Até 1930, tendo como motor dinâmico da economia a atividade agroexportadora, o Brasil – altamente dependente do comércio exterior tanto para a geração de renda e a realização dos lucros do sistema, quanto para suprir o Estado dos recursos necessários para o cumprimento de suas funções – viu seus ciclos econômicos oscilarem ao sabor de dois tipos de choques externos, além dos internos: os decorrentes das periódicas flutuações da oferta e dos preços do café, o principal produto de exportação; e os que tinham origem nas perturbações da economia internacional, que afetavam a demanda dos países centrais (FRITSCH, 1997, p.34). Independentemente de sua origem, estes choques implicavam, para o país, menores níveis de produção, exportações, importações, emprego, renda e, conseqüentemente, menor arrecadação para o Estado.

Em decorrência disso, após uma década de estagnação subsequente à instauração do regime republicano, o país conseguiu, entre 1901 e 1930, registrar taxas de crescimento do PIB superiores a 5% em apenas 13 anos, rapidamente sucedidas de redução ou contração do produto. Na primeira metade da década de 1900, após o crescimento espetacular de 14,3% em 1901, a expansão do PIB foi baixa até 1905, devido à política monetária altamente restritiva implementada pela administração anterior (Campos Sales/Joaquim Murinho), inibidora dos ganhos que começavam a ser colhidos com o crescimento das exportações de borracha e com a vinda de investimentos europeus para a periferia. No ciclo que perdurou até 1913, quando o abrandamento da política monetária propiciou melhor aproveitamento das favoráveis condições externas, a Primeira Grande Guerra Mundial (1914-1918) paralisou os mercados dos países centrais e a economia internacional. As políticas restritivas implementadas por alguns países centrais às voltas com fortes pressões inflacionárias e hiperinflacionárias, somadas, mais tarde, à grande crise mundial de 1929/1930, se encarregaram de enfraquecer e abortar a recuperação que se iniciou em 1919 e avançou na primeira metade da década de 1920.<sup>1</sup>

Não surpreende, assim, que as contas do governo federal tenham se mostrado permanentemente deficitárias, à exceção de alguns poucos anos até 1907, e sua dívida crescido consideravelmente, mesmo com a separação entre a Igreja e o Estado estabelecida na Constituição, o que reduziria os gastos públicos (GOLDSMITH, 1986). Isto se explica por algumas razões: *i*) as acentuadas reduções e contrações da atividade econômica, neste período, prejudicaram as receitas públicas, tendo a carga tributária bruta da economia, depois de ter atingido a média de 12,5% do PIB, entre 1900-1905, despencado para cerca de pouco mais de 7%, entre 1916-1925, e fechado a década de 1930 próxima a 9%, o que obrigou o governo a lançar mão de um crescente endividamento para financiar seus desequilíbrios; *ii*) liberal na aparência e intervencionista na prática, o Estado brasileiro realizaria inúmeras operações de salvamento do setor cafeeiro nos períodos de crise, visando sustentar seus preços no mercado internacional e proteger os níveis de renda dos exportadores, o que

1. Para uma análise mais aprofundada da evolução da economia, neste período, ver o trabalho de Fritsch, 1997.

aumentou expressivamente seus gastos, no conhecido processo de socialização das perdas; e *iii*) como boa parte da dívida pública era de origem externa, as políticas de desvalorização da moeda nacional implementadas para proteger e favorecer o setor exportador implicavam aumento de seus encargos financeiros e, por conseguinte, do desequilíbrio fiscal.<sup>2</sup>

Diante desse quadro, com os impostos sobre o comércio exterior prejudicados, o governo começou gradativamente a explorar os impostos internos para fortalecer suas receitas, embora as mudanças introduzidas no sistema não tenham encontrado terreno fértil para produzir resultados satisfatórios que permitissem o equacionamento dos desequilíbrios em suas contas, dada a ainda pequena dimensão do mercado de consumo interno e dos baixos níveis de renda do país.

Ainda no ano de 1891, valendo-se da autonomia para criar novos impostos que lhe foi concedida pela Constituição, desde que nela não discriminados, com a Lei nº 25, de 30 de dezembro, o governo instituiria o Imposto de Consumo (IC), bem como os critérios de sua incidência, para os artigos de fumo. A partir daí, sua base foi sendo gradativamente alargada, a ela sendo incorporados novos produtos, como bebidas (1895), fósforos (1897), vinhos estrangeiros (1904), café torrado (1906), louças e vidros (1914), pilhas elétricas (1918), até ter estendida sua incidência a praticamente todo o universo de produtos na década de 1930 (AMED e NEGREIROS, 2000).

Da mesma forma, no governo Campos Sales (1898-1902), quando várias medidas na área fiscal foram adotadas para conter os déficits públicos e viabilizar o programa de estabilização implementado à época, o Imposto do Selo foi aumentado. Numa medida inovadora, o governo determinou o uso de estampilhas nos produtos transacionados, para a União dispor de maior controle sobre a circulação de mercadorias no país. Tal iniciativa valeu a Campos Sales o apelido de “Campos Selo”, bem de acordo com a ironia com que a população costuma premiar os governantes que adotam medidas que oneram seu orçamento (AMED e NEGREIROS, 2000).

Em 1922, o Imposto de Renda (IR), que havia sido descartado nos trabalhos de elaboração da nova Constituição, pelo seu aparente caráter concorrencial com o Imposto sobre Indústrias e Profissões, seria, finalmente, criado pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro. Cobrado desde 1843 sobre os vencimentos recebidos dos cofres públicos com alíquotas progressivas que variavam de 2% a 10% (Lei nº 317, de 21/10/1843), posteriormente reduzidas à alíquota única de 3% (Lei nº 1.507, de 16/09/1867), este imposto tivera sua incidência estendida, em 1867, também para os dividendos distribuídos pelas sociedades anônimas, à razão de 1,5%. Não tendo integrado a estrutura tributária aprovada na Constituição, nem por isso deixou de ir ampliando gradativamente seu campo de incidência, especialmente à medida que aumentava a necessidade de recursos pelo Estado. Estudo da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, de 1966,<sup>3</sup> aponta que, em 1917, já era possível detectar seu gravame sobre as “hipotecas”; em 1920, sobre o “lucro líquido das atividades fabris”; em 1921, sobre o “lucro líquido do comércio”; e, em 1922, sobre o “lucro líquido das profissões liberais”. Sua cobrança foi estendida para os rendimentos de todas as

2. De acordo com Goldsmith (1986), cerca de 70% da dívida do governo federal era, entre 1900 e 1930, de origem externa.

3. Comissão de Reforma Tributária. Ministério da Fazenda. “A evolução do Imposto de Renda no Brasil”. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1966.

pessoas físicas e jurídicas do país, estabelecendo-se, com a sua regulamentação, em 1923, alíquotas progressivas que variavam de 0,5% a 8%, sem diferenciar, porém, os rendimentos do capital e do trabalho.

Apesar da correção feita nessa sistemática de incidência do imposto em 1925 (Lei nº 4.984, de 21/12/1925), quando os rendimentos foram divididos em cinco categorias, e estabelecidas alíquotas proporcionais de acordo com a sua natureza, complementadas por uma tabela progressiva, que variava de 0,5% a 10%, incidentes sobre o conjunto dos rendimentos ou sobre a renda global, sua arrecadação continuaria inexpressiva por um bom tempo. Isto se devia, mais do que à incipiência das atividades econômicas internas e dos mercados urbanos, ao fato de se ter isentado, desde a sua criação, os rendimentos auferidos pela atividade agropecuária, setor líder do crescimento à época, que poderia dar maior contribuição enquanto fonte de receita para o Estado. Somem-se a isto os descontos, que alcançavam até 75% do imposto devido, concedidos aos contribuintes que efetuassem pagamento dentro do prazo previsto para o seu recolhimento.

Ainda no ano de 1922 seria criado o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), precursor do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de 1934, e do futuro e atual Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Tendo sua competência sido atribuída à União, este imposto foi criado mais para atender às solicitações dos comerciantes do país (em especial os do Rio de Janeiro) – os quais, sentindo-se desprotegidos pelo fato de as faturas emitidas terem perdido as características de um título de crédito (o que os protegia perante os compradores, desde que por eles assinadas) com o disciplinamento das notas promissórias e letras de câmbio, pressionaram o governo para a criação de um título que, legitimado, além de constituir garantia de crédito, facilitaria seu desconto nos bancos. Este título surgiu na forma da *duplicata de fatura* e, em troca, os comerciantes concordaram com a criação de um imposto geral incidente sobre as vendas realizadas à vista ou a prazo, à alíquota inicial de 0,25%.<sup>4</sup> Com uma base restrita de incidência, este imposto só ganharia relevância depois de 1934, quando passaria a ser cobrado sobre as “vendas e consignações” de produtos em geral, inclusive agrícolas.

Apesar dessas mudanças na estrutura tributária, nem a carga tributária se elevou expressivamente, nem o Estado reduziu, de forma importante, sua dependência dos impostos externos, assim como os impostos diretos pouco viram avançar sua participação na arrecadação. Conforme mostra a tabela 1, no final da década, a carga tributária, que havia atingido o nível de pouco mais de 7% do PIB no período 1916-1925, situou-se pouco acima de 9% em 1929, com os impostos indiretos respondendo por 86% da arrecadação e os impostos diretos por apenas 14%. Um nível ainda distante dos que haviam sido obtidos até o início da Primeira Grande Guerra Mundial – em 1905 e 1907, a carga tributária situou-se em torno de 15% do PIB –, período em que era ainda mais expressiva a participação da tributação indireta na geração de receita. Considerando apenas a receita da União, é possível constatar, na tabela 2, que o Imposto de Renda responderia, em 1929, por apenas 4,5% do total arrecadado, cabendo 80% apenas aos impostos de Importação e de Consumo.

---

4. Costa, Alcides Jorge. *História do Direito Tributário*. Disponível em: <[www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.../20285](http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.../20285)>. Acesso em 24/07/2009.



TABELA 1

**Carga tributária bruta e sua distribuição entre impostos diretos e indiretos (em % do PIB)**

Períodos (média)	Carga tributária (% do PIB)	Composição dos tributos (% do PIB)	
		Indiretos	Diretos
1900-1905	12,59	11,35	1,24
1906-1910	12,41	11,18	1,23
1911-1915	11,14	9,96	1,18
1916-1920	7,00	6,07	0,93
1921-1925	7,53	6,58	0,95
1926-1930	8,89	7,68	1,21

Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006. Elaboração do autor.

TABELA 2

**Composição da arrecadação federal (em %)**

Ano	Tributos					Total
	Importação	Consumo	Renda e proventos	Selos e afins	Outros tributos	
1923	50,3	29,8	5,1	14,7	0,1	100,0
1924	51,9	27,3	2,2	18,5	0,1	100,0
1925	56,0	24,2	2,6	17,1	0,1	100,0
1926	47,8	30,1	2,9	19,0	0,2	100,0
1927	53,5	26,5	4,0	15,9	0,1	100,0
1928	55,2	25,9	4,0	14,8	0,1	100,0
1929	54,8	25,2	4,5	15,3	0,2	100,0
1930	50,2	28,3	5,0	16,4	0,1	100,0

Fonte: Direção Geral da Fazenda Nacional. Assessoria de Estudos, Programação e Avaliação. *78 anos de Receita Federal: 1890-1967*. Rio de Janeiro, 1968. In: Oliveira, Fabrício Augusto. *A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. Belo Horizonte. 2ª edição. Editora Oficina de Livros, 1991, p.21.

Tanto as periódicas crises da economia brasileira provocadas principalmente pelo estrangulamento externo quanto a predominância do setor externo como líder do crescimento, no meio de um “pacto oligárquico” que restringia as atividades do Estado às políticas de seu interesse, ajudam a entender este comportamento da carga tributária, bem como a composição de seus tributos. Mesmo que se pretendesse fortalecer as receitas governamentais, este esforço tenderia a esbarrar em inevitáveis limites dados tanto pela estrutura econômica e pelos baixos níveis de renda da população,<sup>5</sup> quanto pela capacidade de resistência dos setores agrários representados no aparelho do Estado no concernente ao aumento de sua contribuição para os cofres públicos. O fato é que nesta estrutura ainda não eram significativos os espaços, conforme indicam os resultados registrados até 1930, nem para tornar predominantes os impostos incidentes sobre as atividades internas, nem para tornar mais expressivos na arrecadação os impostos diretos, mais especificamente o Imposto de Renda, o que poderia melhorar o perfil de distribuição do ônus tributário entre os membros da sociedade.

Além da situação econômica, o aparato institucional da máquina arrecadadora era despreparado para combater a sonegação e garantir a cobrança eficiente dos tributos, o que também ajuda a explicar os baixos níveis de arrecadação. Criada em

5. Para se ter uma ideia destes níveis, o PIB *per capita* situou-se, em 1930, em R\$ 1,78 mil contra R\$ 1,01 mil em 1900, ambos cotados a preços de 2008, conforme dados do Ipeadata.

1909, a Diretoria da Receita Pública, que substituiu a Diretoria de Rendas Públicas de 1892, era um exemplo de estrutura administrativa esdrúxula, incompleta e inadequada para a missão do fisco. De acordo com estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) para o SindiReceita (SINDIRECEITA, 2005, p.18-19), “seus chefes eram nomeados em caráter efetivo, [sendo], portanto, indemissíveis”, e os conselhos dos contribuintes restritos aos do Imposto de Renda e do Consumo, com os demais tributos federais desguarnecidos desta instituição. Além disso, com uma estrutura de administração de impostos herdada do Império, que conheceria poucas transformações e que tinha nas atividades do comércio exterior – de exportação e importação – seus principais impostos, não se encontrava preparada e capacitada para cobrar os impostos que começavam a incidir sobre as atividades internas.

No que respeita às relações federativas, o período foi de permanente tensão entre estados e União, especialmente na disputa de bases tributárias mal definidas na legislação, acirrando-se os conflitos na busca por maior arrecadação, com prejuízos para a economia. Foi assim com a Taxa de Selo, que não teve muito bem definido o que seriam os atos relativos às economias dos estados para o seu gravame. Para o Imposto de Exportação não se estabeleceu com precisão a proibição de cobrança nas mercadorias transacionadas entre os estados, que constituía importante fonte de arrecadação, principalmente para os estados que não comerciavam para o exterior. Também foi fonte de tensões o Imposto de Importação, cobrado até 1931 (ano em que foi abolido) sobre a “importação de procedência nacional”.

A crise econômica mundial – a qual se manifestou, em 1929, inicialmente com o *crash* da Bolsa de Nova Iorque, e conduziu a economia mundial, nos anos seguintes, para uma profunda depressão –, ao derramar fortemente seus efeitos no Brasil, com a queda dos preços e das exportações do café, enfraqueceria o pacto político que se formou na Primeira República por meio da “política dos governadores”, e abriria o caminho para importantes transformações nos campos político, institucional e econômico. Da Aliança Liberal que se formou, à época, reunindo as forças políticas de Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraíba e os grupos de oposição ao governo, contra as pretensões do presidente Washington Luís de conduzir outro paulista, Júlio Prestes, à presidência, caminhou-se para a deflagração da Revolução de 30, que garantiu a chegada de Getúlio Vargas ao poder, rompendo-se com a aliança política anterior e inaugurando-se um período de novas articulações e de um novo desenho para o papel do Estado. Da crise econômica que continuou avançando, neste início, acentuando o desequilíbrio externo da economia brasileira, surgiram as condições para o país acelerar o processo de industrialização e modificar o seu padrão de acumulação, com as atividades internas assumindo a liderança do crescimento e passando a comandar os ciclos econômicos. Estas mudanças refletir-se-iam sobre a estrutura tributária, modificando tanto sua dimensão quanto sua composição. É o que se analisa em seguida.

### **3 CENTRALIZAÇÃO, ESTADO DESENVOLVIMENTISTA E INDUSTRIALIZAÇÃO: 1930-1964**

#### **3.1 1930-1945: VARGAS, O ESTADO UNITÁRIO AUTORITÁRIO E A MUDANÇA NO PADRÃO DE ACUMULAÇÃO**

Na prática, a Constituição de 1891 acabou em 1930. Até 1934, quando foi promulgada a nova constituição, o país foi governado por decretos editados pelo governo provisório, liderado por Getúlio Vargas, constituído como resultado da Revolução de 1930. Foi dissolvido, por meio do Decreto nº 19.398, de 11 de novembro deste ano, o Congresso Nacional, as assembleias legislativas estaduais e as câmaras municipais. Foram substituídos, também, os governadores dos estados por interventores nomeados pela presidência. Toda a legislação existente continuava em vigor, desde que não conflitasse com as disposições legais do novo governo. De acordo com Moraes (*apud* FRANCISCO NETO, 2008, p. 113-114) “pouco se fez [neste interlúdio] em matéria tributária, não havendo cogitação alguma para reformas tributárias”. Alterações mais importantes nesta matéria seriam de responsabilidade de uma assembleia constituinte que iria elaborar nova Carta Magna para o Brasil, tão logo restabelecida a normalidade democrática, o que só ocorreria em 1933.

Os dois principais desafios do novo governo, em meio aos conflitos políticos que se intensificaram com a Revolução Constitucionalista de 1932, foram: *i*) desmontar as estruturas institucionais do Estado oligárquico, as quais garantiam poder excessivo para as principais oligarquias regionais – o que colocou em marcha um forte movimento de centralização do poder e das instâncias decisórias sobre as atividades econômicas no poder central, em oposição à forte descentralização do período anterior; e *ii*) enfrentar a crise econômica iniciada em 1929/1930 – a qual se aprofundou nos anos seguintes, conduzindo a economia mundial para uma depressão, e cujos efeitos, no Brasil, poderiam minar suas forças. Não foram desafios pequenos, dada a situação econômica e política da época, especialmente porque as medidas a serem adotadas exigiriam volumes apreciáveis de recursos, com o que, definitivamente, o Estado brasileiro não contava.

Os estragos produzidos pela crise no tecido econômico foram mais evidentes no triênio 1929/1931. Depois de registrar uma taxa robusta de crescimento de 11% no biênio 1927/28, a economia viu declinar para 1,1% em 1929 e encolher 2,1% e 3,3% em 1930 e 1931. Os maiores efeitos da crise se fizeram sentir principalmente sobre os preços das exportações, cujos valores ingressaram numa trajetória de queda, a partir de 1929, caindo de US\$ 473 milhões em 1928 para US\$ 179,4 milhões em 1932 (queda de 60%), provocando um forte estrangulamento externo da economia, que se manifestou na queda ainda mais espetacular das importações: tendo atingido US\$ 388 milhões em 1928, estas foram reduzidas para US\$ 92,8 milhões em 1932 (queda nominal de 75%).<sup>6</sup> Ou seja, as duas principais fontes de receita dos governos – federal e estaduais – enfraqueceram-se, num momento em que mais se precisava contar com recursos para a implementação de políticas anticíclicas. O problema só foi atenuado porque os impostos internos aumentariam sua importância na estrutura da

6. De acordo com Abreu (1997, p. 74), como “os preços de importação em mil réis cresceram 6% [e] os de exportação caíram 25% [...], os termos de intercâmbio sofreram uma deterioração de 30% e a capacidade de importar 40%”.

arrecadação, mais do que compensando o declínio dos externos: na média anual, a carga tributária saltou de 8,89% no período 1926-1930 para 10,2% em 1931-1935.

Nessas condições, a política econômica do Governo Provisório, de acordo com a interpretação de Furtado (1971), teria sido decisiva para sustentar a demanda, com a implementação de políticas expansionistas de gastos, principalmente na compra, para destruição, de estoques do café, visando impedir quedas mais significativas de seus preços, mesmo que incorrendo em elevados déficits orçamentários. De acordo com Abreu (1997, p. 80), entre 1931-1933 estes déficits se mantiveram acima de 12% dos gastos agregados, tendo alcançado 40% em 1932. A imposição de vários controles sobre as importações teria sido outra medida importante para mitigar o estrangulamento externo, proteger a indústria nacional e garantir respostas para a demanda interna, o que foi facilitado pela existência de uma capacidade ociosa prévia instalada na economia nos anos anteriores. Tais medidas, ao fortalecerem a industrialização e o mercado interno, teriam propiciado ao Brasil dar início ao deslocamento do centro dinâmico da economia para dentro do país no processo conhecido como “substituição de importações”, reduzindo a dependência da demanda externa. Como resultado, em meio à depressão mundial, a recuperação da economia teria início já em 1932, quando o PIB cresceu 4,3%, acentuando-se no biênio seguinte, ao registrar-se uma taxa média anual de 9% de expansão. Com o avanço das atividades econômicas internas e a redução progressiva da importância do comércio exterior na economia, ampliaram-se, progressivamente, as bases da tributação para os impostos internos aumentarem sua participação na estrutura da arrecadação.

Para levar à frente o projeto de desmonte das estruturas do Estado oligárquico e transferir para o poder central instâncias importantes em que se tomavam decisões estratégicas de política econômica, o que era também fundamental para a implementação de políticas de âmbito nacional, deu-se início à criação de autarquias e agências descentralizadas, vinculadas à esfera federal e financiadas, em geral, por fundos vinculados, cujos recursos, oriundos de percentuais fixos cobrados por unidade física de cada produto a elas associados, independiam do orçamento fiscal. Como decorrência, várias atividades antes sob o controle dos estados foram sendo transferidas para a órbita central, atenuando-se, também com isto, as limitações do sistema tributário da época. Este processo seria acentuado nas décadas de 1940 e 1950: da criação do Instituto de Valorização do Café (IVC) e do Açúcar e do Alcool (IAA), em 1931, avançar-se-ia na criação do Instituto Nacional do Mate (1938), do Sal (1940), do Pinho (1941), da Marinha Mercante, do Leite (1942), entre outros, prática que foi se generalizando, a ponto de associar-se imediatamente o surgimento de uma autarquia à criação de um fundo para o seu financiamento. Com isto, conseguiu-se desalojar o poder estadual destas estruturas, nelas acomodar os distintos interesses cooptados e reunidos em torno do projeto político de Vargas, conhecido como *Estado de compromisso*, que não se vinculava a um setor específico, e abrir mão de mudanças tributárias arrojadas, que poderiam minar as bases do novo pacto político estabelecido.<sup>7</sup>

---

7. Para uma análise detalhada da evolução dessas autarquias e fundos e do avanço da administração descentralizada neste período, ver o trabalho de Prado (1985).

Também importante para tornar mais eficiente a cobrança de tributos do governo federal, nesse período, foi a reforma que se realizou, em 1934, na estrutura da instituição responsável por sua administração. Nas mudanças realizadas, a Diretoria de Receita Pública, de 1909, foi substituída pela Direção-Geral da Fazenda Nacional (DGFN), a qual passou a ser integrada por três departamentos: de Rendas Internas, de Rendas Aduaneiras e do Imposto de Renda. Todos os impostos federais passaram a contar, o que não ocorria anteriormente, com cobertura nas áreas de fiscalização, arrecadação e apoio administrativo, sendo estas atividades distribuídas e alocadas nos respectivos departamentos. Contudo, apesar de se contemplar, pela primeira vez, uma direção especializada para as alfândegas e também para os impostos internos, o tratamento conferido a estes órgãos na forma de departamentos, operando de maneira estanque, conduziria à superposição e duplicação de funções e à inevitável rivalidade entre seus quadros, prejudicando sua missão e aumentando custos. Uma estrutura que, apesar destes problemas, se manteria praticamente a mesma até a década de 1960, quando começaria a sofrer uma profunda reformulação.

Com a economia em franca recuperação, sendo a expansão comandada pelas atividades internas, e superada a crise provocada pela Revolução Constitucionalista de 1932, realizaram-se, em 3 de maio de 1933, eleições para a formação de uma assembleia constituinte responsável pela elaboração da nova Carta Magna para o país, a qual, instalada em novembro de 1933, teve concluídos seus trabalhos no dia 16 de julho de 1934, com a promulgação da Constituição. Como observa Costa (2009), na definição do novo sistema tributário o debate sobre o sistema de partilha também foi dominante, mas realizado num nível superior ao que se observara na de 1891, com a apresentação, inclusive, de dados e informações confiáveis de seus resultados e problemas. Diferentemente também do que ocorrera naquela, teria também havido, nesta, alguma preocupação em identificar os efeitos dos tributos sobre a economia e o contribuinte. O quadro 2 apresenta a estrutura que terminou sendo aprovada nesta Constituição.

As principais alterações no sistema no tocante à sua estrutura foram as seguintes: *i)* a constitucionalização dos impostos de renda e consumo, de competência federal, que haviam sido criados por lei ordinária; *ii)* o desmembramento e distinção dos impostos sobre a transmissão da propriedade *causa mortis* e *inter vivos*; *iii)* a criação do imposto sobre combustíveis destinado aos estados; *iv)* a transformação do imposto sobre vendas mercantis no imposto sobre vendas e consignações; e *v)* a criação do imposto de licença.

Em relação à distribuição das competências, a principal inovação – importante para o federalismo –, foi, pela primeira vez, a atribuição constitucional de um campo próprio de competências aos municípios, com uma estrutura de cinco tributos e de sua participação com os estados, em partes iguais, na arrecadação do imposto sobre indústrias e profissões. Os estados foram beneficiados com o imposto de consumo de combustíveis e a transferência do imposto sobre vendas mercantis, transformado em vendas e consignações, com base significativamente alargada e de incidência cumulativa, para seu campo de competência. Além disso, foi-lhes permitido exercer poder concorrente com a União na criação de novos impostos, vedando-se, contudo, a bitributação, prevalecendo, em caso de impostos desta natureza, o criado pela União. À União apenas couberam, adicionalmente, os impostos de renda e consumo já existentes.

No que se refere à preocupação com os efeitos dos impostos sobre a atividade econômica, a limitação da alíquota do imposto de exportação em 10% foi a principal mudança realizada, feita com o claro objetivo de garantir maior competitividade no mercado externo para o produto nacional. Este imposto continuou, contudo, sendo cobrado sobre o valor das mercadorias transacionadas entre os estados brasileiros, apesar da expressa proibição, no art. 17, IX, o qual estabeleceu ser “vedada a cobrança de impostos interestaduais (...) e intermunicipais em território nacional”.

QUADRO 2

**Constituições de 1934 e 1937: distribuição das competências tributárias**

Distribuição das competências tributárias	
Constituição de 1934	Constituição de 1937
<p>União</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Importação;</li> <li>• renda, à exceção da renda cedular sobre imóveis;</li> <li>• consumo, exceto os combustíveis de motor a explosão;</li> <li>• transferências de fundos para o exterior;</li> <li>• selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia;</li> <li>• impostos de competência residual, proibida a bitributação; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>	<p>União</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Importação;</li> <li>• renda;</li> <li>• transferências de fundos para o exterior;</li> <li>• consumo;</li> <li>• sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia;</li> <li>• impostos de competência residual, proibida a bitributação; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>
<p>Estados</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Propriedade territorial, exceto a urbana;</li> <li>• transmissão da propriedade <i>causa mortis</i>;</li> <li>• transmissão da propriedade imobiliária, <i>inter vivos</i>, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade;</li> <li>• consumo de combustíveis de motor a explosão;</li> <li>• vendas e consignações;</li> <li>• exportação, à alíquota máxima de 10%;</li> <li>• indústrias e profissões, dividido em partes iguais com os municípios;</li> <li>• selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia;</li> <li>• impostos de competência residual, proibida a bitributação, prevalecendo o cobrado pela União; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>	<p>Estados</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Propriedade territorial, exceto a urbana;</li> <li>• transmissão da propriedade <i>causa mortis</i>;</li> <li>• transmissão da propriedade imobiliária, <i>inter vivos</i>, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade;</li> <li>• transferido para a competência da União e integrado ao Imposto de consumo;</li> <li>• vendas e consignações;</li> <li>• exportação, à alíquota máxima de 10%;</li> <li>• indústrias e profissões, dividido em partes iguais com os municípios;</li> <li>• selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia;</li> <li>• impostos de competência residual, prevalecendo o criado pela União; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>
<p>Municípios</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Licenças;</li> <li>• imposto predial e territorial urbano;</li> <li>• diversões públicas;</li> <li>• imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>	<p>Municípios</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Licenças;</li> <li>• imposto predial e territorial urbano;</li> <li>• diversões públicas;</li> <li>• transferido para a União e Integrado ao IR; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>

Fontes: Constituições Federais de 1934 e 1937.

Além de reforçar, portanto, o campo de competência dos estados, alargando suas bases de financiamento, principalmente por meio do IVC, a Constituição também premiou os municípios ao destinar-lhes impostos próprios e garantir sua participação na arrecadação do imposto sobre indústrias e profissões. Por isso, não é nenhum exagero dizer que tenha sido benéfica para a federação, dada a distribuição mais equilibrada de receitas. Todavia, isto não significa que a União tenha sido sacrificada, visto que embora o imposto de importação tenha ingressado numa rota de declínio

relativo, os principais impostos internos – renda e consumo – aumentavam sua participação na estrutura tributária com o avanço do mercado interno na geração do produto. Registre-se algo que costuma passar despercebido nas análises feitas sobre o novo sistema: talvez tão ou mais importante do que fortalecer financeiramente os municípios e as bases da federação, tal medida era altamente funcional para o projeto político de Vargas, pois, ao reduzir a dependência daqueles em relação aos estados, enfraquecia o poder de influência destes e deixava o caminho mais livre para o poder central costurar melhor as alianças políticas.

Apesar do bom momento vivido pela economia brasileira em meio à severa crise mundial – a taxa de crescimento médio do PIB atingiu, entre 1933/37, o nível de 7,5% – e das melhores perspectivas abertas com o restabelecimento do regime constitucional, este período durou pouco. Conforme aponta Oliveira (2007),

o sopro democrático que percorreu o país nos primeiros anos da década e circulou, ainda que brandamente na Constituição de 1934, começou a perder força com os embates travados entre os quadros da Ação Integralista Brasileira (AIB), da direita, e a Ação Libertadora Nacional (ALN), da esquerda, e foram paralisados com o movimento conhecido como Intentona Comunista, em 1935, que forneceu a justificativa para o golpe de Estado dado por Vargas, em 1937, instaurando no país o que ficou conhecido como *Estado novo* – um regime autoritário que se manteria até 1945.

Com o Estado Novo, as liberdades democráticas foram novamente suprimidas: as eleições e os partidos políticos foram suspensos; o Congresso Nacional, as assembleias estaduais e as câmaras municipais dissolvidas, e os governos dos estados, bem como os prefeitos municipais passaram, reeditando o período imperial, a ser nomeados pelo presidente da República. Com a Constituição outorgada de 1937, que estabeleceu os contornos jurídicos do novo regime, Vargas dotou-se de poder constituinte e transformou-se numa constituição viva. Foram feitos remendos a seu bel-prazer, de acordo com seus interesses. Ainda como nota Oliveira (2007),

embora a federação tenha nela sido formalmente mantida, ajustando a de 1934 à nova ordem que se instaurou, o fato é que não passava de uma ficção. Em contrapartida, a centralização política avançou, transformando o Estado em fonte exclusiva de poder.

É interessante notar, contudo, não ter ocorrido uma centralização no campo das competências tributárias e administrativas entre as esferas de governo, o que estaria mais de acordo com o novo regime. Como é possível deduzir da análise do quadro 2, a Constituição de 1937 manteve praticamente intacta a estrutura da de 1934. Apenas transferiu dos estados para o campo de competência da União o imposto de consumo sobre combustíveis de motor a explosão, que vinha sendo cobrado desordenadamente por aquela esfera, estendendo inclusive sua incidência para a energia elétrica, e retirou dos municípios o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais. Além disso, devido à preocupação com os efeitos dos impostos sobre a economia, deu maior clareza, no art. 25, à proibição da cobrança do imposto de exportação nas transações realizadas entre os estados, o qual só foi efetivamente extinto em 1940. Como constata Lopreato (2002, p.27), “a nova estrutura tributária não se diferenciou da anterior no que se refere à distribuição regional e intergovernamental da receita tributária”.

Procurando compreender por que isso teria ocorrido, com o governo central renunciando à possibilidade de enfraquecer financeiramente os estados e municípios e submetê-los mais facilmente ao seu comando, Lopreato (2002, p. 29) considera que, mesmo no regime autoritário de Vargas, teria sido necessário, para sua sustentação, refazer pactos e negociar acordos com as forças políticas estaduais, “reconstruindo o pacto oligárquico em novas bases, tendo à frente interventores, e articulando-se com o governo central forte”. É possível. Mas o fato é que Vargas detinha o controle absoluto das unidades federadas, via interventores e departamentos de administração dos serviços públicos, os *daspinhos*, que substituíram os legislativos estaduais, e, a rigor, poderia até mesmo não ter seguido este caminho, embora com maiores riscos. Não se deve por isso descartar a hipótese de que pode ter pesado nesta decisão a avaliação de que os ganhos que poderiam ser obtidos no reordenamento do sistema tributário não seriam suficientes para propiciar, ao Estado, a tarefa que se propunha empreender, não compensando os riscos políticos que tal medida representaria. Por isso, pode ter-se considerado mais adequado dispensar alterações conflituosas no campo das competências tributárias, mantendo soldados os interesses regionais nesta questão, e articular, em outras bases, as condições de financiamento para o papel que o Estado iria desempenhar na economia a partir do advento do Estado Novo.

A reorientação do papel do Estado observada a partir de 1930, com a criação e transferência para o poder central das agências governamentais com objetivos regulatórios, visando reverter a forte descentralização do período anterior e quebrar o poder das elites estaduais, avançou na primeira metade desta década, com a sua intervenção nas operações de compras dos estoques de café – política identificada por alguns autores como de natureza pré-keynesiana de demanda agregada. Ela se acentuou a partir de 1937, quando o mesmo Estado assumiria a responsabilidade de dar início à constituição da indústria de base no país e começar a remover os principais óbices que barravam um curso mais suave para o processo de industrialização.

De um Estado com atividades mais de cunho regulatório na esfera econômica, que foram também fortemente ampliadas no Estado Novo com a criação de uma infinidade de novas autarquias, conselhos e agências descentralizadas inseridas no aparelho central, ele também assumiria, a partir deste período, o compromisso com a constituição das bases necessárias para o país fazer avançar o seu processo de industrialização, libertando-se, gradativamente, dos recorrentes estrangulamentos externos que enfrentava. Assumiria, desta forma, o papel de *Estado desenvolvimentista*, antecipando-se também às ideias cepalinas, segundo as quais seria missão do Estado, nos países subdesenvolvidos, libertá-los do atraso e da miséria. Nasceram nesta fase empresas que seriam cruciais para impulsionar o processo de industrialização: o projeto de instalação no país de uma usina integrada, que se materializará na criação da Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), em 1941, em meio à Segunda Grande Guerra Mundial, com financiamento norte-americano, cujas operações só começariam, no entanto, em 1946; a Companhia Vale do Rio Doce (CVRD), em 1942; a Companhia Nacional de Álcalis (CNA) e a Fábrica Nacional de Motores (FNM), em 1943; a Acesita, em 1944, para a produção de açós especiais. Ao mesmo tempo, foram impulsionados vários projetos para aumentar a oferta de energia no país, a exemplo da criação da Companhia Hidro Elétrica do São Francisco (CHESF), em 1945.



Sem dispor de condições adequadas de financiamento interno e com os fluxos de capitais internacionais paralisados desde a crise de 1930, a ação do Estado para estes propósitos foi limitada, tendo ele continuado, a partir da década de 1940, a lançar mão da cobrança de taxas específicas vinculadas à atividade econômica do setor (café, açúcar, mate, pinho, sal, entre outras), independentes do orçamento fiscal, para o financiamento das agências e órgãos regulatórios que se multiplicaram; da emissão primária de moeda para a cobertura dos elevados déficits orçamentários da época, especialmente a partir de 1942; e, aproveitando as relações de “boa vizinhança” com os EUA no período da guerra, para a obtenção de financiamento junto ao Export-Import Bank of the United States (EXIMBANK) para a construção da CSN (PRADO, 1985).

No campo tributário, foram muito poucas as mudanças realizadas no período, mesmo porque, independentemente da crise econômica provocada pela guerra, as bases da tributação interna ainda não haviam se alargado o suficiente para permitir alterações mais drásticas em sua estrutura. De qualquer forma, duas alterações mais relevantes merecem ser destacadas pelo que representarão em termos de fortalecimento dos impostos internos e da capacidade de financiamento do Estado: a inclusão no sistema federal, sob a forma de *imposto único*, de todos os tributos incidentes sobre os combustíveis e lubrificantes, em 1940, e a reorganização da estrutura de administração do Imposto de Renda, em 1942.

A importância da lei de criação do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes – IUCL (Lei Constitucional nº 04, de 20/09/1940, e Decreto-Lei nº 2.615, de 21/09/1940) foi que com ela vetou-se, de um lado, a cobrança do IVC, que vinha sendo feita pelos estados sobre o mesmo produto, e assegurou-se, de outro, que parcela de seus recursos, que seria destinada para os estados e municípios, estaria vinculada a investimentos na área de transportes, alimentando o Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios, criado à época, enquanto a da União representaria receitas que poderiam ser livremente despendidas pelo governo federal.<sup>8</sup> Este imposto representou, do ponto de vista tributário, a primeira vinculação de receitas introduzida no sistema para o financiamento de uma atividade específica e, no tocante às relações federativas, a criação do primeiro mecanismo de cooperação intergovernamental.

A reforma administrativa do Imposto de Renda foi realizada em 1942 (Decreto-Lei nº 4.178, de 13/03/1942) e consistiu, entre outras mudanças: *i*) no estabelecimento da obrigatoriedade de fornecimento, por parte de determinados órgãos, de valiosas informações cadastrais para o fisco; *ii*) na exigência de apresentação, pelas pessoas físicas e jurídicas, de comprovantes do pagamento do imposto de renda em determinadas operações; e *iii*) na definição da obrigatoriedade da prestação de informações, pelos contribuintes, dos rendimentos pagos ou creditados a terceiros. Contudo, o mais importante foi a profunda descentralização realizada na sua estrutura de administração: reorganização de sua divisão, ampliação das delegacias regionais e instalação das delegacias seccionais, aprimorando-se a estrutura administrativa de 1924 e descentralizando-se os seus serviços. Como parte do esforço de guerra, seria também criado, em 1943, um imposto incidente sobre lucros extraordinários, o que, juntamente com a reforma administrativa realizada, propiciaria ao imposto de renda

---

8. Só em 1949, quando se criou o Fundo Rodoviário Nacional (FRN), substituto do Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios, extinto em 1945, a arrecadação do IUCL passaria a ser inteiramente vinculada à aplicações no setor rodoviário (Prado, 1985).

aumentar expressivamente sua participação na estrutura tributária (COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1966).

Com a guerra, as taxas espetaculares de crescimento do PIB alcançadas entre 1932 e 1936 entraram em declínio, arrastando o país para uma recessão entre 1939 e 1942, da qual se recuperou a partir de 1943, contando principalmente com a expansão mais vigorosa da atividade industrial. Devido a este quadro e também à ausência de alterações mais significativas no sistema de tributação, a carga tributária se manteve, entre 1941 e 1945, praticamente no mesmo nível do quinquênio anterior, tendo atingido, na média anual, 12,7% do PIB. Sua composição, no entanto, no final deste período mudara radicalmente, como se constata pelo exame da tabela 3. Enquanto em 1931 os impostos diretos respondiam por apenas 17% da arrecadação total, em 1945 esta participação aumentara para 33%. No caso da receita tributária federal, a mudança seria ainda mais evidente. O Imposto de Importação, que respondia, em 1935-1937, por 50% da arrecadação, viu esta participação declinar acentuada e aceleradamente a partir do final da década, devido ao início da guerra, à contração do mercado mundial, à perda de força da produção e exportação cafeeiras e ao conseqüente estrangulamento externo da economia brasileira. Enquanto isso, avançavam as atividades econômicas internas, estimuladas pelos ganhos obtidos com o processo de substituição de importações, e viabilizavam-se os impostos sobre elas incidentes. Em 1945, enquanto o Imposto de Importação participou com apenas 14,5% no total da receita federal, a participação do Imposto de Consumo chegou a 40% e, mais importante, a do Imposto de Renda saltou de 8%, em 1935, para 33% neste ano, beneficiada pela expansão dos empregos urbanos e dos lucros das empresas e, principalmente, pela modernização da estrutura administrativa governamental.

TABELA 3

**Carga tributária bruta e sua distribuição entre impostos diretos e indiretos (em % do PIB)**

Períodos (média)	Carga tributária (% do PIB)	Composição dos tributos (% do PIB)			
		Indiretos		Diretos	
		% do PIB	% na CT	% do PIB	% na CT
1930-1935	10,23	8,43	82,4	1,80	17,6
1936-1940	12,50	9,92	79,4	2,58	20,6
1941-1945	12,71	8,90	70,0	3,81	30,0

Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006.  
Elaboração do autor.

TABELA 4

**Composição da arrecadação federal (em %)**

Ano	Tributos					Total
	Importação	Consumo	Renda e proventos	Selos e afins	Outros tributos	
1935	47,6	27,2	8,1	16,4	0,7	100,0
1937	50,8	28,9	9,9	10,2	0,2	100,0
1940	33,9	38,7	15,1	10,2	0,1	100,0
1945	14,5	40,0	33,2	12,2	0,1	100,0

Fonte: Direção Geral da Fazenda Nacional. Assessoria de Estudos, Programação e Avaliação. *78 anos de Receita Federal: 1890-1967*. Rio de Janeiro, 1968. In: Oliveira, Fabrício Augusto. *A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. Belo Horizonte. 2ª edição. Editora Oficina de Livros, 1991, p.21.

Com o final da guerra e a derrota dos regimes totalitários, a posição de Vargas se enfraqueceu e aumentaram as pressões, inclusive internacionais, que conduziram à sua queda e à realização de eleições livres no país, seguidas da promulgação de uma nova Carta Constitucional em 1946. Nesta época, a economia já começara a mudar a sua face, com os primeiros passos dados pelo Estado para deslanchar o processo de industrialização, modificando as bases produtivas para uma nova estrutura de impostos. Deixava-se para trás a herança de uma economia agroexportadora e altamente dependente da demanda externa e de tributos incidentes predominantemente sobre o comércio exterior.

### **3.2 1946-1964: AVANÇO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, DEMOCRACIA E RESSURREIÇÃO FEDERATIVA**

A elaboração da nova carta constitucional do país, promulgada em 18/09/1946, foi influenciada, em oposição à forte centralização de poderes do período anterior, por compromissos com o liberalismo político, a restauração das liberdades democráticas, o fortalecimento do federalismo e a descentralização das atividades públicas, tendo, como alvo privilegiado nestas mudanças, os municípios.

No campo político, a Constituição contemplou a criação de novas regras, visando ampliar o conceito de cidadania e moralizar o processo eleitoral, ao mesmo tempo em que, assegurando liberdade de organização partidária, garantiu a formação de partidos políticos de massa, de âmbito nacional, entre os quais se destacaram a União Democrática Nacional (UDN), o Partido Social Democrático (PSD), o Partido Trabalhista Brasileiro (PTB) e o Partido Comunista do Brasil, criado em 1922, sob a sigla PCB.

Graças a ela foram restabelecidas, também, as eleições diretas para governadores e deputados estaduais, atribuindo-se autonomia aos municípios de elegerem, por voto popular, os prefeitos e vereadores. O legislativo federal, por sua vez, ganhou autonomia para emendar e modificar o orçamento apresentado pelo executivo, deixando de ter um papel meramente decorativo na definição das prioridades do governo. Além disso, uma nova organização e divisão de responsabilidades foram estabelecidas para as duas casas legislativas no Congresso – o Senado e a Câmara Federal. Ao primeiro, atribuiu-se a responsabilidade pela supervisão e defesa dos interesses dos estados, com autonomia para aprovar matérias de ordem financeira a eles referentes, sem a necessidade de submetê-las à sanção da Câmara dos Deputados; à segunda, a autonomia para aprovar projetos de lei não relacionados com aquelas matérias, dispensando-se sua apreciação pelo Senado.

No campo tributário, não se observaram, contudo, grandes mudanças nas áreas de competências tributárias dos entes da federação, nem alterações significativas no sistema de impostos em face das transformações que vinham se operando nas estruturas da economia, conforme se constata pelo exame do quadro 3. De fato, nem a autonomia para os estados legislares sobre os seus impostos, nem a estrutura tributária e nem a distribuição destas competências conheceram mudanças relevantes. Os municípios ganharam o Imposto sobre Indústrias e Profissões, que já vinha sendo por eles cobrado, e a competência de cobrar também o Imposto do Selo; as contribuições de melhoria, contempladas na Constituição de 1934, mas esquecidas

na de 1937, foram novamente resgatadas e a competência de sua cobrança estendida para as três esferas de governo, mas este nunca foi um tributo importante para a arrecadação; do ponto de vista da economia, apenas reduziu-se a alíquota de exportação de 10% para 5% para se garantir maior competitividade da produção nacional nos mercados externos; e constitucionalizou-se o regime único de incidência do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis sobre este produto, estendendo-o também para os minerais e energia elétrica do país, os quais somente seriam efetivamente criados anos mais tarde.

A grande novidade neste campo surgiu na definição constitucional de transferências de receitas para os governos subnacionais e na garantia de destinação de parcela do orçamento federal para aplicação nas áreas menos desenvolvidas do país. A primeira iniciativa teve o claro objetivo de fortalecer os municípios, o que leva vários autores a ressaltarem o seu viés municipalista; a segunda, o de contribuir para a redução das disparidades inter-regionais de renda e para melhorar o equilíbrio federativo, configurando as bases de um federalismo cooperativo.

Pela Constituição de 1946, 60% da arrecadação do IUCL passariam a ser transferidos para os estados, o Distrito Federal e os municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei (art. 15, § 2º.). Da mesma forma, 10% da receita do Imposto de Renda caberiam aos municípios, excluídos os das capitais, divididos em partes iguais, exigindo-se que pelo menos metade (50%) desta transferência fosse aplicada em benefícios da zona rural (art. 15, § 4º.). Quanto aos impostos estaduais, estabeleceria, no art. 20, que, no caso de a arrecadação estadual, dela excluído o imposto de exportação, exceder o total das rendas locais, excluído o município das capitais, o estado deveria transferir-lhe 30% do excesso arrecadado. Segundo Arretche (2005, p.79) inaugurou-se, com a Constituição de 1946, um “tipo de arranjo que vigora até hoje, pelo qual as regras relativas às transferências constitucionais implicam que a União opere como arrecadadora substitutiva para estados e municípios, bem como os estados para os seus municípios”.

As disputas federativas tenderam, com isso, a deslocar-se, neste campo, da área das competências tributárias para a de definição das alíquotas de repartição das receitas.

A Constituição foi, entretanto, mais longe no campo da descentralização fiscal ao incluir, no capítulo das Disposições Gerais (Título IX), a obrigatoriedade de a União aplicar: *i*) no mínimo 3% de sua receita tributária na execução do plano de defesa contra os efeitos da seca no Nordeste, exigindo igual contrapartida dos estados beneficiados (art. 198); *ii*) 3%, durante pelo menos 20 anos consecutivos, na execução do plano de valorização da Amazônia, com igual contrapartida dos estados e territórios da região (art. 199); e *iii*) 1% no plano de aproveitamento das possibilidades econômicas do rio São Francisco e afluentes (LOPREATO, 2002, p.33).

De maneira clara, a questão regional seria assim introduzida, pela primeira vez, no orçamento, adotando-se medidas concretas para a redução das desigualdades inter-regionais de renda e dos desequilíbrios federativos. Órgãos de desenvolvimento regional começaram a ser criados para esta finalidade, casos da Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), do Departamento Nacional de Obras contra as Secas (DNOCS), e da Comissão do Vale do São Francisco

(CVSF). A eles se juntou, em 1959, a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), que passou a contar, nos primeiros anos da década de 1960, com vários incentivos fiscais para estimular o desenvolvimento da região. A partir de 1963, funcionou também a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), à qual foram destinados os mesmos incentivos concedidos ao Nordeste para promover o desenvolvimento do Norte do país. Isto levou um autor como Oliveira (1995, p. 84) a considerar, talvez exageradamente, que teria ocorrido, neste período, uma “verdadeira revolução federativa”.

QUADRO 3

### Constituição de 1946: distribuição das competências tributárias

União
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Importação;</li> <li>• consumo;</li> <li>• imposto único sobre a produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação de lubrificantes e combustíveis, estendendo-se este regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica;</li> <li>• renda e proventos de qualquer natureza;</li> <li>• imposto sobre a transferência de fundos para o exterior;</li> <li>• selo sobre os negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal;</li> <li>• extraordinários;</li> <li>• outros impostos, a serem criados, segundo a competência concorrente com os estados, prevalecendo o imposto federal;</li> <li>• taxas; e</li> <li>• contribuições de melhoria.</li> </ul>
Estados
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propriedade territorial, exceto a urbana;</li> <li>• transmissão de propriedade <i>causa mortis</i>;</li> <li>• transmissão de propriedade imobiliária <i>inter vivos</i> e sua incorporação ao capital das sociedades;</li> <li>• vendas e consignações;</li> <li>• exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% <i>ad valorem</i>;</li> <li>• selo para os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia;</li> <li>• outros impostos a serem criados, concorrentemente com a União, prevalecendo o imposto federal;</li> <li>• taxas; e</li> <li>• contribuições de melhoria.</li> </ul>
Municípios
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Predial e territorial urbano;</li> <li>• indústrias e profissões;</li> <li>• diversões públicas;</li> <li>• selo sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência;</li> <li>• taxas; e</li> <li>• contribuições de melhoria.</li> </ul>

Fonte: Constituição Federal de 1946.

No campo da economia e da política econômica, a nova ordem inaugurada com a Constituição de 1946, e que se estende até 1964, conhece três períodos distintos, que irão fazer avançar, de forma diferenciada, o novo padrão de acumulação instituído na década de 1930 e o papel do Estado como comandante deste processo. Neste processo, seriam afetadas as estruturas de tributação do país, em virtude do fortalecimento dos impostos internos, colocando a necessidade de realização de reformas neste campo, ditadas por tais transformações.

No primeiro, que vai de 1947 a 1950, o Brasil, beneficiado pelo período da guerra, conseguiria acumular vultosas reservas cambiais, mas defrontar-se-ia, ao seu final, com fortes pressões de demanda reprimida e, em decorrência, com pressões inflacionárias. Para conter o ímpeto do crescimento dos preços, adotou-se uma política liberal de importações e fixou-se a taxa de câmbio no nível de

Cr\$ 18,50/US\$, paridade mantida até 1953, o que provocou uma rápida diminuição das reservas e conduziu a economia novamente a uma situação de estrangulamento externo, com vultosos déficits em transações correntes já em 1947. A partir daí, a política econômica restringiu-se, diferentemente do que ocorrera durante o período do Estado Novo, ao manejo da política cambial, especialmente via controle administrativo das importações, para enfrentar este desafio. Com esta reserva de mercado, o processo de industrialização deslanchado na década de 1930 continuou avançando, porém de forma extensiva e pouco integrada, como aponta Lessa (1981, p. 15-19), dando continuidade ao processo de substituição de importações, mas de produtos menos essenciais na faixa de bens de consumo, notadamente na de bens duráveis. Isto propiciou uma expansão média anual de 6,8% do PIB entre 1946-1950 e um aumento da carga tributária de 12,7% do PIB entre 1941-45 para 13,9% neste período, beneficiada pelo alargamento do mercado interno.

No segundo período, de 1951 a 1954, novamente com Getúlio Vargas no poder, agora eleito democraticamente, o país avançaria na diversificação de sua estrutura industrial, de forma consciente, ainda segundo Lessa (1981, p.20-22), procurando superar os principais pontos de estrangulamento da economia, localizados nos setores de energia e transportes. Com este propósito, realizou-se a reestruturação do Plano Rodoviário Nacional, ampliou-se a oferta energética da região Nordeste, constituiu-se o Fundo Federal de Eletrificação, e, entre outras medidas também importantes, criou-se a Petrobrás, em 1953, e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) para dar suporte financeiro à montagem da infraestrutura econômica e ao processo de industrialização. Neste período, apesar dos efeitos da Guerra da Coreia, a economia cresceu à taxa média anual de 6%, avançando no processo de constituição da infraestrutura e da indústria de base e na remoção de importantes lacunas da pirâmide industrial, que obstavam o curso da industrialização e a consolidação do mercado interno.

Depois de um período de transição compreendido entre 1955 e 1956 – em que a principal preocupação da política econômica era o combate a um processo inflacionário em ascensão, via contenção da demanda global –, os anos de 1957 a 1960 correspondem ao período em que, mais uma vez sob a liderança e comando do Estado, completam-se, no país, as bases da industrialização, com o preenchimento das lacunas existentes na pirâmide industrial. É neste período que o processo deslanchado na década de 1930 por Getúlio Vargas se aprofunda, com o avanço da indústria de base e o início da montagem da indústria de bens de capital, e a significativa substituição de importações na faixa de bens de consumo duráveis e não duráveis. Nas palavras de Lessa (1981, p. 27), é o período em que se implementa “(...) a mais sólida decisão consciente em prol do processo de industrialização”, ou que se constituem, no país, de acordo com Cardoso de Mello (1982, p. 96-98), “as forças produtivas especificamente capitalistas, reduzindo sua dependência externa e endogeneizando os ciclos da economia brasileira”. Como decorrência, o PIB cresceu a uma taxa média anual em torno de 8% entre 1957-1960.

No comando dessas transformações, o Estado aumentou consideravelmente sua participação na economia, tanto na formação bruta de capital como no consumo. De acordo com Lessa (1981, p. 70), “a participação do governo na formação bruta de capital fixo (exclusive empresas estatais) cresceu de 25,6% no quadriênio 1953/56 para 37,1% nos quatro anos do Plano de Metas”. Incluídas

apenas as empresas estatais do governo federal, esta participação se elevaria para 47,8%. De novo segundo este autor, o consumo teria crescido de 14,3% para 20,3% entre 1947 e 1960, aumentando à taxa anual de 8,3%, em termos reais, contra 5,3% do consumo privado.

Apesar do avanço do Estado na vida econômica, suas estruturas institucionais e de financiamento continuaram defasadas frente à nova realidade. Em todo o período posterior a 1946, as mudanças no sistema tributário foram apenas pontuais, mantendo-se praticamente a mesma estrutura legada pela Carta Magna daquele ano. Mais importante neste período, a par da reestruturação do Plano Rodoviário Nacional, em 1949, foi a criação de um Adicional Restituível do Imposto de Renda de 15% por quatro anos, entre 1952 e 1956, a fim de alimentar o Fundo de Reparelhamento Econômico, criado em 1951 para financiar o desenvolvimento das indústrias básicas e das atividades agropecuárias.<sup>9</sup> Seus recursos seriam administrados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), fundado em 1952 com esta finalidade. Cite-se, ademais, a instituição do Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), em 1954 (que estava previsto na Constituição de 1946), cujos recursos seriam destinados ao Fundo Federal de Eletrificação, também criado em 1954 (Lei nº 2.308), visando garantir a expansão da oferta energética no país. Afora isto, as mudanças no sistema para aumentar a capacidade de financiamento do Estado foram feitas dentro dos limites que este propiciava, sem nenhuma reforma importante. Mudança de incidência de impostos específicos para *ad valorem*, reajustes em suas bases para defender a receita do processo inflacionário, ampliação do campo de incidência de alguns impostos, criação de adicionais, como o do Imposto de Consumo, em 1956, e mudanças de suas alíquotas em 1958 figuraram entre as limitadas alterações tributárias realizadas para dotar o Estado de maior capacidade de financiamento.

Isso não significa que reformas mais profundas do sistema não tenham sido tentadas. Em 19/08/1953, por exemplo, pela Portaria 784 do Ministério da Fazenda, sob a influência das propostas de modernização da economia da Comissão Mista Brasil-EUA, foi nomeada uma comissão para elaborar um anteprojeto do Código Tributário Nacional. Enviado pela comissão ao presidente da República e por este ao Congresso Nacional, o anteprojeto não conseguiu se converter em lei (AMED e NEGREIROS, 2000, p.272). Mudanças mais profundas na estrutura tributária implicariam colocar em risco o arco de alianças, inclusive inter-regionais e desagradar às forças políticas e econômicas que sustentavam o governo no pacto que ficou conhecido como *Estado de Compromisso*, o que levou um arguto observador como Tancredo Neves a considerar que “a reforma tributária não sai enquanto depender do apoio do Congresso, porque [incide] sobre todos os grupos a ninguém interessando” (*apud* BENEVIDES, 1976, p. 80).

Não quer dizer, tampouco, que as bases da produção não comportassem alterações mais significativas nas bases da tributação, visando adequá-las ao estágio de desenvolvimento do país. As atividades econômicas internas haviam se expandido em virtude da ampliação significativa dos níveis de renda *per capita*, enquanto o comércio exterior viu minguar sua participação relativa na geração da renda nacional e encolher sua contribuição para o financiamento do Estado.

---

9. Lei nº 1.474, de 26 de novembro de 1951.

Apesar da ausência de reformas mais profundas no sistema, a carga tributária, beneficiada pelo crescimento econômico verificado nesses períodos, continuou em trajetória de elevação, mas sem conseguir atender as demandas ampliadas do Estado por mais recursos, dado o seu novo papel. Dos 12,5% do PIB que atingira, na média anual, entre 1941-1945, saltou para 13,8% entre 1946-1950, para 15,4% no quinquênio seguinte e para 17,4% entre 1956 e 1960. Sua composição, no entanto, se modificou substancialmente: embora os impostos indiretos tenham mantido sua participação, em média, na casa de 70%, estes se referiam predominantemente aos impostos internos. No caso da União, depois de ter contribuído com cerca de 40% de sua receita, o Imposto de Renda começou a ver declinar sua participação relativa, na ausência de mudanças em suas bases de incidência e diante do maior avanço da produção, dos investimentos e do consumo interno, gravados por uma estrutura tributária de natureza pró-cíclica.

Não surpreende diante deste quadro que, em face do esforço realizado para comandar e apoiar tais transformações, o Estado tenha incorrido durante todo esse período em déficits gigantescos, cobertos por consideráveis emissões primárias de moeda e endividamento. De acordo com a série de dados estatísticos do IBGE sobre o século XX, os gastos primários do governo consolidados foram, em média, no período de 1930 a 1960, superiores a 20% da carga tributária. O capital externo, por meio de investimentos diretos ou de empréstimos, notadamente durante o período do Plano de Metas (1957-1960), complementou os recursos necessários para o país dar o grande “salto” da industrialização.

No final da década de 1950, os efeitos do bloco de investimentos do Plano de Metas começaram a se esgotar, num momento em que a inflação ganhava força e se acelerava, minando as bases do pacto político que dera sustentação ao projeto desenvolvimentista, acirrando os conflitos intercapitalistas e os do capital/trabalho. Diante do pacto em desintegração, da crise econômica se avizinhandando e da inflação em trajetória ascendente, somente a implementação de um novo bloco de investimentos complementares, para garantir a continuidade da vigorosa expansão do período anterior e para acabar de preencher as lacunas da pirâmide industrial, poderia reverter este quadro. Desestruturado institucional e financeiramente, o Estado, no entanto, não se encontrava preparado para comandar esta nova etapa de transformações e a desaceleração econômica tornou-se inevitável. Depois de conhecer uma expansão de 9,4% em 1960, o crescimento do PIB declinou para 8,6% no ano seguinte, 6% em 1962 e apenas 0,6% em 1963. Sua retomada exigiria a realização de reformas instrumentais e de financiamento da economia e do Estado, o que o conturbado contexto político da época não propiciou.

Do ponto de vista do sistema tributário, foram poucas as mudanças introduzidas e estas foram especificamente destinadas a minorar a crítica situação financeira em que se encontrava a maioria dos municípios brasileiros, pressionados pela ampliação de demandas por serviços públicos decorrentes da intensificação do processo de industrialização e da expansão das atividades e da população urbana. Em novembro de 1961, seria editada a Emenda Constitucional nº 5, com a qual se adicionaria aos 10% do Imposto de Renda a eles destinados também 15% do Imposto de Consumo e transferir-se-ia, para seu campo de competência, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), condicionando a aplicação de 50% de



seus recursos à área rural, e também o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *inter vivos*.

No mais, a estrutura permaneceria a mesma que fora herdada da Constituição de 1946, sem capacidade de prover o Estado de condições fiscais adequadas para desempenhar seu papel sem incorrer em fortes desequilíbrios. Em face da crise econômica instalada nos primeiros anos da década, a carga tributária recuou quase 0,5 ponto percentual do PIB, caindo de 17,4% no quinquênio 1956-1960 para 16,98% no quadriênio 1961-1964. O golpe de 1964 abriria, contudo, as portas para a realização de uma reforma tributária de profundidade, para a modernização e aprimoramento da máquina de arrecadação e fiscalização e para garantir, ao Estado, fontes mais amplas e seguras de financiamento.

#### **4 ESTADO AUTORITÁRIO, REFORMAS E CRISE: 1964-1988**

O golpe militar desfechado em março de 1964, apoiado pelas classes dominantes em associação com o capital estrangeiro, e por segmentos da classe média influenciados pela propaganda anticomunista, conduziu novamente à instalação, no país, de um Estado autoritário, que se manteve à frente de seu comando por mais de 20 anos. Como uma repetição do mesmo filme da era do Estado Novo, as liberdades individuais foram suprimidas, os partidos políticos extintos e recriados na forma do bipartidarismo para melhor atenderem aos interesses e controle do novo governo, o Congresso Nacional transformado em mera figura decorativa no concerto dos poderes, e o judiciário silenciado. Limitações às ações dos sindicatos e a suspensão dos direitos dos trabalhadores à greve figuraram entre as medidas, adotadas neste período, de montagem de um forte aparelho repressivo, que foi implantado para viabilizar os objetivos dos novos donos do poder. Sem oposição, avançou-se na realização de várias reformas da economia e do Estado – administrativa, financeira, bancária, do mercado de capitais, previdenciária, tributária –, que, embora consideradas necessárias no quadro anterior, não haviam prosperado, pelos inevitáveis conflitos de interesses que carregavam.

A desaceleração e o baixo crescimento da economia entre 1961 e 1964 – 4,5% ao ano – em relação ao período anterior, associados a uma inflação ascendente – a projeção para 1964 atingia 144% – colocou grandes desafios, desde o início, para o golpe não sucumbir diante do caos econômico e social. Do diagnóstico realizado sobre a situação da economia e de seus principais problemas, explicitados no Programa de Ação Econômica Governamental (PAEG), evidenciou-se que sua superação deveria contar com a modernização e saneamento financeiro do Estado, com a restauração do crédito público, bem como com a redefinição do mecanismo de financiamento da economia em geral e com a dinamização do mercado de capitais. Decididas, elaboradas e realizadas sob o comando do poder executivo, as reformas implementadas, incluindo a do sistema tributário, tiveram, como farol, estes objetivos.

A reforma tributária, que teve início com a Emenda Constitucional nº 18 (EC18/65), de 01/12/1965, e completou-se com a aprovação do Código Tributário Nacional (CTN), pela Lei nº 5.172, de 25/10/1966, teve, de acordo com esse diagnóstico, as seguintes prioridades (OLIVEIRA, 2006):

- depurar o sistema de impostos inadequados para o estágio de desenvolvimento atingido pelo país e ajustá-lo à nova realidade econômica;
- recompor a capacidade de financiamento do Estado, adequando-a ao novo papel que havia assumido na condução do processo de acumulação;
- transformar o instrumento tributário em uma poderosa ferramenta do processo de acumulação;
- criar incentivos fiscais e financeiros para estimular e apoiar setores considerados estratégicos no novo modelo de desenvolvimento; e
- desenhar um modelo de federalismo fiscal que contribuísse para que os recursos repartidos entre as esferas governamentais fossem prioritariamente destinados a viabilizar os objetivos do crescimento.

A nova estrutura tributária, assim como a distribuição de seus recursos entre as esferas da federação, posteriormente confirmadas, em sua essência, pela Constituição de 1967, encontram-se retratadas no quadro 4. Alguns especialistas da área de finanças públicas, como Aliomar Baleeiro (2001), não identificaram mudanças importantes nesta nova estrutura, mas apenas mudanças de nomes, como os do Imposto do Selo para Imposto sobre Operações Financeiras, do Imposto sobre Vendas e Consignações para Imposto sobre Circulação de Mercadorias, entre outros. Não é verdade. Do ponto de vista econômico, o sistema conheceu uma apreciável modernização, adequando-se ao estágio de desenvolvimento atingido pela economia brasileira e ao novo papel que o Estado vinha desempenhando. Isto ocorreu por algumas importantes razões.

Em primeiro lugar, com o objetivo de imprimir maior racionalidade ao sistema e fechar as portas para a criação indiscriminada de impostos por todos os entes federativos – o que praticamente conduziu à formação de três sistemas tributários autônomos, sem conexão entre si, com prejuízos para o sistema produtivo e para a competitividade da economia –, eliminou-se a competência residual da decretação de impostos para os estados e municípios, restringindo tal autonomia à União, sem a obrigatoriedade de esta esfera partilhar com os governos subnacionais o produto dos que seriam criados.<sup>10</sup>

Em segundo, o sistema foi depurado de vários impostos que não tinham muito bem definido seu fato gerador, casos mais evidentes dos Impostos sobre Indústrias e Profissões, do Imposto do Selo e do Imposto de Licença, e que, por esta razão, eram manejados como meros instrumentos de socorro financeiro para os governos atenderem a suas necessidades de caixa, prejudicando o sistema produtivo ao distorcer preços relativos e aumentar os custos de produção. Em contrapartida, estabeleceram-se claramente as bases de incidência dos impostos que os substituíram, como o Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza, o Imposto sobre Transportes e Comunicações e o Imposto sobre Operações Financeiras.

Em terceiro, os tributos foram organizados, pela primeira vez, à luz de suas bases econômicas, dando maior visibilidade e racionalidade à política econômica para

---

10. A Emenda 18/65 havia estendido essa proibição também para a União, o que foi corretamente corrigido pela Constituição de 1967 ao reatribuir-lhe poderes para instituir novos tributos.

viabilizar seus objetivos. Classificados em dois setores, interno e externo, foram enquadrados em quatro grupos: comércio exterior; patrimônio e renda; produção, circulação e consumo de bens e serviços; e impostos especiais.

Mais importante nessa reorganização e saneamento do sistema foi o fato de, pioneiramente no mundo, se ter decidido pela extinção da cumulatividade do Imposto sobre Vendas e Consignações, transformando o imposto que o substituiu, o ICM, em um tributo incidente sobre o valor agregado, eliminando-se as distorções que provocava sobre os preços relativos e sobre o processo “artificial” de integração das empresas para escapar de seu ônus ou reduzi-lo.

QUADRO 4

**Estrutura tributária: competências e partilha dos tributos**

Competências	Partilha/distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
<b>União</b>			
Importação	100,0	-	-
Exportação	100,0	-	-
Propriedade territorial rural	100,0	-	-
Renda e proventos	80,0	10,0	10,0
Produtos industrializados	80,0	10,0	10,0
Operações financeiras	100,0	-	-
Transporte, salvo o de natureza estritamente municipal	100,0	-	-
Serviços de comunicações	100,0	-	-
Combustíveis e lubrificantes	40,0	60,0	
Energia elétrica	40,0	60,0	
Minerais	10,0	70,0	20,0
Taxas	100,0	-	-
Contribuição de melhorias	100,0	-	-
<b>Estados</b>			
Transmissão de bens imóveis	-	50,0	50,0
Propriedade de veículos automotores	-	50,0	50,0
Circulação de mercadorias	-	80,0	20,0
Taxas	-	100,0	-
Contribuição de melhorias	-	100,0	-
<b>Municípios</b>			
Propriedade territorial urbana	-	-	100,0
Serviços de qualquer natureza	-	-	100,0
Taxas	-	-	100,0
Contribuição de melhorias	-	-	100,0

Fontes: Emenda Constitucional nº 18/1965; Lei nº 5.172/1966 e Constituição Federal de 1967.

Também importante foi que se despertou, finalmente, para se explorar com maior eficiência e produtividade o potencial da tributação interna. As alíquotas dos principais impostos foram consideravelmente elevadas, casos do novo IPI, do ICM e do IR, este tanto para as pessoas jurídicas quanto físicas. Ao mesmo tempo, ampliou-se expressivamente o número de contribuintes do IR-pessoas físicas com a redução, em 1966, do limite de isenção de 12 para dez salários mínimos para os que recebiam renda de uma única fonte, e mais ainda em 1969, quando este limite foi reduzido para dois salários. Além disso, eliminou-se o privilégio da isenção para várias categorias profissionais que dele desfrutavam, como os professores, atores, jornalistas e magistrados, e se estendeu sua cobrança para os rendimentos da atividade agrícola (OLIVEIRA, 1991).

A essa estrutura começaram a se integrar, crescentemente, contribuições sociais criadas à margem do sistema tributário (também chamadas de contribuições parafiscais), de acordo com a autorização confirmada nas constituições de 1967 e 1969, destinadas ao financiamento de políticas sociais específicas, casos do salário-educação e da contribuição previdenciária, ou para a formação de um *fundring* para o financiamento de longo prazo da economia, casos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), criado em 1967, e do Programa de Integração Social(PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), de 1969 e 1970.

De outro lado, avançou-se consideravelmente na criação das condições para dotar a máquina de arrecadação e fiscalização federal de maior eficiência. Os débitos fiscais passaram a ser corrigidos pela correção monetária, visando proteger seus valores da inflação; pela Lei n° 4.729, de 14/07/1965, configurou-se, de forma cristalina, o crime de apropriação indébita, com penas prisionais e pecuniárias para impostos não recolhidos no prazo de 180 dias; convênios informais entre o governo federal, estados e municípios foram acordados para a fiscalização do Imposto de Renda e do IPI; no caso do novo imposto estadual, o ICM, sua sistemática de registro pelo critério de débito e crédito dificultava, ao contrário do IVC, a sonegação, ao estabelecer uma solidariedade em cadeia dos próprios contribuintes. Reside, no entanto, na modernização do aparelho fiscal do Imposto de Renda e na criação de instrumentos mais completos para se ter controle sobre os contribuintes deste imposto a principal inovação realizada para aumentar sua produtividade, dotando a instituição responsável por sua administração de mecanismos e estrutura mais eficientes.<sup>11</sup>

No campo administrativo do Ministério da Fazenda, as mudanças que foram realizadas dariam novo *status* à administração tributária em termos de eficiência. Iniciadas nos primeiros anos da década de 1960, estas mudanças evoluíram nos anos seguintes, passando pela criação da SRF, em 1968, e se ampliariam na década de 1970. Entre estas mudanças, cabe destacar: *i*) a instituição, a partir do exercício de 1963, da declaração de bens como parte integrante da Declaração do Imposto de Renda; *ii*) a instituição, em 1964 (Lei n° 4.503, de 30/11/1964), do Cadastro Geral das Pessoas Jurídicas, depois transformado em Cadastro Geral de Contribuintes (CGC) e, ulteriormente, no atual Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); *iii*) a criação, em 1964, do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), empresa pública subordinada ao Ministério da Fazenda, que passaria a ser responsável pelo processamento de dados dos contribuintes; *iv*) a autorização da cobrança da arrecadação federal pela rede bancária, sistemática que, regulamentada em 1965, entrou em vigor em 1966, começando pelas cidades do Rio de Janeiro e São Paulo, dando início à extinção do sistema de arrecadação por vários órgãos, como os de recebedoria de rendas, alfândegas, mesas de rendas e coletorias federais; e *v*) a instituição, em 1965, do Registro das Pessoas Físicas, transformado, em 1968, no Cadastro das Pessoas Físicas (CPF), pelo Decreto-Lei n° 401, de 30/12/1968, que substituiria os fichários dos contribuintes com dados assistemáticos, desatualizados e incompletos.

A reorganização administrativa da Direção-Geral da Fazenda Nacional (DGFN) passou pela redefinição das áreas dos Conselhos dos Contribuintes, com sua

---

11. Boa parte das informações que se seguem foi retirada do trabalho que a Fundação Getúlio Vargas realizou sobre o fisco unificado, em 2006, para o SindiReceita.

ampliação; pela regulamentação de novos cargos (o de agente fiscal, criado em 1958, o de exator federal etc.) e da exigência de concurso para sua contratação; pela transformação das diretorias de rendas aduaneiras, de rendas internas e do imposto de renda em departamentos, acrescentando, a esta estrutura, o Departamento de Arrecadação; e pela divisão do território nacional em dez regiões fiscais, que contariam com delegacias regionais daqueles departamentos, revigorando o processo de descentralização das atividades de fiscalização e arrecadação.

Apesar das melhorias realizadas, a estrutura administrativa da Direção-Geral da Fazenda Nacional (DGFN) continuou problemática. Suas atividades eram distribuídas em quatro departamentos (Rendas Aduaneiras, Rendas Internas, Imposto de Renda e Arrecadação) que funcionavam de forma autônoma, sem se comunicarem, desenvolvendo atividades que se superpunham nas áreas da fiscalização, tributação e controle dos contribuintes, com desperdício de recursos, sem planejamento integrado de suas ações e sem uma visão sistêmica do processo.

A percepção dessa deficiência terminou levando, em 1968, à criação da SRF, em substituição à Direção-Geral da Fazenda Nacional, à luz do conceito de organização sistêmica. Na nova estrutura, os departamentos foram extintos e estabelecidas as funções que deveriam ser desempenhadas pelo órgão central – a SRF – e pelas unidades descentralizadas (regionais e locais): tributação, arrecadação, fiscalização, informações sobre os contribuintes e as receitas. Dos departamentos estanques e autônomos da DGNF, surgiram, no órgão central, as áreas de Coordenação dos Sistemas de Arrecadação, Fiscalização, Tributação e de Informações Econômico-Fiscais, uma estrutura integrada, sistêmica, que se reproduziu para os órgãos regionais (Superintendências da Receita Federal), sub-regionais (delegacias), e locais (inspetorias), aos quais se subordinavam as agências e os postos de sua jurisdição. Estas mudanças, realizadas à luz do enfoque sistêmico, avançariam na década de 1970, aprimorando a capacidade técnica, operacional e administrativa da SRF de desempenhar, com maior eficiência, suas atividades de arrecadação e fiscalização.

Combinada com a retomada do crescimento econômico no final da década de 1960, a nova estrutura tributária que emergiu da reforma de 1965/66, juntamente com as mudanças administrativas e operacionais introduzidas no fisco federal, propiciaram um significativo aumento da carga tributária, ampliando a capacidade de financiamento não inflacionário do governo. De um nível médio de 16,5% do PIB no biênio 1963/64, saltou para 25-26% no final da década, mantendo-se neste patamar durante toda a década seguinte. Como resultado principalmente da reforma do Imposto de Renda e do aumento dos níveis de renda *per capita* da população, a tributação direta evoluiu a uma velocidade maior do que a tributação indireta, aumentando sua participação na composição da carga tributária, mas sem que se explorasse todo o potencial da arrecadação daquele imposto, impedindo-se que o sistema se transformasse em um instrumento mais efetivo de justiça fiscal. Tal fato devia-se à lógica que orientou a reforma de 1965/66, na qual à tributação foi atribuído o papel de impulsionar o processo de crescimento, que aparecia como uma das principais prioridades de acordo com os objetivos contidos na Doutrina de Segurança Nacional do regime militar.

Sob essa perspectiva, o sistema foi profundamente remodelado para tal finalidade. As mudanças nele introduzidas para o aumento da carga tributária vieram acompanhadas de medidas para torná-lo consistente com os propósitos do crescimento – o Imposto de Exportação foi transferido para o governo federal e transformado em instrumento de política do comércio exterior, assim como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) em instrumento de política monetária, perdendo ambos a finalidade arrecadatória. Mais importante, uma profusão de incentivos fiscais surgiu do ventre do sistema para estimular setores que se consideravam prioritários para este objetivo, caso dos setores financeiro, exportador, dos investimentos, assim como para garantir a ampliação da demanda por bens duráveis pelas camadas de renda média e alta da sociedade, visando reanimar a atividade industrial que se encontrava com elevados níveis de capacidade ociosa resultantes da crise da primeira metade dos anos 1960. Como consequência, neste período ergueu-se um verdadeiro “paraíso fiscal” para o capital, em geral, e para as camadas de média e alta renda. Drenaram-se consideráveis fatias de recursos do conjunto da sociedade para garantir a sustentação destes segmentos e transformou-se o sistema tributário num instrumento de agravamento das desigualdades sociais, na medida em que seu ônus foi primordialmente lançado sobre os ombros dos mais fracos.

Tal sangria de recursos não poderia ser suportada pelo Estado sem que este incorresse em fortes desequilíbrios, apesar da expressiva expansão da carga tributária. Por isso, já nos primeiros anos após a entrada em vigor do novo sistema, várias mudanças começaram a ser introduzidas, com o objetivo de ampliar a fatia de receitas do “bolo tributário” para o governo federal. Em 1968, o Ato Complementar nº 40 reduziu o Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPEM) de 20% para 12%. Restringiram-se a 5% os recursos destinados tanto para o FPE como para o FPM e destinaram-se 2% para um Fundo Especial, enfraquecendo a força deste instrumento para atenuar os desequilíbrios da federação. Em 1967, seria ampliada a participação da União na arrecadação do Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes de 40% para 60%, e reduzida a dos estados e municípios de 60% para 40% (32% para os estados e 8% para os municípios). A partir da reforma de 1965/66 e, poucos anos depois, em 1968/69, estados e municípios seriam envolvidos compulsoriamente na política de incentivo às exportações, ao ser-lhes imposto o ônus da perda de receita do ICM decorrente da concessão da isenção e do crédito-prêmio deste imposto para os produtos manufaturados.

Apesar dessas investidas nas finanças dos governos subnacionais, o que enfraqueceria ainda mais a equação da distribuição dos recursos contemplada na própria Constituição de 1967 e na de 1969, outorgadas pelo regime militar, a crise fiscal tornou-se inevitável, apenas obliterada pelo arranjo institucional e financeiro da emissão da dívida pública, que permitia ao Banco Central bancar estes desequilíbrios fora do Orçamento Geral da União causados pelas verdadeiras doações de recursos feitas para o capital e as camadas de média e alta renda.<sup>12</sup> Em meados da década de 1970, um renitente processo inflacionário em ascensão

---

12. Uma análise detalhada deste arranjo e de suas consequências para a crise fiscal dos anos de 1980 encontra-se em Oliveira (1995).

confirmaria que o padrão de financiamento do Estado estruturado na década anterior havia se esgotado e que novas reformas teriam de ser realizadas, especialmente no sistema tributário, para recompor sua capacidade financeira. Uma vez que estas reformas implicariam lançar o ônus da tributação sobre suas principais bases de sustentação, as propostas que começaram a surgir, a partir desta época, não encontraram campo fértil para prosperar.

A desaceleração do crescimento econômico ocorrida na segunda metade da década de 1970, muito como resultado deste quadro de acentuados desequilíbrios fiscais e financeiros do Estado que alimentou o processo inflacionário, viu-se agravada, em primeiro lugar, com o “segundo choque do petróleo” e a explosão dos juros norte-americanos, em 1979-1980, e, em seguida, com a eclosão da crise da dívida externa decorrente da decretação da moratória mexicana em 1980. Como resultado, não só a economia mundial mergulharia numa recessão mais profunda, que se manteria até meados desta década, como os fluxos de empréstimos internacionais seriam abruptamente interrompidos, especialmente para os países que se encontravam fortemente endividados em moeda estrangeira, caso do Brasil. Tendo em vista que o Estado brasileiro, incapaz de realizar novas reformas em seu quadro instrumental e de financiamento, vinha conseguindo cobrir seus desequilíbrios recorrendo aos empréstimos externos, a exaustão desta fonte desnudou a crítica situação em que se encontrava e obrigou o governo a adotar políticas de ajustamento recessivo da economia. Assim, depois da malsucedida experiência heterodoxa de crescimento em 1980, comandada pelo então ministro da Fazenda, Delfim Netto, o país se renderia, em 1981 e 1982, de forma voluntária, e a partir de 1983 monitorado pelas cláusulas do acordo assinado com o Fundo Monetário Internacional (FMI) neste ano, à implementação de uma política recessiva, da qual só começará a sair em 1985.

A recessão, combinada com o tipo de ajustamento realizado na economia – que foi redirecionada para o exterior, visando obter saldos elevados na balança comercial e reduzir a dependência do país dos recursos externos –, geraria efeitos deletérios para a arrecadação tributária e modificaria substancialmente sua composição. Conforme se constata na tabela 5, a carga tributária, depois de ter se mantido em torno de 25% durante toda a década de 1970, ingressou numa trajetória de declínio na década seguinte, reduzindo-se para 23,3% em 1988, devido ao estreitamento da base tributária provocada pela perda de dinamismo da atividade produtiva e pelo aumento da participação das exportações na geração do produto, visto que isentas da tributação. Apesar do aumento da participação do Imposto de Renda em sua estrutura, resultante do início da desmontagem do “paraíso fiscal” que teve início no final da década de 1970, e da elevação de suas alíquotas, visando aumentar a arrecadação diante da crise fiscal do Estado, sua contribuição na geração da carga tributária não passou de 20%, o que, somado à irrisória participação dos impostos sobre o patrimônio (cerca de 1%), continuou mantendo o sistema como antípoda da justiça fiscal.

A crise fiscal associada à crise econômica minou as últimas bases de sustentação política do Estado autoritário, visto que seu enfrentamento exigiu a adoção de medidas que contrariavam os interesses do Estado: sem possuir condições políticas para realizar reformas de profundidade e reestruturar o mecanismo de financiamento interno, a política econômica começou a desmontar as estruturas de incentivos fiscais

que haviam sustentado a expansão econômica da década de 1970, a elevar expressivamente os impostos internos – não só pelo aumento de suas alíquotas em geral como também por meio da criação de novas imposições tributárias, como foi o caso do Finsocial (atual Cofins), em 1982 –, e a modificar, diante da aceleração inflacionária, a política salarial, incluindo, entre os que foram com ela prejudicados, também a classe média, que fora altamente beneficiada com a política anterior e que constituía uma de suas principais bases de sustentação.

À perda de apoio da classe média somou-se o descontentamento do empresariado com a situação e os rumos da economia, bem como o fortalecimento da oposição política no Congresso, com a vitória que alcançou nas eleições de 1982. Deu-se então início à aprovação de projetos de mudanças no quadro fiscal que contrariavam os interesses do executivo, pois retiravam recursos do poder central em prol dos estados e municípios e das políticas sociais. Da promulgação da Emenda Constitucional nº 23, de 01/12/1983 (Emenda Passos Porto), que drenou expressivos recursos do governo federal para os estados e municípios, avançou-se, no mesmo dia, na aprovação da Emenda nº 24 (Emenda João Calmon), que garantiu a destinação obrigatória de 13% das receitas do orçamento federal para a educação e de 25% para os estados e municípios. Com as suas finanças altamente debilitadas e com a política econômica dando absoluta prioridade à contenção do déficit público para refrear o ascendente processo inflacionário, tais iniciativas não apenas representaram um golpe nos objetivos do executivo federal, como o prenúncio de que o Estado autoritário estava com os dias contados (OLIVEIRA, 1995).

TABELA 5

**Carga tributária e participação do imposto de renda em sua estrutura**

Períodos (média)	Carga tributária	Participação do IR na carga tributária (%)
1966-1970	23,99	8,3
1971-1975	25,31	10,8
1976-1980	25,10	14,7
1981-1985	25,25	16,6
1986	26,50	18,9
1987	24,25	17,8
1988	23,36	20,0

Fontes primárias: para a carga tributária: IBGE. *Estatísticas do século XX*. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006; Imposto de Renda para o período 1966-1980: Carlos Alberto Longo. *Em defesa de um imposto de renda abrangente*. São Paulo: FIPE/Livraria Pioneira Editora, 1984; para 1981-1988: Ricardo Varsano et al. *Uma análise da carga tributária do Brasil*. Brasília, Ipea, 1998. Texto para discussão n. 583.

Elaboração do autor.

Mas foi o movimento da sociedade civil, reivindicando a realização de eleições diretas para presidente da República no final desse mesmo ano, seguido da rejeição da Emenda Dante de Oliveira, em abril de 1984, que as restabelecia, que impulsionaram a união das forças de oposição, atraindo vários membros do partido do próprio governo para sua proposta. Isto ensejou a formação da Aliança Democrática, para lançar-se um candidato alternativo, civil e de oposição ao regime, com a intenção de concorrer no Colégio Eleitoral – uma instância criada pelo governo militar para eleger de forma indireta os governantes do país – com o candidato oficial.

Contrariando a vontade expressa dos militares, o Colégio Eleitoral terminou indicando o candidato de oposição, Tancredo Neves, para ocupar a presidência, com



o compromisso de promover a transição política e convocar o Congresso Nacional para a elaboração de uma nova Constituição. Fechavam-se, ali, as portas do Estado autoritário e abria-se novamente a cortina para a restauração da democracia e do Estado de direito. Este processo ganharia impulso com a convocação do Congresso constituinte, em fevereiro de 1987, para elaborar a nova Carta Magna, e foi concluído com a promulgação da Constituição Federal, em 5 de outubro de 1988, a qual estabeleceu uma nova ordem econômica, social, política e jurídica para a nação. Entre as várias mudanças realizadas, destacou-se a reforma do sistema tributário nacional, visando-se readequá-lo à nova realidade.

## **5 REDEMOCRATIZAÇÃO, REFORMAS, ESTABILIZAÇÃO E O NOVO PAPEL DA POLÍTICA FISCAL E TRIBUTÁRIA: 1988-2009**

### **5.1 CONSTITUIÇÃO DE 1988: DESCENTRALIZAÇÃO DAS RECEITAS, AMPLIAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS E AJUSTE FISCAL**

Em reação ao espírito centralizador e autoritário que predominou durante o regime militar, a reforma tributária de 1988 foi presidida pela lógica da descentralização, transformada, na década de 1980, em sinônimo de democracia. Ao mesmo tempo, para dar respostas às demandas reprimidas da sociedade por políticas sociais, os constituintes ampliaram, no capítulo relativo à ordem social, as responsabilidades do Estado, com a introdução do conceito de *seguridade social* e com a montagem de uma estrutura exclusiva de financiamento destas políticas regida por regras distintas das estabelecidas para os impostos. Esta equação enfrentaria, contudo, dificuldades para se sustentar num ambiente de fortes restrições orçamentárias, de crise econômica e de aceleração inflacionária, e também por não ter havido preocupação de nela combinar, adequadamente, as fontes de financiamento com as novas atribuições do Estado, especialmente no que concernia às do poder central.<sup>13</sup>

No quadro 5 encontra-se retratada a nova estrutura tributária que brotou da Constituição de 1988, bem como a distribuição de seus campos de competência e de recursos entre os distintos níveis de governo.

Uma análise perfunctória dessa nova estrutura revela que se modificou, consideravelmente, a estrutura da distribuição de competências e de receitas entre os entes da federação, beneficiando estados e municípios em detrimento da União, bem de acordo com o objetivo de injetar novas forças no processo de descentralização.

De fato, a União perderia os impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), que seriam integrados ao novo imposto estadual – o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – e veria ampliada, consideravelmente, a fatia do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI transferida para os estados e municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI). Em contrapartida, ganharia apenas o Imposto sobre Grandes Fortunas, que

---

13. O que se segue nessa seção apoia-se no trabalho de Oliveira (1995-A).

nunca foi regulamentado, e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de inexpressiva arrecadação, que ainda deveria partilhar com os municípios.

Os estados foram beneficiados, por sua vez, com a expressiva ampliação da base de incidência do novo ICMS, à qual se integraram os impostos únicos e especiais, e com a criação do Imposto sobre Herança e Doações, além do aumento expressivo do FPE, dos recursos para os Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (NO-NE-CO) e da criação do Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados, que drenaria 10% da receita do IPI. A maior autonomia que lhes foi concedida para o estabelecimento das alíquotas do ICMS, observadas as limitações previstas em lei, confirmaria a ampliação da capacidade de autofinanciamento de suas políticas.

QUADRO 5

**Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas**

Competência	Partilha/distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
<b>União</b>			
Importação	100,0	-	-
Exportação	100,0	-	-
Renda (IR)	53,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC)	22,5 (FPM)
IPI	43,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC) 7,5 (F. Ex.)	22,5 (FPM) 2,5 (F.Ex.)
Operações financeiras (IOF)	100,0	-	-
Territorial rural (ITR)	50,0	-	50,0
Grandes fortunas (IGF)	100,0	-	-
<b>Estados</b>			
ICMS	-	75,0	25,0
<i>Causa mortis</i> e doação (ITCD)	-	100,0	-
Veículos automotores (IPVA)	-	50,0	50,0
<b>Municípios</b>			
Predial e territorial urbano (IPTU)	-	-	100,0
Transmissão <i>inter vivos</i>	-	-	100,0
Vendas a varejo de combustíveis (IVVC)	-	-	100,0
Serviços de qualquer natureza (ISS)	-	-	100,0

Fonte: Constituição de 1988.

Do mesmo modo que os estados, os municípios foram beneficiados com a reforma. Além dos ganhos obtidos com o aumento das transferências para o FPM e do Fundo de Compensação das Exportações de manufaturados, viram também ampliados os impostos que poderiam cobrar. De um lado conseguiram aprovar o Imposto de Venda a Varejo de Combustíveis, que seria cobrado até 1993, quando a Emenda Constitucional de Revisão nº 3 (EC 03/93) determinou sua extinção. De outro, viram transferido dos estados para sua esfera de competência o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Inter vivos*.

Os reflexos dessas mudanças na repartição do “bolo tributário” entre os entes federativos podem ser confirmados nos primeiros anos de sua implementação, quando seus efeitos ainda estavam em curso e o governo federal começava a ensaiar

alguns passos para recuperar parte das perdas em que incorrera. A participação da receita tributária disponível da União neste “bolo” caiu de 60,1% em 1988 para 54,3% em 1991, enquanto a dos estados aumentou de 26,6% para 29,8% e a dos municípios, de 13,3% para 15,9% no mesmo período. A partir deste último ano, em virtude da crise econômica, que derrubou os impostos indiretos, e da estratégia adotada pela União de priorizar a cobrança das receitas de contribuições sociais em detrimento dos impostos tradicionais, os estados viram recuar sua participação relativa nesta distribuição, enquanto a da União voltou a aumentar. Em 1993, a participação da União aumentara para 57,8%, a dos estados retornara para o nível pré-Constituição, com 26,4%, e a dos municípios avançara um pouco mais, atingindo 15,8%.

Tornou-se, assim, necessária a reversão das perdas relativas de receitas da União, que lhe foram impostas pela Carta de 1988, pelo fato de os constituintes não terem se preocupado em aprovar um projeto de redistribuição dos encargos para os estados e municípios; o que se tornou possível, devido ao arranjo estruturado na Constituição no campo do financiamento do Estado, que deu origem a dois sistemas de impostos funcionando com regras distintas.

Tendo aprovado o projeto de descentralização das receitas e substituído o sistema de proteção social vigente até 1988 – marcado, do ponto de vista de seu alcance e cobertura, pelo caráter excludente dos programas –, por outro mais amplo, de caráter universal – incluindo no texto constitucional o conceito de *seguridade social*, que incorporou estes compromissos –, os constituintes se satisfizeram em transferir para regulamentação por Lei Complementar (art. 23, § único) os mecanismos de cooperação entre as três esferas de governo para garantir a oferta de políticas públicas, o que acabou não acontecendo. Em razão do vazio que permaneceu nesta matéria, nem estados nem municípios se sentiram legalmente obrigados a reservar parcela de suas receitas orçamentárias para esta finalidade, obrigando a União a buscar recursos complementares para atender às novas determinações constitucionais no tocante à oferta de políticas públicas.

A possibilidade de levar à frente essa estratégia deveu-se à ampliação e diversificação que se promoveu, no capítulo da ordem social, das bases de financiamento da seguridade, a elas incorporando a cobrança de contribuições sobre o lucro e o faturamento das empresas, de acordo com o art. 195 da Constituição, que poderiam ser instituídas e cobradas exclusivamente pela União para cobrir as necessidades financeiras destas políticas (art. 149). Fora do alcance dos princípios da anualidade e da não cumulatividade estabelecidos para os impostos no capítulo do sistema tributário, da exigência de destinação de 20% de seu produto para os governos subnacionais, no caso de sua instituição, as contribuições sociais se tornaram, para o governo federal, o instrumento preferencial de ajuste de suas contas e da garantia de obtenção de recursos adicionais para atendimento das novas responsabilidades atribuídas ao Estado.

Por isso, os ajustes tributários realizados no país após a Constituição de 1988 até o lançamento do Plano Real, em 1994, estarão menos voltados para a correção das imperfeições do sistema legado pelas mudanças introduzidas com sua reforma do que para o objetivo de fortalecer financeiramente a União. Como se constata pelo exame

do quadro 6, as principais mudanças na área tributária até 1993 priorizam ou a criação de novas contribuições sociais – caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em 1989 –, ou o aumento de suas alíquotas e bases de incidência – Cofins e PIS, em 1990, no ajuste fiscal realizado pelo governo Collor –, ou ainda a elevação de impostos não compartilhados com estados e municípios – caso do IOF incidente sobre a riqueza financeira.

QUADRO 6

**Principais medidas tributárias e fiscais adotadas no período 1989-1993**

Ano	Medida	Objetivo
1988	Criação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com alíquota de 8% para as empresas em geral e de 12% para o setor financeiro, a última para vigorar a partir de 1989.	Fortalecer o mecanismo de financiamento da seguridade social.
1990	Aumento da alíquota do Finsocial (atual Cofins) de 0,6% para 2%; ampliação do campo de incidência do PIS; e instituição da alíquota de 8% do IOF cobrado sobre a riqueza financeira.	Ajuste fiscal do Plano Collor I.
1993	Torna exclusiva da Previdência Social a arrecadação do INSS incidente sobre a folha de salários, reduzindo os recursos das demais áreas da seguridade.	Garantir recursos para o pagamento dos benefícios da previdência.

Favorável para o governo federal, tal estratégia inaugurou um padrão de ajuste fiscal que, mantido nos períodos que se seguiriam a 1994, seria prejudicial para o sistema tributário, para a competitividade da economia brasileira e para a própria federação ao anular os ganhos, notadamente dos estados, que haviam sido obtidos com a Constituição de 1988, e colocar em risco o atendimento, por estes governos, das demandas da população por serviços públicos essenciais.

Se durante o regime militar a função tributação foi colocada a serviço do processo de acumulação, em detrimento de seu papel como instrumento de justiça fiscal, e na Constituição de 1988 esta ênfase foi deslocada para o aprofundamento do processo de descentralização e fortalecimento da federação, a crise econômica que marcou este período, associada à crise fiscal e à ameaça permanente de deflagração de um processo hiperinflacionário, a par da necessidade de o governo federal encontrar soluções para o financiamento das políticas sociais estabelecidas na Carta de 1988, transformou o sistema tributário num mero instrumento de ajuste fiscal: de seu ventre deveriam vir os recursos indispensáveis para o financiamento do governo mesmo que, para isto, fosse necessário, como de fato aconteceu, torná-lo um instrumento antinômico do crescimento econômico, da equidade e da federação.

Graças à prioridade conferida, portanto, à cobrança de contribuições sociais – de elasticidade e produtividade mais elevadas, e não compartilhadas com estados e municípios – para garantir a geração de receitas adicionais, o sistema deu respostas expressivamente positivas para a arrecadação, apesar da crise econômica que marcou o período. Entre 1990 e 1994, o PIB registrou um crescimento médio anual de apenas 1,3% e a economia defrontou-se com a ameaça permanente de hiperinflação. A carga tributária atingiu, em média, algo em torno de 27%, devido aos ajustes realizados para sustentar os planos Collor I e II.

Favorável para a arrecadação, essa nova estrutura tributária, que passou a ser invadida pelas receitas das contribuições sociais, tornou-se letal para a competitividade da economia e para a questão da equidade, na medida em que, dada sua sistemática de incidência cumulativa, aumenta o “custo-Brasil” e seus efeitos

resultam em ônus significativos para as camadas mais pobres da população. Não sem razão, poucos anos depois de promulgada a Constituição de 1988, uma orquestração crescente por parte de empresários, políticos e amplos segmentos da sociedade ganhou as páginas da imprensa e de diversos fóruns de debates, reivindicando a realização de uma nova reforma, visando pôr cobro à anarquia tributária que se instalara no país. Na revisão constitucional prevista para 1993, de acordo com o art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da Constituição, encontrava-se depositada esta esperança. Mas o lançamento do Plano Real, em 1994, com o objetivo de afastar de vez o fantasma da hiperinflação no país, barraria esta possibilidade e, mantido o mesmo padrão de ajuste fiscal do período anterior para sua sustentação, o sistema continuaria em trajetória de degeneração.

## **5.2 PLANO REAL, DESEQUILÍBRIOS FISCAIS E AUMENTO DAS DISTORÇÕES DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA: 1994-1998**

Em 1994, com o país novamente caminhando em direção ao processo de hiperinflação, o governo Itamar Franco, que sucedera Collor de Melo após a sua renúncia em dezembro de 1992, lançou mais um programa de estabilização, o Plano Real, para reverter o caos econômico e social que se anunciava. Diferentemente dos planos anteriores – planos Cruzado, Bresser, Verão, Collor, entre outros –, o Plano Real, com uma engenharia mais sofisticada, acertou o alvo da inflação, conseguindo domá-la e assegurar a estabilidade monetária até os dias atuais, mas apresentou problemas em sua arquitetura que manteriam o país divorciado do crescimento econômico por um longo período, especialmente devido à fragilidade externa que se agravou com a sua implementação e ao nó fiscal com que enredou o Estado brasileiro.

Tendo realizado um correto diagnóstico sobre a necessidade de fortalecer a âncora fiscal para garantir o êxito do programa de estabilização, os responsáveis pela sua elaboração tiveram de abrir mão das reformas do Estado previstas para 1993, as quais poderiam gerar ganhos importantes para este objetivo, mas foram adiadas consensualmente para o ano seguinte e, depois, para 1995, quando um novo presidente assumiria o comando do país. Na ausência destas reformas, fizeram a opção pela realização de um “ajuste fiscal provisório” para garantir seu lançamento até que o cenário fosse favorável à construção de seus fundamentos fiscais.

Apoiado na mesma estrutura, o ajuste seguiu o *script* do que foi realizado entre 1989 e 1993, como se pode constatar no quadro 7: criação de um novo imposto de incidência cumulativa, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), para ser cobrado até 31/12/94, aumentando a participação dos tributos desta natureza na carga tributária neste ano; aumento das alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) de 10% para 15% e de 25% para 26,6% e criação de uma alíquota adicional de 35%, que vigorariam nos exercícios de 1994/95; e, peça fundamental deste ajuste, a criação de um instrumento de desvinculação de receitas da União (o Fundo Social de Emergência – FSE, depois rebatizado de Fundo de Estabilização Fiscal – FEF, e, a partir de 2001, de Desvinculação das Receitas da União – DRU), que permitiria à União apartar 20% da receita de impostos e contribuições de sua competência para atender a suas necessidades de recursos antes

de realizar as transferências previstas para seus beneficiários (estados, municípios e políticas sociais).

Com o ajuste realizado e com a economia crescendo a uma taxa mais expressiva de 5,8% em 1994, a carga tributária deu um salto de 25,3% em 1993 para 29,7% em 1994, beneficiando todas as esferas de governo e propiciando, ao setor público como um todo, gerar um expressivo superávit primário de 5,6% do PIB. O que pode ter passado a impressão de que, devido ao sucesso obtido pelo plano no combate à inflação e aos resultados colhidos no *front* fiscal, as reformas do Estado se tornaram dispensáveis. A euforia que se instalou no país diante desta situação pode ter obliterado, assim, a armadilha contida na arquitetura do plano, que transformaria a economia brasileira numa economia de endividamento, aumentando tanto sua fragilidade externa quanto fiscal (OLIVEIRA e NAKATANI, 2003).

Sem poder contar com um ajuste fiscal estrutural, o Plano Real apoiou-se nos seguintes pilares: na administração do câmbio, que constituiria sua principal âncora; na manutenção de elevadas taxas de juros, a fim de manter sob controle a demanda interna e garantir o fluxo de capitais externos para o país; e na rápida abertura comercial, com o objetivo de colher ganhos no processo de combate à inflação e aumentar o grau de exposição das empresas brasileiras à concorrência internacional (REZENDE, OLIVEIRA e ARAÚJO, 2007).

Tratou-se de uma combinação explosiva para o endividamento externo e interno que só poderia ser mantida por um período restrito. Aliada à abertura comercial, a acentuada apreciação que conheceria o câmbio pôs em curso um processo de progressiva deterioração das contas externas e de geração de elevados déficits nas balanças comercial e de conta-corrente, aumentando a vulnerabilidade externa da economia. Mantidas em níveis pornográficos, as taxas de juros se encarregariam de impulsionar o crescimento da dívida pública interna, com o aumento de seus encargos, enfraquecendo a capacidade do Estado de honrar seus compromissos aos olhos dos investidores. Somada a isto, a euforia despertada pelo sucesso do plano no seu início parece ter conduzido a uma despreocupação geral com a questão fiscal, com os gastos passando a correr “soltos” nos vários níveis de governo. Depois do otimismo que marcou o primeiro ano de vida do plano, o ano de 1995 revelaria todo o potencial de desequilíbrios provocados por sua arquitetura.

Depois da geração de superávits na balança comercial superiores a US\$ 10 bilhões até 1994, o país amargou um déficit de US\$ 3,5 bilhões já em 1995, ampliado nos anos seguintes, atingindo US\$ 6,6 bilhões em 1998. Da mesma forma, de um relativo equilíbrio na balança de transações correntes em 1993, ingressou-se numa rota de elevados e crescentes déficits, que saltaram de US\$ 1,8 bilhão em 1994 para US\$ 18,4 bilhões em 1995, US\$ 23,5 bilhões no ano seguinte, US\$ 30,5 bilhões em 1997 e US\$ 33,4 bilhões em 1998. No campo fiscal, o superávit primário praticamente desapareceu em 1995 e se transformou em pequenos déficits nos anos seguintes, garantindo a geração de déficits nominais elevados e uma trajetória de rápida expansão da relação dívida/PIB, que saltou de 30% em 1994 para 38,9% em 1998, apesar de beneficiada por um câmbio sobrevalorizado. Nestas condições, tornou-se inevitável o efeito-contágio das crises externas e a economia se viu sacudida por sucessivos terremotos econômicos que se abateram em diversos países e regiões –

México, Leste Asiático, Rússia –, que haviam adotado o receituário neoliberal de políticas de ajustamento econômico.

Se havia a perspectiva de realização de uma reforma tributária para corrigir as mazelas do sistema e recuperá-lo enquanto instrumento efetivo de política econômica voltado para a promoção do desenvolvimento e para a redução das desigualdades, esta se desfez diante desta realidade. Tendo encaminhado uma proposta para apreciação do Congresso, em agosto de 1995, na forma da Proposta de Emenda à Constituição (PEC)-175, o próprio executivo tornou-se seu principal opositor, barrando o avanço do projeto substitutivo do deputado Mussa Demes, sob a alegação de que incorreria em elevadas perdas de receitas, num contexto em que a questão fiscal se tornara vital para reduzir sua vulnerabilidade. Com o êxito obtido, por meio de vários expedientes, em sua postergação – o projeto Mussa Demes só seria votado e aprovado na Comissão de Reforma Tributária em 1999, mas ali permaneceria “adormecido” – procurou-se, em todos os anos que se seguiram até 1998, apenas manejar o sistema, com o mero objetivo de aumento das receitas, aumentando o seu grau de degenerescência, pois se perpetuava a natureza do ajuste inaugurado no período pós-Constituição de 1988.

De fato, como mostra o quadro 8, após o “ajuste provisório” realizado para viabilizar o lançamento do Plano Real, as mudanças introduzidas no sistema restringiram-se a objetivos arrecadatórios, visando-se aumentar a carga tributária e reduzir os desequilíbrios fiscais. Figuraram entre as várias medidas adotadas para este objetivo: reforma do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), em 1995; criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em 1996; aumento de alíquotas do IRPF, do Imposto de Importação, do IOF e do IPI, em várias oportunidades; e a prorrogação do FSE, rebatizado Fundo de Estabilização Fiscal, em 1996 e 1997.

QUADRO 8

**Algumas medidas adotadas e aprovadas na área fiscal entre 1994-1998**

Ano	Medida	Objetivo
1994	Criação do IPMF. Aumento das alíquotas do IPF de 10% para 15% e de 25% para 26,6% e criação de uma alíquota adicional de 35%. Criação do Fundo Social de Emergência (FSE).	Ajuste fiscal provisório.
1995	Reforma do Imposto de Renda das pessoas Jurídicas (IRPJ).	Correção de distorções e aumento da arrecadação.
1996	Criação da Contribuição provisória sobre Movimentação Financeira. Prorrogação do FSE, rebatizado FEF. Ressarcimento do PIS e Cofins aos exportadores e aprovação da Lei Kandir (EC 87/96).	Aumento de receitas para a saúde. Reforço do ajuste fiscal. Aumento de competitividade externa.
1997	Aumento da alíquota do IOF e 6% para 15% nas operações de crédito. Edição do pacote fiscal contendo 51 medidas para aumentar a arrecadação e reduzir gastos. Aumento das alíquotas do IRPF, do IR sobre aplicações, do Imposto de Importação, do IPI sobre automóveis e do IOF sobre operações de câmbio. Prorrogação do FEF e da COM.	Reforço do ajuste e aumento da arrecadação.
1998	Aprovação das reforma administrativa e previdenciária.	Modernização e ajuste fiscal.

Sem reformas em sua estrutura, o sistema conseguiu, mesmo com a desaceleração do crescimento econômico ocorrida a partir de 1996, manter a carga

tributária em patamar elevado, devido a essas medidas. Mas, invadido por impostos de má qualidade e por aumentos desordenados das alíquotas dos existentes, viu ampliadas suas distorções e reforçados seus papéis anticrescimento e antiequidade. Contudo, apesar da contribuição por ele dada para manter o nível de arrecadação, isto não foi suficiente para reverter o quadro dos fortes desequilíbrios das contas externas e fiscais, magnificados pela estrutura do Plano Real, e impedir que o mesmo caminhasse para uma situação de insolvência. Em 1998, depois da decretação da moratória russa, seria a vez de o Brasil tornar-se a “bola da vez” dos especuladores globais e os “pés de barro” do Plano Real, em sua primeira fase, ruírem ante suas investidas. Falido, o país teve de render-se aos braços do FMI, descortinando uma nova realidade para a política fiscal que reforçaria o papel do sistema tributário como mero produtor de superávits fiscais primários.

### **5.3. A REORIENTAÇÃO DO PLANO REAL: UM NOVO PAPEL PARA A POLÍTICA FISCAL E TRIBUTÁRIA**

Em 1998, para escapar de uma situação de insolvência e obter um empréstimo de US\$ 41,5 bilhões, organizado e supervisionado pelo FMI, o Brasil assinou um acordo com esta instituição para o período 1999/2001 e nele comprometeu-se a alterar os pilares que sustentaram o programa de estabilização no período anterior. Originalmente, o principal compromisso assumido restringia-se a garantir a geração de elevados superávits primários do setor público consolidado – governo central, estados, municípios e empresas estatais –, de 2,6% do PIB em 1999, 2,8% em 2000 e 3% em 2001, visando estancar ou mesmo reverter a trajetória da relação entre dívida e PIB e reconquistar a confiança dos agentes econômicos na capacidade do Estado de honrar sua dívida. Só posteriormente os outros pilares do novo modelo foram entrando em cena para completar sua estrutura: em janeiro, após um ensaio malsucedido de desvalorização insuficiente do câmbio, o mercado decretou o fim da política de sua administração, via sistema de bandas, e impôs aos mentores da política econômica a adoção do câmbio flutuante; com a extinção da âncora cambial, caminhou-se, nos meses seguintes, na construção de seu substituto, processo que foi concluído em junho de 1999 com a formalização do regime de metas inflacionárias. Completaram-se, com isto, os pilares do novo modelo de estabilização, que vigora até os dias atuais.

A exigência de maior austeridade da política fiscal feita pelo FMI ao país apenas traduzia as novas ordens emanadas do pensamento econômico dominante, para o qual esta teria centralidade em qualquer programa de estabilização, tendo em vista que seu desempenho afeta as expectativas dos agentes econômicos acerca do comportamento futuro das principais variáveis econômicas. Nesta perspectiva teórica, desequilíbrios fiscais continuados alimentam a expansão da dívida e sinalizam que os impostos e as taxas de juros deverão aumentar no futuro, despertando reações preventivas dos agentes econômicos para se protegerem deste quadro, o que leva a aumentos de preços, inflação e instabilidade. Finanças equilibradas e nível de endividamento confiável para os investidores seriam as condições requeridas, nesta visão, para preservar a estabilidade econômica. Este deveria ser, portanto, o papel precípua da política fiscal, libertando-a de compromissos redistributivos e de impulsos desenvolvimentistas, predominantes



durante o período em que foram vitoriosas as ideias keynesianas, que passaram a ser consideradas nocivas para a própria estabilização.<sup>14</sup>

Para atender a este novo compromisso, o governo federal, com um orçamento bastante engessado, buscou seguir o caminho mais fácil de aumento das receitas e criar mecanismos de controle das finanças dos governos subnacionais. Mesmo porque, de acordo com o diagnóstico realizado, estes apareciam como os principais responsáveis pela geração de déficits fiscais. No primeiro caso, sem modificação da estrutura tributária, continuou-se percorrendo o trajeto anterior de criação e aumento das alíquotas das contribuições e de impostos tradicionais, além de se insistir na prorrogação, em várias oportunidades, de instrumentos de ajuste fiscal que, na sua criação, se previam temporários, casos da CPMF e da desvinculação de suas receitas (FSE, FEF e, a partir de 2000, DRU). No segundo caso, à montagem da institucionalidade que teve início em meados da década de 1990 com o objetivo de o governo federal exercer um controle hierárquico sobre as finanças dos governos subnacionais (leis Camata I e II, Programa Estrutural de Ajuste Fiscal dos Estados e Municípios e Contratos de Renegociação da Dívida com a União) agregou-se, em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Tendo a necessidade de sua aprovação sido incluída no acordo com o FMI, a lei representaria um marco institucional de disciplinamento das finanças públicas e de compromissos com uma gestão fiscal responsável.

A tabela 6 mostra os resultados obtidos com a estratégia adotada e que, salvo poucas diferenças, tem sido mantida até os dias atuais. Mesmo com o comportamento não muito favorável do PIB, a carga tributária continuou aumentando, enquanto os superávits primários foram crescentes no tempo. Apesar disso, a relação dívida/PIB não parou de crescer por alguns anos e só conheceu uma inflexão a partir de 2004, quando o melhor desempenho do PIB, a valorização do câmbio e a manutenção de elevados superávits primários contribuíram para sua redução.

TABELA 6

**Alguns indicadores econômicos: 1999-2008**

Ano	Crescimento real do PIB (%)	Carga tributária (% do PIB)	Superávit primário (% do PIB)	Dívida/PIB (% do PIB)
1999	0,25	31,07	3,23	44,5
2000	4,31	30,36	3,47	45,5
2001	1,31	31,87	3,38	48,4
2002	2,66	32,35	3,21	50,5
2003	1,15	31,90	3,34	52,4
2004	5,71	32,77	3,81	47,0
2005	3,16	33,75	3,93	46,5
2006	3,97	34,12	3,24	44,7
2007	5,67	34,72*	3,46	42,7
2008	5,08	35,80*	3,69	38,8

Fonte: Ipeadata: acesso em 09/10/2009.

Nota: \* Dados da Secretaria da Receita Federal para os anos de 2007 e 2008.

14. Um exame detalhado dos principais pilares deste paradigma teórico encontra-se no trabalho de Oliveira (2009).

O ônus pela concordância com o reducionismo da política fiscal e tributária à preservação da riqueza financeira (ou de “sustentabilidade da dívida”, na linguagem do pensamento oficial) e de geração de megassuperávits primários não tem sido pequeno. O Estado praticamente abdicou da responsabilidade de realizar investimentos públicos, especialmente em infraestrutura econômica, ampliando os gargalos da economia brasileira e aumentando o “custo-Brasil”, o que só foi atenuado com a flexibilização da política fiscal realizada pelo governo Lula em seu segundo mandato (2007-2010), o lançamento do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e do Programa de Desenvolvimento Produtivo (PDP), cujos projetos, no entanto, podem ser comprometidos com a crise que se instalou na economia mundial em 2008. Da mesma forma, políticas sociais não protegidas por alguma norma legal/constitucional passaram a ser prejudicadas com cortes e contingenciamentos de recursos no orçamento, sempre que comprometida a meta fixada para o superávit primário. Além disso, a combinação das peças nucleares do modelo – geração de superávits primários, câmbio flutuante e regime de metas inflacionárias – não somente retiraria a autonomia da política econômica na promoção de políticas pró-ativas para o desenvolvimento, mas também atuaria como uma verdadeira trava para o crescimento, a não ser em conjunturas excepcionalmente favoráveis da economia mundial, como ocorreu entre 2003 e 2008. Tanto isto é verdade que, apesar do crescimento mais robusto registrado para a economia brasileira em 2007 e 2008, ainda assim o Brasil ficou distante do alcançado por outros países emergentes, como a China e a Índia, por exemplo, os quais, sem estas travas, aproveitaram melhor a conjuntura internacional favorável. Assim, esta estratégia causa prejuízos ao sistema tributário e à economia – o que merece destaque neste trabalho. De fato, continuando carente de reformas que não encontram campo para prosperarem, o sistema é transformado em instrumento anticrescimento e contrário aos objetivos da justiça social.

Priorizado enquanto instrumento preferencial do ajuste fiscal, o sistema continuou sendo explorado com o intuito de gerar os recursos necessários para sustentação das metas fiscais estabelecidas, cerceando as propostas surgidas para a correção de seus problemas e aumentando o seu grau de desagregação. Nestas condições, a elevação da carga tributária, mesmo com a conjuntura econômica adversa, tornou-se prejudicial para o crescimento econômico, dado o aumento do “custo-Brasil” e o estreitamento do mercado interno. O mesmo ocorre com sua composição, na qual predominam as contribuições sociais e econômicas, contrárias à competitividade externa da economia e ao princípio da equidade, em virtude de sua incidência indireta e cumulativa.

Como se pode confirmar pelo exame do quadro 9, desde que este padrão de ajuste foi adotado na década de 1990 apenas em raras oportunidades o sistema foi alvo de mudanças que contribuíssem para reduzir suas distorções, ou manejado como instrumento de política econômica para apoiar o setor produtivo. Em 2002 e 2004, por força do acordo com o FMI, aprovou-se a extinção parcial da cumulatividade do PIS e da Cofins, mitigando os efeitos deletérios provocados por estas contribuições sobre o setor produtivo. A partir de 2004, pequenas iniciativas para desonerar as exportações e os investimentos passaram a ser adotadas, com o objetivo de compensar o setor privado de consecutivos aumentos da carga tributária para assegurar o ajuste, bem como se isentaram da CPMF as aplicações na conta-investimento criada neste

ano. Em 2008/2009, as alíquotas do IR, do IPI para alguns setores da economia e do IOF foram reduzidas para atenuar os efeitos da crise que se instalou, em meados de 2008, na economia mundial. No mais, as mudanças tributárias e fiscais se restringiram a garantir aumento da arrecadação e sustentar a meta fiscal.

QUADRO 9

**Algumas medidas adotadas na área fiscal e tributária no período 1999/2009**

Ano	Medida
1999	Aumento da alíquota da Cofins de 2% para 3% e mudança na base de cálculo, substituindo o faturamento pela receita bruta. Extensão da cobrança da Cofins às instituições financeiras. Prorrogação da CPMF e elevação de sua alíquota para 0,38%. Elevação da alíquota da CSLL para empresas não financeiras, de 8% para 12%, até 31/01/2000.
2000	Criação da Desvinculação da Receita da União (DRU), em substituição ao FEF, a vigorar entre 2000 e 2003. Aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).
2001	Criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)-combustíveis.
2002	Extinção parcial da cumulatividade do PIS. Prorrogação da CPMF até 31/12/2004.
2003	Aprovação das reformas tributária e previdenciária. Prorrogação da CPMF e da DRU até 2007. Aumento da alíquota da CSLL das empresas optantes pelo regime de lucro presumido, de 12% para 32%.
2004	Extinção parcial da cumulatividade da Cofins. Medidas destinadas à desoneração dos investimentos e ao estímulo à poupança de longo prazo. Modificação, a partir de 2005, das alíquotas do IR incidentes sobre o rendimento das aplicações financeiras, visando incentivo à poupança de longo prazo. Regulamentação das Parcerias Público-Privadas (PPPs). Edição da MP 232 ("MP do mal"), para compensar perdas de receitas esperadas com a correção da tabela do IRPF.
2005	Edição da MP 252 ("MP do bem"), que promoveu várias alterações no sistema tributário.
2006	Criação do Refis II.
2007	Lançamento do PAC. Início da flexibilização da política fiscal.
2008	Cobrança de 1,5% do IOF cobrado sobre os ganhos do capital estrangeiro em aplicações de renda fixa. Isenção, para exportadores, de IOF incidente sobre operações de câmbio. Modificação, com redução do imposto, das alíquotas do IRPF, com o objetivo de fortalecer a demanda interna e mitigar os efeitos da crise mundial. Redução do IPI sobre carros novos e do IOF nas operações de crédito das pessoas físicas, a fim de atenuar as consequências da crise mundial.
2009	Prorrogação da redução do IPI sobre carros novos, redução da Cofins sobre motocicletas e redução do IPI para os setores de material de construção e eletrodomésticos, como armas anticrise.

Duas iniciativas de reforma do sistema malograram durante o governo Lula. A primeira, aprovada pelo Congresso Nacional em fins de 2003, orientada predominantemente pelo ajuste fiscal, sem se dispor a enfrentar as delicadas questões de revisão do modelo federativo e da redistribuição do ônus tributário, terminou reduzida à prorrogação da CPMF e da DRU e, para ganhar o apoio dos estados à sua aprovação, à destinação de 25% da arrecadação da Cide<sup>15</sup>-combustíveis para os governos subnacionais (percentual aumentado para 29% a partir de maio de 2004). A segunda iniciativa, de fevereiro de 2008 (PEC 233/08), apesar de mais consistente e completa do que a de 2003 – na medida em que incluiu sugestões para a extinção dos impostos e contribuições cumulativos, medidas de desoneração da produção e dos investimentos, algumas iniciativas para pôr cobro à guerra fiscal entre os estados

15. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

e para simplificar o sistema –, teve adiado o encaminhamento pela Comissão de Reforma Tributária para o plenário do Congresso, depois de aprovado seu substitutivo no final do ano, dadas as discordâncias e polêmicas que permaneceram em várias questões, especialmente no tocante às regras federativas. Se havia a possibilidade e a expectativa de que se poderia avançar em sua apreciação em 2009, a crise econômica mundial de 2008 e a proximidade do final de mandato do governo atual se encarregaram de desfazê-las.

Na atualidade, a reforma do sistema tributário permanece paralisada à espera de um consenso das forças, setores e segmentos da sociedade que serão afetados com suas mudanças. Seu resgate como instrumento de política econômica e social exige, todavia, para que possa voltar a cumprir estas funções, uma “limpeza” de suas estruturas e uma reestruturação de seus impostos, à luz dos objetivos de torná-lo menos complexo, extinguir os tributos de incidência cumulativa, redefinir as bases do modelo federativo e melhorar a distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade. A ausência de preocupação com uma reforma mais abrangente, que concilie os diversos interesses dos agentes envolvidos em sua realização, porque excessivamente focada na meta do ajuste fiscal, como ocorreu com as propostas anteriores, dificilmente abrirá caminhos para uma efetiva modernização e para sua transformação em instrumento vital que permita ao Estado a promoção de políticas mais favoráveis para a sociedade, sem ter, para isto, de descuidar dos compromissos assumidos com a política de austeridade fiscal.

#### **5.4 A REFORMA DA GESTÃO TRIBUTÁRIA: AVANÇANDO NOS CAMINHOS DA EFICIÊNCIA E DA TRANSPARÊNCIA**

Se em relação à estrutura de impostos o período pós-Constituição de 1988 mostrou-se desfavorável para sua qualidade, devido principalmente aos compromissos assumidos com o ajuste fiscal num contexto de ausência de iniciativas para a realização de reformas mais abrangentes capazes de conciliar os vários interesses que seriam com elas afetados, sem descuidar destes compromissos, no campo da administração tributária o avanço foi significativo, tornando o Estado brasileiro, em todos os níveis de governo, capacitado a cobrar, com eficiência e maior transparência, os impostos dos contribuintes. Uma verdadeira “revolução” na máquina da arrecadação e da fiscalização ocorreria neste período, impulsionada pelo avanço do processo de informatização e pela absorção, pelo fisco brasileiro, das novas tecnologias de informação, modernizando – e muito! – suas estruturas, em termos de controles, procedimentos, instituição de canais e de comunicação com os contribuintes.

No plano federal, após a unificação – ainda que parcial – do fisco ocorrida com a criação da SRF, em 1968, quando os antigos departamentos da Direção-Geral da Fazenda Nacional foram extintos e integrados em uma estrutura sistêmica, que se reproduziu em todos os órgãos descentralizados, continuou-se avançando, nas décadas seguintes, no aprofundamento deste processo. Sucessivas mudanças nos planos de carreira dos técnicos da SRF (em 1970, 1975 e 1985) foram reduzindo as diferenças das categorias – em termos de funções e remuneração – até culminar com a edição da Lei nº 10.593, de 06/12/2002, que a reestruturou e organizou a Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e a Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho.

Nesta reestruturação, a Carreira da Auditoria da Receita Federal passou a contar com dois quadros, o de Auditor-Fiscal da Receita Federal (antes Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional) e o de Técnico da Receita Federal (antes Técnico do Tesouro Nacional), passando-se a exigir, de ambos, curso superior ou equivalente, o que antes só existia com o primeiro.

Ao avanço na unificação da carreira e na exigência de melhor qualificação dos técnicos somou-se a ampliação de seu quantitativo: de acordo com o estudo da FGV/SindiReceita (2005, p.80-82), entre 1995 e 2005 registrou-se um crescimento de 33,3% no número de Auditores-Fiscais e de 38% no de Técnicos da Receita Federal. Confirma estas mudanças a conclusão a que chega o estudo da FGV/SindiReceita (2005, p. 83), ao atribuir papel de destaque alcançado pela Secretaria da Receita Federal no setor público brasileiro de que isto se devia também “(...) à alta qualificação técnica dos integrantes de seu quadro de pessoal próprio”.

O maior avanço no processo de unificação do fisco federal, que poderia se traduzir em redução de custos administrativos tanto para o fisco como para o contribuinte – a unificação e compartilhamento dos cadastros dos contribuintes – e, em síntese, em mais eficiência na administração dos tributos, veio na forma da criação do que passou a ser chamado de Supereceita, em 2007, quando a Lei nº 11.457, de 16 de março, aprovou a fusão da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, com a nova denominação de Secretaria da Receita Federal Brasileira (SRFB). Era este o passo que faltava para, conforme o estudo da FGV/SindiReceita (2005, p. 84) “complementar a modernização da administração tributária brasileira”. Completou-se, com isto, o processo iniciado, no final da década de 1960, de unificação dos serviços de controles aduaneiros e dos tributos internos.

Enquanto avançava na modernização de sua estrutura administrativa e de seu quadro de pessoal, a Secretaria da Receita Federal aprimorava também, favorecida pela evolução dos sistemas de comunicação e informatização, seus procedimentos de cobrança de tributos, de relacionamento com o contribuinte e de controle das obrigações fiscais: em 1968, deu início, com a criação do Serpro, ao processamento eletrônico das declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF); no ano seguinte (1969), à restituição do IRPF também por meio eletrônico; em 1975, instituiu a declaração simplificada do IRPF, facilitando a vida do contribuinte; em 1988, substituiu o sistema de base anual do IRPF pelo sistema de bases correntes, protegendo a arrecadação e o contribuinte que tinha direito à restituição do processo inflacionário; em 1991, instituiu a declaração de ajuste anual por meio magnético; e, em 1997, a entrega da declaração do IRPF pela internet.<sup>16</sup>

Entre as razões que o estudo da FGV/SindiReceita (2005, p. 82) aponta para considerar a Secretaria da Receita Federal “um dos órgãos mais bem estruturados e dotados de recursos” do setor público brasileiro, encontra-se também

(...) a disponibilização da internet para o pagamento de impostos e para a apresentação de todos os tipos de declarações obrigatórias por parte dos contribuintes, não só pessoas

---

<sup>16</sup> Informações extraídas do site da Secretaria da Receita Federal, em 20/10/2009, na seção “Memória da Receita Federal”: [www.receita.fazenda.gov](http://www.receita.fazenda.gov).

físicas como jurídicas. O mesmo meio tecnológico pode ser utilizado por contribuintes para vários tipos de consulta e, inclusive, para obtenção de certidão negativa quanto à sua situação fiscal.

Se no plano federal o fisco conseguiu moldar suas estruturas para desempenhar com maior eficiência a sua função na cobrança de tributos, estabelecendo, ao mesmo tempo, melhor relacionamento com o contribuinte, sua modernização no âmbito dos governos subnacionais – estados e municípios – foi também notável. Especialmente a partir de meados da década de 1990, uma estrutura acanhada, limitada e de poucos recursos para a tarefa de administração e fiscalização tributária passou a ser substituída por um sistema eficiente de cobrança de impostos, controle das operações e prestações realizadas pelos contribuintes, e de intercâmbio de informações e de cooperação entre os diversos fiscos para o melhor desempenho de suas tarefas.

O ponto de partida dessas transformações do fisco dos governos estaduais foi dado pela criação, em 1996/97, do Programa Nacional de Apoio à Modernização Fiscal dos Estados e do Distrito Federal (PNAFE), financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), com recursos originalmente orçados em US\$ 500 milhões, no âmbito do programa de Reforma do Aparelho do Estado e de Ajuste Fiscal exigido pela implementação do Plano Real, em 1994. Sinteticamente, seu objetivo foi o de melhorar a eficiência administrativa, a racionalização e a transparência na gestão dos recursos públicos estaduais.<sup>17</sup>

Tendo contado com a adesão das 27 administrações das unidades federativas, o PNAFE, apoiado em objetivos como os de cooperação mútua entre os entes federados, coordenação de suas atividades e estreitamento do relacionamento entre as instituições relacionadas à área fiscal (procuradorias fiscais, tribunais de contas, secretarias de governos e Ministério Público), contemplou, ao longo dos dez anos de sua implantação, a execução de práticas vitais para melhorar a eficiência destas administrações. Entre estas, devem ser destacadas: a formação de grupos temáticos, aos quais caberia aprofundar a análise e discussão de aspectos importantes para as administrações fiscais, como os de comércio eletrônico, auditoria computadorizada, contencioso fiscal e cadastro único do contribuinte; a criação do fórum das Unidades de Coordenação Estadual – UCEs, para debater temas de monitoramento do programa e identificar oportunidades de cooperação entre os participantes; o intercâmbio de experiências nacionais e internacionais na área fiscal, coordenadas pela Unidade Central do Programa (UCP); o compartilhamento de soluções técnicas e a disseminação de boas práticas fiscais, no âmbito do CST – Compartilhamento de Soluções Técnicas – e do GDFAZ – Grupo de Desenvolvimento do Servidor Fazendário; a implantação de sistemas integrados de gestão fiscal e de intercâmbio de informações, entre os quais o Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira – e o Sintegra – Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços; e a implantação de serviços ao contribuinte e programas de atenção ao cidadão, como os de quiosques eletrônicos, autoatendimento pela internet, postos fiscais eletrônicos, entre outros (CARTAXO, 2004).

---

17. Para um maior detalhamento deste programa e de seus objetivos, ver o trabalho de Cartaxo (2004).

Visto em perspectiva, o PNAFE representou a porta de entrada e abriu uma grande avenida para a modernização do fisco estadual. Ele estabeleceu mecanismos de cooperação e de compartilhamento de informações fiscais entre os estados participantes do programa e destes com o governo federal; padronizou e integrou o sistema de informações, via Siafi, reunindo-os em um sistema maior, o Siafem; e, por meio do Sintegra, conectou as 27 Unidades da Federação numa rede que disponibiliza as informações relativas às operações interestaduais, propiciando a consulta pública aos cadastros estaduais do ICMS. Além disso, foi também no seu âmbito que se criou, em 1999, o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), um importante instrumento voltado para o objetivo de reforçar os mecanismos da transparência e do controle social, da ética e da cidadania fiscal e do fortalecimento da relação Estado-cidadão.

O sucesso e os resultados alcançados pelo PNAFE levaram à criação, em 2003, de outro programa também voltado para a modernização das estruturas administrativas e de planejamento dos Estados, o PNAGE – Programa Nacional de Melhoria da Gestão Pública nos Estados. Financiado também pelo BID, com recursos estimados em US\$ 155 milhões na primeira fase, o PNAGE começou, em 2006, a receber as primeiras adesões, via assinatura de contratos, prevendo-se que dê novo impulso ao processo de modernização e de aumento da eficiência dos fiscos estaduais.

No fisco municipal, onde as limitações de recursos – humanos, financeiros, materiais – sempre foram maiores, o avanço da modernização do fisco foi significativo. Como aponta Afonso (2006), “as prefeituras foram as primeiras a recorrer ao código de barras para receber e controlar o IPTU ainda no final dos anos de 1980”. Mas foi a criação do Programa Nacional de Apoio à Modernização dos Municípios, o PNAFM, em 2001, também financiado pelo BID, com recursos previstos em US\$ 300 milhões, que daria maior impulso e velocidade a este processo.

O objetivo do PNAFM, um programa similar ao PNAFE, é o de modernizar a gestão municipal, inclusive com a aplicação da informática, para garantir maior transparência e aumentar a eficiência da máquina administrativa e fiscal dos municípios. A divulgação periódica do orçamento e dos atos da gestão pública municipal e a criação de mecanismos para assegurar a participação no planejamento e definição do orçamento constam como requisitos do programa para os objetivos de transparência e democratização das decisões sobre as prioridades públicas, tidos como pedras angulares do aumento da eficiência na arrecadação e economicidade no gasto público.

A informatização do fisco municipal, que caminhou paralelo à implantação do PNAFM em algumas administrações, contribuiu para dar origem a sistemas reunindo um conjunto variado de informações sobre os contribuintes dos impostos municipais – IPTU, ISS –, continuamente alimentados e atualizados, substituindo o trabalho manual – e limitado – do fiscal nesta atividade, com a geração de relatórios gerenciais, que passaram a ser utilizados para planejar e programar, com bem maior eficiência, a ação fiscal. No caso do ISS, com o novo sistema caminhou-se, em muitas administrações, para a obrigatoriedade de o contribuinte, inclusive o da administração pública, transmitir por meio eletrônico a declaração de todos os serviços prestados, tomados ou vinculados, fosse o imposto devido ou não no município. O fluxo cruzado de informações transmitido pelo prestador e pelo

tomador do serviço relativo ao valor das operações, ao imposto a recolher e ao imposto retido passou a fornecer, assim, os dados necessários às administrações que adotaram este sistema, para viabilizarem o monitoramento, controle e definição da ação fiscal, com redução de custos na sua obtenção e aumento da eficiência da arrecadação (OLIVEIRA e LIMA, 2005).

O avanço na modernização das estruturas administrativas e de gestão fiscal dos diversos níveis de governo foi reforçado com programas similares igualmente destinados à modernização de instituições e agentes relacionados com o fisco, também financiados pelo BID, casos do Programa de Modernização do Controle Externo da União (TCI) e do Controle Externo dos Estados e Municípios (PROMOEX).

A revolução na modernização das estruturas do fisco deve ser concluída, como se espera, com mais dois instrumentos que se encontram a caminho: o Cadastro Sincronizado e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Trata-se, o primeiro, de um sistema nacional que conta com a participação da Receita Federal, juntas comerciais, estados, Distrito Federal e municípios, e que, junto com a NF-e, visa à construção integrada dos cadastros dos diversos fiscos. Por sua vez, a NF-e – um documento digital, garantido pela assinatura digital, emitida pelos contribuintes e autorizada pela Secretaria da Fazenda – será transmitida para a Receita Federal, secretarias da Fazenda do destino da mercadoria e do embarque, no caso de exportação para o estrangeiro, e, quando couber, à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUPFRAMA), permitindo o controle em tempo real das operações e prestações envolvendo o ICMS. Com estes novos instrumentos, devem se estreitar consideravelmente os caminhos da sonegação e ampliar-se, expressivamente, a eficiência da administração fiscal.

Se o sistema de impostos caminhou após 1988 na contramão da modernização de sua estrutura, condicionado pelo papel conferido à política fiscal de garantir o equilíbrio das contas públicas e a sustentabilidade da dívida, a máquina arrecadadora foi em direção contrária, modernizando-se, em todos os níveis de governo, e capacitando-se a desempenhar, com eficiência, sua função de cobrar impostos. Para que estes caminhos convirjam e os impostos possam ser recuperados como instrumentos efetivos de política econômica e social do Estado, resta vencer resistências e realizar uma verdadeira e abrangente reforma do sistema tributário, resgatando importantes princípios que devem cimentar suas estruturas, como os da equidade e do equilíbrio macroeconômico e federativo.



## REFERÊNCIAS

- ABREU, M. P. Crise, crescimento e modernização autoritária: 1930-1945. *In*: ABREU, M. P. (Org.). **A ordem do progresso**: cem anos de política econômica republicana – 1889-1989. Campinas: Revista Economia e Sociedade, v. 9, p.95-114, dezembro, 1997.
- AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ARRETCHE, M. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. Curitiba: **Revista de Sociologia e Política**, n. 24, pp. 69-85, jun. 2005.
- BALEEIRO, A. O direito financeiro na constituição de 1967. *In*: **Constituição da República Federativa do Brasil**. 24 de janeiro de 1967.
- BENEVIDES, M. V. **O governo Kubitschek**: desenvolvimento econômico e estabilidade política, 1956-1961. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1976.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Rio de Janeiro: FGV, 1966.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Executiva. **Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros – PNAFE**, Brasília, 2006
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **78 de Receita Federal: 1890-1967**. Rio de Janeiro: Direção-Geral da Fazenda Nacional DGNF/MF, Assessoria de Estudos, Programação e Avaliação, 1968.
- CARTAXO, M. F. P. M. O papel do BID na modernização da gestão pública brasileira: uma análise do Programa Nacional de Apoio à Modernização Fiscal dos Estados (PNAFE) e do Distrito Federal. *In*: **IX Congresso Internacional del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, nov. 2004.
- COSTA, J. A. **História do direito tributário**. Disponível em: <[www.buscalegis.ifsc.br/revistas/index.../20285](http://www.buscalegis.ifsc.br/revistas/index.../20285)>. Acesso em: 24 jul. 2009.
- IBGE. **Estatísticas do Século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.
- FRANCISCO N., J. **Sistema tributário nacional na atualidade e a evolução histórica dos tributos**. São Paulo: Impactus, 2008.

FRITSCH, W. Apogeu e crise na primeira república: 1900-1930. *In*: ABREU, M. de P. (Org.). **A ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana – 1889-1989**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

FGV. **A nova administração federal: um estudo técnico sobre o fisco unificado**. Rio de Janeiro: FGV, SINDIRECEITA, 2005.

FURTADO, C. **Formação econômica do Brasil**. 13ª edição. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.

GOLDSMITH, R. W. **Brasil 1850-1984: desenvolvimento financeiro sob um século de inflação**. São Paulo: Editora Harper e Row do Brasil Ltda, 1986.

LESSA, C. **Quinze anos de política econômica**. São Paulo: Brasiliense, 1981.

LONGO, C. A. **Em defesa de um imposto de renda abrangente**. São Paulo: FIPE/Livraria Pioneira Editora, 1984.

LOPREATO, F. L. C. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Editora UNESP, IE/UNICAMP, 2002.

OLIVEIRA, F. A. **Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura**. São Paulo: Editora Hucitec, 2009.

\_\_\_\_\_. **Teorias da federação e do federalismo fiscal: o caso do Brasil**. Belo Horizonte: Escola de Governo/Fundação João Pinheiro, Texto para Discussão n. 43, 2007.

\_\_\_\_\_. A lógica das reformas do sistema tributário: 1966-2002 *In*: ALVES, P.; MÁRCIO P.; BIASOTO, J. G. (Orgs.). **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 2006.

\_\_\_\_\_. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil: 1964-1984**. São Paulo: Editora Hucitec, 1995.

\_\_\_\_\_. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 2ª edição, 1991.

\_\_\_\_\_. **Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional**. São Paulo, Campinas, Editora da Unicamp, 1995-A.

OLIVEIRA, F. A.; LIMA L. **O Imposto sobre serviços de qualquer natureza no município de Belo Horizonte: desempenho e perspectivas**. Belo Horizonte: Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, 2005.

OLIVEIRA, F. A.; NAKATANI, P. The real plan: price stability with indebttness. *International Journal of Political Economy*, New York: v. 30, n. 4, pp. 13-31, 2003.

OLIVEIRA, Francisco. A crise da federação: da oligarquia à globalização. *In: AFFONSO, R.B.A.; SILVA, P.L.B. (Orgs.). A federação em perspectiva*. São Paulo: FUNDAP, 1995.

PRADO. S. *Descentralização do aparelho do Estado e empresas estatais: um estudo sobre o setor público descentralizado brasileiro*. Campinas, IE/UNICAMP, 1985. (Dissertação de Mestrado).

REZENDE; F.; OLIVEIRA, F.; ARAÚJO, E. *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro, Editora da FGV, 2007.

VARSANO, R. *et. al. Uma análise da carga tributária do Brasil*. Brasília, Ipea, Texto para Discussão n. 583, 1998.



## **EDITORIAL**

### **Coordenação**

Iranilde Rego

### **Revisão**

Cláudio Passos de Oliveira

Luciana Dias Jabbour

Marco Aurélio Dias Pires

Reginaldo da Silva Domingos

Leonardo Moreira de Souza (estagiário)

Maria Angela de Jesus Silva (estagiária)

### **Editoração**

Bernar José Vieira

Cláudia Mattosinhos Cordeiro

Everson da Silva Moura

Renato Rodrigues Bueno

### **Livraria do Ipea**

SBS – Quadra 1 – Bloco J – Ed. BNDES, Térreo 70076-900 – Brasília – DF

Fone: (61) 3315-5336

Correio eletrônico: [livraria@ipea.gov.br](mailto:livraria@ipea.gov.br)

Tiragem: 130 exemplares