

# **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro e os Diferentes Sistemas de Repartição de Receitas em um Estado Federativo**

Amaury Patrick Gremaud

## **Resumo**

O artigo procura caracterizar e evolução das relações intergovernamentais brasileiras, especialmente quanto aos seus aspectos tributários. Apesar de ser um tema amplo, não pretendemos dar a ele a profundidade que ele efetivamente merece em função do próprio escopo e da limitação espacial deste artigo. Procuraremos estabelecer taxonomias relativas tanto às diferentes possibilidades de evolução histórica da estrutura federativa de diferentes países, quanto das diversas possibilidades de estruturação das relações intergovernamentais em um país especialmente no que tange à repartição das receitas. A evolução caso brasileiro é apresentada dentro de uma perspectiva histórica, utilizando como base a taxonomia anteriormente estabelecida. O período considerado é basicamente o período republicano, merecendo destaque as legislações constitucionais.

## **I. As Diferentes Histórias dos Países Federalizados e o Brasil**

Quando se observa a história da formação de muitos Estados Nacionais e de suas estruturas federativas percebemos que esta evolução assume movimentos diferentes, o que condiciona a própria visão atual que cada experiência possui sobre o tema, assim como as dificuldades e necessidades que cada país possui.

Por um lado, existem países, como os Estados Unidos ou a Suíça, cuja federação se originou da agregação voluntária de suas partes constituintes. Foram as “13 colônias norte-americanas” que buscaram um acordo para constituírem um nível hierárquico superior, conferindo uma união a estas colônias. A Suíça também é a junção de diferentes regiões que se agregam em uma entidade - a Confederação Helvética. Ela nasce da junção de três cantões, na época partes de feudos que acabaram se insurgindo com as relações de suserania vigentes e criaram uma entidade à parte, a estes paulatinamente foram se agregando outros. Tais países na verdade já nascem descentralizados e buscam uma maior centralização por diversos motivos, o problema é como manter minimamente a autonomia das regiões mas conseguir obter algumas vantagens de algum grau de centralização. O mesmo caso, *mutatis mutandi*, se aplica à história recente da União Européia.

Diferente é a experiência da maior parte dos países em desenvolvimento que

herdaram estruturas centralizadas. Com o tempo esta centralização procurou ser rompida. Este rompimento, por vezes, foi alvo de ferrenhas batalhas internas contra o Estado centralizado, que muitas vezes acaba por aceitar tais soluções descentralizadoras com o objetivo de impedir que elas se tornem batalhas separatistas. De todo modo a descentralização é, nestes casos, uma conquista que deve ser arrancada das mãos dos governos centrais. É uma *descentralização pela demanda*, como parece ser o caso das fases de descentralização da história brasileira. Outras vezes, porém, a estratégia de descentralização passa a ser uma imposição do próprio governo central sobre as instancias subnacionais, que acabam por ter que se submeter aos desígnios dos governos centrais. Aqui a própria descentralização não é uma decisão autônoma dos governos subnacionais. É uma *descentralização pela oferta*.

Estes últimos são os casos onde a análise deve estar mais atenta para não se confundir uma efetiva descentralização com a imposição apenas de medidas desconcentradoras, ampliando a atividade das jurisdições hierarquicamente inferiores como escritórios regionais dos governos centrais. Nestes casos o que se pretende transferir são principalmente atribuições, mas não responsabilidades e muito menos poder.

Deste modo podemos estabelecer uma tipologia para os processos históricos nos quais as federações estão envolvidas separando as situações em que haja:

- a) Uma origem descentralizados em busca de um fortalecimento da união ou
- b) Uma origem centralizada em busca do fortalecimento das entidades subnacionais:
  - b.1) descentralização por demanda
  - b.2) descentralização por oferta

No caso brasileiro, a dúvida acerca de qual a melhor forma de dirigir um país com as suas dimensões territoriais, não é algo recente. A questão de qual a melhor estrutura administrativa para o Brasil sempre foi alvo de muita controvérsia e as experiências práticas se alternaram entre épocas de grande centralização, onde as principais decisões e atribuições eram da órbita federal, e outros momentos em que houve um processo de descentralização, com o governo central perdendo poder enquanto Estados e/ou Municípios tinham suas atribuições incrementadas. Apesar das reivindicações descentralizadoras terem tido êxito em alguns momentos, a tradição faz com que o pêndulo que oscila entre as duas estruturas federativas acabasse pendendo mais para o lado centralizador. Assim a tradição brasileira é de relativa

centralização, apesar das reivindicações contrárias estarem sempre presentes. Quando do fim do Império – marcadamente centralizador – a República consagra um movimento descentralizador imposto frente às perspectivas separatistas.

Ao longo deste século outra característica que também pode ser observada é a relação entre uma maior centralização com os períodos autoritários e tendências descentralizadoras associadas aos períodos de fortalecimento democrático. Neste sentido o período pós-guerra, em oposição ao Estado Novo, inicia uma época de descentralização, que no início da década de 60 começava já a assumir proporções significativas quando foi revertido com o golpe de 1964. A ditadura militar foi marcada, além da falta de democracia, por uma forte centralização, com a União e as empresas públicas federais dominando grande parte dos recursos públicos e controlando muito de perto a economia brasileira. A partir já do final dos anos 70, assistimos a uma tendência razoavelmente clara em direção a uma maior descentralização, que culminou com a Constituição de 1988. Esta parece ser em boa parte, uma reação à tendência de centralização que dominou o período anterior, marcado pela concentração de poder no executivo federal. Assim o aumento do poder e da autonomia política dos governos subnacionais é uma das facetas que assume os movimentos de redemocratização, ao lado do fortalecimento dos outros poderes (legislativo e judiciário).

Configurou-se assim no Brasil, nas últimas décadas, um quadro de descentralização pela demanda, e não uma descentralização imposta ou controlada pelo governo federal. Mesmo quando o governo federal procurou impor ou organizar a descentralização a motivação não foi exatamente a de buscar os benefícios da descentralização, mas sim a de configurar um ordenamento financeiro mais adequado, resolvendo especialmente as questões fiscais do Estado como um todo. A descentralização não consistiu numa estratégia, uma política, para se obter os benefícios dela decorrentes, apesar destes estarem implicitamente presentes. Não houve especificamente uma redefinição de funções e atribuições, mas foi um processo confuso cuja resultante foi o crescimento da importância dos poderes subnacionais. No início principalmente do ponto de vista financeiro, mas que paulatinamente também vem se verificando do ponto de vista das atribuições. A descentralização seguiu uma agenda política, conflituosa, sendo alvo de grandes barganhas políticas; o que a levou para um curso desordenado, configurando uma série de problemas e desequilíbrios e de resultados, até agora, bastante dispares.

Nos últimos anos, em função dos desequilíbrios do processo e das dificuldades como o ajustamento macroeconômico do país, muitas alterações no quadro das relações intergovernamentais têm sido realizadas. Em alguns pontos isto tem significado uma volta atrás do processo de descentralização, o crescimento recente da arrecadação federal (com base em impostos de duvidosa qualidade) e a lei de responsabilidade fiscal, retirando autonomia das esferas sub-nacionais são exemplos disto, justificados pelas dificuldades do processo de estabilização. Para além desta volta atrás melhor seria reconfigurar parte destas relações de modo a dar-lhes maior coerência e coordenação, adaptando-as para que se possa melhor enfrentar questões como o ajustamento macroeconômico e os desequilíbrios sociais.

Assim, vive-se atualmente um momento de importantes definições do ponto de vista federativo. Depois de um movimento de descentralização pouco coordenado causador de problemas macroeconômicos. As possibilidades abertas apontam para algumas direções:

- a) a volta atrás nesta descentralização, que pode ser:
  - a.1) uma *(re)centralização*, com o governo federal reassumindo atribuições e sobretudo participação nas receitas
  - a.2) ou a transformação da descentralização em *desconcentração*, onde se mantém as atribuições locais com suas respectivas receitas, mas sem que os governos locais tenham efetivamente poder na definição destas atribuições e receitas, ou seja os entes sub nacionais realizam funções definidas e estabelecidas pelo governo federal, baseando suas receitas em transferências condicionadas recebidas da União;
- a) a readequação do sistema federativo que pode:
  - b.1) seguir a trilha do *federalismo concorrencial* onde se separam atribuições entre os diferentes níveis federativos e, do ponto de vista horizontal, cada uma das unidades age individualmente.
  - b.2) procurar um *federalismo cooperativo*, onde há compartilhamento de funções, receitas e especialmente decisões entre as diferentes unidades federativas tanto do ponto de vista horizontal quanto vertical

Cada uma destas opções possui implicações sobre a forma como se reparte as diferentes atribuições, a coleta de taxas e impostos e também sobre a possibilidade e as regras de endividamento subnacional. Na sequência aprofundaremos esta discussão restringindo-nos à questão da repartição de receitas

## II. Algumas considerações acerca da responsabilidade de tributar em uma federação

Quanto às possibilidades de divisão de receitas, especialmente de divisão tributária, a questão mais debatida é a referente aos diferentes tipos de impostos – sobre renda, consumo, riqueza - e sua atribuição aos diferentes níveis de governo. Normalmente a maior parte dos impostos acabam sendo considerados como “melhor” atribuídos às esferas mais centrais, especialmente em função da mobilidade dos fatores sobre os quais incidem os impostos. Pois quando cobrados localmente, tendem a gerar distorções, como a exportação de tributos, e ineficiências alocativas. Ao inverso resta às esferas locais, em geral, os impostos sobre fatores imóveis (terra e propriedade imobiliária) e taxas relativas a determinados serviços públicos. Dado que estas formas de arrecadação não tendem a gerar recursos suficientes para atender às necessidades das esferas locais, existe a necessidade de se desenhar algum sistema de transferências de receita entre as esferas centrais e as locais.

Porém a repartição de receitas pode ser vista de uma maneira um pouco mais completa se for levado em consideração as diferentes possibilidades na combinação entre a responsabilidade política sobre os impostos, ou seja, a decisão de se tributar algo e quanto (quem define a legislação acerca da base de incidência e da estrutura de alíquotas), a responsabilidade administrativa sobre estes – o sistema de arrecadação propriamente dito (a máquina arrecadatória) – e a disponibilidade dos recursos recolhidos – quem fica com a receita. Neste sentido existem vários sistemas possíveis quanto à divisão da responsabilidade de tributação em um país federativo.

Inicialmente podemos apontar os *sistemas autônomos*, onde há divisão de responsabilidade tributária pela divisão de bases tributárias sendo que, em geral, as responsabilidades política, administrativa e os próprios recursos de cada tipo de impostos ficam numa mesma esfera administrativa. Dentro deste sistema existem dois modelos:

- a) numa situação extremada, a *autonomia tributária completa* dos entes da federação, em que cada um pode escolher suas fontes tributárias, determinar, as bases e as alíquotas, além de administrar e recolher as rendas decorrentes;
- b) em um modelo mais realista, a *separação de fontes tributárias*, no qual define-se, em geral constitucionalmente, as fontes sobre as quais cada

ente exercerá seu poder de tributar, a partir do que ele possui completa autonomia

Nestes modelos existe autonomia dos governos locais em definir o tamanho de seu orçamento e sua própria política fiscal. Os problemas, porém, são evidentes: a grande complexidade do sistema tributário, a falta de coordenação e, especialmente no caso da autonomia completa, a duplicação de funções, de tributação e de esforços. Assim, existem dificuldades especialmente com as funções estabilizadoras e distributivas do Estado.

No outro extremo há os *sistemas centralizados*. Nestes, especialmente as responsabilidades políticas sobre os impostos são centralizados, apesar dos recursos serem divididos entre os diferentes entes. Neste caso pode-se ter modelos baseados em:

- a) a *divisão de receita por transferências*, onde um ente – geralmente o central - é responsável pela definição dos impostos e sua arrecadação a qual é redistribuída por meio de transferências. Estas podem ser gerais definidas por fórmulas, ou condicionadas a determinados tipos de gasto ou ainda completamente *ad hoc*, ficando inteiramente a critério do ente arrecadador a sua subdivisão.
- b) Outra possibilidade é a *divisão de competências tributárias*, onde um ente centraliza a competência política definindo todos os aspectos relativos ao imposto (especialmente os relativos à base e às alíquotas) mas a administração e, principalmente, a receita é de algum modo compartilhada pelo outro.

Existe nestes casos importante perda de autonomia dos governos subnacionais, dificultando a obtenção de alguns dos elementos considerados centrais de um estado descentralizado: a responsabilização dos governantes locais perante os cidadãos de sua jurisdição e a efetiva possibilidade de se adequar as preferências dos cidadãos das diferentes jurisdições à oferta de bens públicos, dado que há uma dificuldade em definir o próprio tamanho da intervenção pública subnacional, pois o tamanho do orçamento não é definido em termos subnacionais. Por outro lado, a possibilidade do controle macroeconômico das autoridades federais aumenta muito com estes sistemas. No caso da divisão de receita com base em transferências existe também a possibilidade de se promover redistribuição regional de recursos.

Frente a estes dois sistemas básicos surge um sistema intermediário, o *sistema*

*compartilhado*, em que se preserva alguma autonomia decisória nas mãos do governo subnacional ao mesmo tempo em que se busca manter algum grau de homogeneidade do sistema tributário. Neste caso temos:

- a) O *compartilhamento de fontes tributárias*, neste sistema depois de definidas as fontes tributárias, há um compartilhamento da responsabilidade política por diferentes entes, sendo que, em geral, um deles define a base e os principais aspectos administrativos do imposto, definindo também sua própria alíquota, e os outros definem, por exemplo, sobre-alíquotas, que lhes gerem receita.

Por este sistema, diminui parte dos problemas administrativos e de coordenação que ocorrem nos sistemas autônomos, mantendo-se o elemento básico dos impostos: a definição sobre a receita marginal e a possibilidade assim de definição, pelo menos em parte, do tamanho do orçamento subnacional. Contudo, se a autonomia subnacional não é total, a homogeneização do sistema também não ocorre completamente, restando, por exemplo, a possibilidade de práticas que levem à guerra fiscal.

Quanto à esta é interessante apontar que se ela obviamente pode trazer desvantagens conhecidas, desde que certos elementos estejam presentes pode também trazer algumas vantagens como: incentivos no sentido de impor uma carga fiscal adequada – mais próxima da requerida pelas necessidades e desejos dos cidadãos; possibilidade de resultados benéficos decorrentes de experiências tributárias inovadoras, agilidade na adequação da tributação frente às mudanças econômicas. Os principais elementos acima referidos para que, pelo menos os malefícios da guerra fiscal, sejam contidos são: i) a existência de restrições orçamentárias rígidas, no sentido de que quem queira fazer guerra fiscal o faça exclusivamente com seus recursos, e ii) um sistema político que confira efetiva responsabilização dos administradores pelos seus atos. Estas duas instituições não são fáceis de serem construídas, mas são fundamentais se existe o desejo de evitar sistemas tributários excessivamente centralizados e preservar alguma autonomia tributária subnacional, como é o caso dos sistemas compartilhados. As estruturas federativas cooperativas também aproximam de sistemas compartilhados, porém, além destas duas instituições, outras que promovam redistribuição de receita inter-regional (um sistema de transferências verticais ou horizontais negociado intrajudicialmente) são necessárias.

Provavelmente nenhum país utiliza *in totum* qualquer um destes métodos de repartição de receitas, sendo o sistema tributário uma combinação de sistemas, de modo a possibilitar a obtenção conjugada de diferentes objetivos. Porém a prevalência de um método ou outro é um importante elemento na caracterização do sistema federativo do país.

### III. Breve descrição da evolução do sistema tributário brasileiro

A estrutura de receita no Brasil esteve historicamente ligada ao comércio externo em função, da facilidade de cobrança, mas também das próprias características da economia brasileira até pelo menos o fim da República Velha. O imposto de importação era a base das receitas governamentais. A segunda fonte de receita no Império era o imposto sobre exportações. Objeto de controvérsia, este imposto parece estranho se imaginarmos que ele incidia sobre um dos setores mais fortes politicamente do país no período. Apesar da controvérsia que envolvia sua aplicação ela era feita pois, ao lado do imposto sobre importações, eram taxas de fácil cobrança e incidiam sobre os setores mais dinâmicos da economia. As alternativas, o imposto sobre a propriedade rural ou o imposto sobre a renda, eram de difícil cobrança e também sofriam forte oposição política.

<b>Brasil - Império: Principais Fontes de Receitas Fiscais</b> <b>Em porcentagem sobre o total – Anos Seleccionados</b>			
Tipos de Receita	1869/70	1878/79	1889
Imposto sobre Importação	55,2	53,0	56,0
Imposto sobre Exportações	18,8	16,0	11,0
<b>Receitas Alfandegárias (Total)</b>	<b>75,0</b>	<b>69,0</b>	<b>67,0</b>
Imposto sobre Transmissão de Propriedade	4,0	4,2	3,8
Imposto do Selo	3,6	3,4	3,5
Imposto de Indústrias e Profissões	3,2	3,0	3,0
Imposto Predial	1,8	2,8	2,3

Fonte: Dados obtidos em Deveza (1995)

O Império brasileiro tinha também características fortemente centralizadoras, apesar de uma leve tendência de queda desta centralização no final do Império.

<b>Brasil e outros Países: Receita por Nível de Governo</b> <b>Anos Seleccionados - Em porcentagem sobre o Total</b>				
Nível	EUA (1902)	México (1900)	Brasil (1856)	Brasil (1885/86)
Federal	37,1	63,0	83,1	76,8
Estadual	10,9	24,1	14,0	18,2



Local	52,0	12,9	2,7	5,0
-------	------	------	-----	-----

Fonte: Dados obtidos em Carvalho (1986).

As reivindicações descentralizadoras tomaram corpo junto com o movimento republicano. Na verdade ao invés da República, a reivindicações primeiras dos insatisfeitos é a maior autonomia das províncias. Só depois de alguns anos, agrega-se à defesa de maior autonomia das províncias a idéia de derrubada do sistema imperial e instalação de um governo republicano, este com fortes conotações descentralizadoras.

Efetivamente quando da Proclamação da Republica, apesar de se manter boa parte da estrutura tributária imperial, esta assumiu características nitidamente federativas. Procurou-se autonomizar os agora Estados facultando-lhes o acesso ao mercado de crédito transferindo atribuições (segurança, imigração, política fundiária) e, principalmente, tributos (especialmente transferido para os estados do impostos de exportação).

A Constituição de 1891 atribui de maneira mais clara a competência tributária dos diferentes níveis de governo (ver quadro a seguir), adotando o regime de separação de fontes tributárias, discriminando as principais competências tributárias conforme pode ser observado no quadro a seguir. Os Estados foram obrigados a fixarem leis definindo impostos municipais a fim de que estes pudessem cumprir suas funções. Os principais impostos no caso eram o imposto predial e também sobre indústrias e profissões.

Ao longo da Primeira República foram criados novos impostos e/ou dinamizados antigos. Foram criados os impostos sobre consumo, sobre vendas mercantis e o imposto sobre renda geral. Apesar das mudanças a base da arrecadação continuava sendo as tarifas aduaneiras. O imposto sobre importações correspondia, até a Primeira Guerra Mundial, a 55% do total de impostos da União, enquanto que o de consumo a 10%. Nos Estados o Imposto de Exportação representava 38% da receita estadual, vindo a seguir o imposto de transmissão (8,4%) e o de indústrias e profissões (5%).

## Evolução da Competência tributária nas Constituições Brasileiras (1891 - 1988)

Tributos e Competência	Constituições					
	1891	1934	1937	1946	1967	1969
<b>I. Da União</b>						
Imposto sobre Importação	x	x	x	x	x	x
Imposto sobre Exportação					x	x
Dir. de entrada, saída e estadia de navios	x					
Taxa de correios e telégrafos federais	x					
Taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais, de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves		x	x			
Imposto de Consumo, exceto combustíveis		x				
Imposto de Consumo de qualquer mercadoria			x	x		
Imposto de Renda, exceto sobre renda cedular de imóveis		x				
Imposto de Renda			x	x	x	x
Imposto sobre transferência de fundos para o exterior		x	x	x		
Impostos sobre atos emanados do seu governo		x	x	x		
Impostos nos territórios		x	x	x	x	x
Taxas de selo	x					
Imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, minerais e energia elétrica				x	x	x
Contribuição de melhoria				x	x	x
Taxas				x	x	x
Imposto sobre propriedade territorial rural					x	x
Imposto sobre produtos industrializados					x	x
Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro (ou relativa a títulos e valores mobiliários)					x	x
Imposto sobre serviços de comunicação e transportes					x	x
Impostos extraordinários (guerra, etc)				x	x	x
Empréstimo compulsório				x	x	x
Imposto sobre grandes fortunas						
Outras (residual)	x	x	x	x	x	x
<b>II. - Dos Estados</b>						
Imposto sobre Exportação	x	x	x	x		
Imposto sobre imóveis rurais e urbanos	x					
Imposto sobre transmissão de propriedade	x					
Imposto sobre indústrias e profissões	x	x	x			
Impostos sobre atos emanados do seu governo	x	x	x	x		
Contribuição sobre telégrafos e correios estaduais	x					
Imposto sobre propriedade territorial, exceto urbana		x	x	x		
Imposto sobre transmissão de propriedade, causa mortis		x	x	x	x	x
Imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos		x	x	x	x	x
Imposto sobre consumo de combustíveis de motor a explosão		x				
Imposto sobre vendas e consignações		x	x	x		
Imposto sobre circulação de mercadorias					x	x
Taxa de serviços estaduais		x	x	x	x	x
Contribuição de melhoria				x	x	x
Imposto sobre propriedade de veículos automotores						
adicional sobre imposto de renda e proventos de qualquer natureza						
Outras (residual)	x	x	x	x	x	x
<b>III. Dos Municípios</b>						
Imposto de licença		x	x	x		
Imposto predial e territorial e urbano		x	x	x	x	x
Imposto sobre diversões públicas		x	x	x		
Imposto cedular sobre renda de imóveis rurais		x				
Imposto sobre indústria e profissões				x		
Impostos sobre atos de sua economia				x		
Impostos sobre serviços de qualquer natureza					x	x
Taxas sobre serviços municipais		x	x	x	x	x
Contribuição de melhoria				x	x	x
Imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos						
Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquido e gasosos, exceto óleo diesel						
Outras (residual)				x	x	x

Fonte: baseado em Silva e Beres (1990), revisto e atualizado pelo autor.

<b>Participação dos Principais Impostos na Esfera Federal Brasil (1889 – 1965)</b>			
	Imposto de Importação	Imposto sobre Consumo	Impostos sobre Renda
1889 – 1914	54,97 %	10,02 %	1,49 %
1915 – 1919	33,59 %	19,33 %	4,24 %
1920 – 1930	37,58 %	19,24 %	2,67 %
1931 – 1937	33,77 %	20,66 %	5,99 %
1938 – 1945	19,36 %	27,66 %	17,96 %
1946 – 1950	10,89 %	32,47 %	26,31 %
1950 – 1955	6,26 %	30,25 %	32,20 %
1956 – 1960	7,68 %	34,01 %	30,36 %
1960 – 1965	8,75 %	40,30 %	26,00 %

Fonte: Dados básicos em Varsano (1997)

A experiência da Primeira República foi revertida depois da revolução de 30. Na verdade a entrada em cena das idéias desenvolvimentistas, aumentando o papel do Estado na industrialização e modernização do país, acabou também por reforçar as reivindicações centralistas. No período, privilegiou-se a desconcentração administrativa ao invés de descentralização fiscal. Porém, em termos tributários, a Constituição de 1934 define com mais clareza a competência especialmente dos municípios. Estes passaram a ter direito constitucional exclusivo de tributação sobre licenças e sobre diversões públicas. Passou também a ter direito a cobrar o imposto predial e territorial urbano e um imposto cedular sobre renda de imóveis rurais. Na Constituição também aparecem as taxas sobre serviços urbanos. Os Estados passaram a ter competência privativa para o imposto sobre venda e consignações e sobre consumo de combustíveis de veículos à explosão, além das taxas sobre serviços estaduais. Para União, consagram-se constitucionalmente os impostos sobre consumo e renda ao lado do imposto de importação, e a eles é acrescido um imposto sobre transferência de fundos ao exterior.

Do ponto de vista da estrutura federativa do sistema se, por um lado aprofunda-se o modelo de definição de fontes com os novos impostos, por outro, duas inovações são introduzidas. A primeira é a repartição de receita entre diferentes esferas. Este era o caso do imposto sobre indústrias e profissões, lançado pelos

Estados mas cuja arrecadação era igualmente dividida entre estados e municípios. Em segundo lugar constitucionalmente foram definidas normas sobre os impostos de exportação estadual, estes não poderia incidir sobre a exportação interestadual e não poderiam exceder a 10%.

A Constituição de 1937 implicou em certa centralização, os Estados perderam os direitos de tributar o consumo de combustíveis de motor à explosão e os municípios a renda cedular de propriedades rurais, ambos transferidos à União. Durante a Segunda Guerra Mundial foi proibido aos Estados cobrarem impostos sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e sobre carvão mineral, que passaram a ser de competência privativa da União. Este período sob a gestão de Getúlio Vargas consagra o crescimento dos impostos com base em fatores internos ao país, como o imposto sobre consumo e o imposto sobre a renda, de alçada federal. O imposto sobre o consumo passa a ser o principal imposto federal no país. Nos Estados também um imposto interno, o imposto de vendas e consignações, dadas as mudanças no imposto de exportação, se constituiu no principal imposto estadual.

O pós-guerra inicia uma época de descentralização. Em termos de mudanças nos impostos a Constituição de 1946 transfere o imposto sobre indústrias e profissões do âmbito estadual para o municipal, reforçando as receitas destas instancias administrativas. Na União apenas consagra-se as mudanças realizadas durante a Guerra, qual seja, a criação de um imposto sobre lubrificantes e combustíveis, minerais e energia elétrica. É também significativa a introdução na Constituição da possibilidade de se levantar arrecadação por meio de empréstimos compulsórios e impostos extraordinários (guerra etc.). Outra introdução importante apesar de pouco usada na prática é a criação na Constituição da figura da Contribuição de Melhoria, prevista em todos os níveis de governo.

Porém a mudança importante na Constituição de 1946 é a introdução de um sistema de transferências definidas. A União passou a ser obrigado a transferir no mínimo 60% do Imposto sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais, além de 10% do imposto de renda para os municípios não capitais. Os municípios passaram também a ter o direito de receber 30% do excesso sobre a arrecadação municipal da arrecadação estadual (sem incluir o imposto de exportação) auferida no território do município. Os Estados, em 1948 passaram a ter direito a 48% do imposto sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais. Em 1961 houve novo aumento das transferências para os municípios cuja participação no

impostos sobre a renda foi aumentado para 15 % e somado mais 10% sobre o imposto sobre consumo, mas agora transferido para todos os municípios. Estas transferências eram em parte condicionadas, deveriam, no primeiro caso ser utilizada em sistemas de transporte ou relacionados ao petróleo e no último em desenvolvimento rural. Um problema com estas transferências era a resistência em ser efetivada, a transferência dos 30% do excedente raramente foi efetuada pelos estados, as outras transferências acabavam sendo erodidas pela inflação em função dos prazos para a sua efetivação.

Entre 1946 e o golpe militar de 1964 os impostos internos ratificaram sua participação como fonte principal de arrecadação, sendo que o imposto sobre consumo chega a representar no primeiro lustro da década de 60 mais de 40% da arrecadação federal. Os impostos de importação passaram a ser cada vez mais impostos regadores, servindo de instrumentos para as intenções industrializantes dos governantes. Isto pode ser percebido pelo aumento de sua participação no final dos anos 50, quando JK promove uma reforma na tributação sobre importados, dentro do contexto do Plano de Metas.

O sistema tributário apresentava, porém, vários problemas, que já eram apontados e debatidos desde a década de 40 sem que no entanto se conseguisse alterar substancialmente o sistema tributário vigente, só depois do golpe militar é que pode se promover a desejada reforma. As principais críticas sobre o sistema tributário eram: i) a insuficiente geração de recursos, frente aos gastos crescentes do Estado brasileiro; ii) o elevado grau de sonegação do sistema; iii) as distorções alocativas provocadas pela cumulatividade dos tributos incidentes em cascata, como por exemplo o elevado incentivo à verticalização das empresas; iv) as distorções acarretadas pelo impacto da inflação. Dentre estas pode-se destacar: a tendência ao “esquecimento” do pagamento de impostos dado que as dívidas não eram atualizadas monetariamente; os problemas decorrentes da variação no valor nominal dos imóveis e outros ativos, cujo componente correspondente à correção monetária era considerado e taxado como lucro; as dificuldades com impostos como os prediais em função da não correção dos valores sobre os quais incidem as alíquotas.

Depois do golpe de 1964, tornou-se mais fácil impor uma reforma ao sistema tributário. As principais modificações foram:

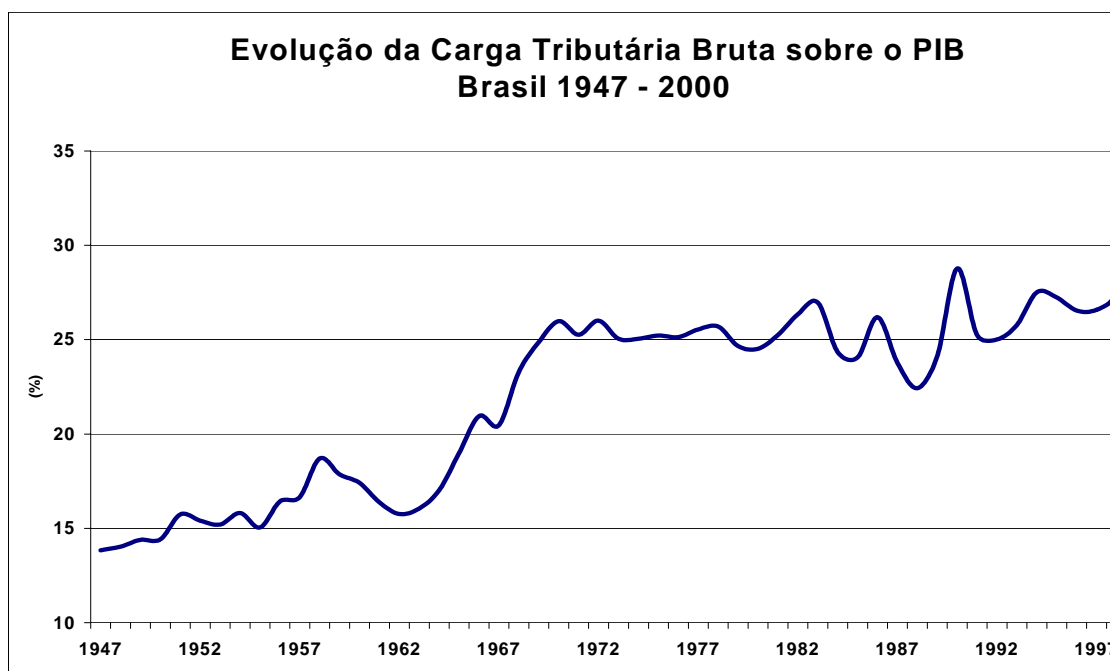
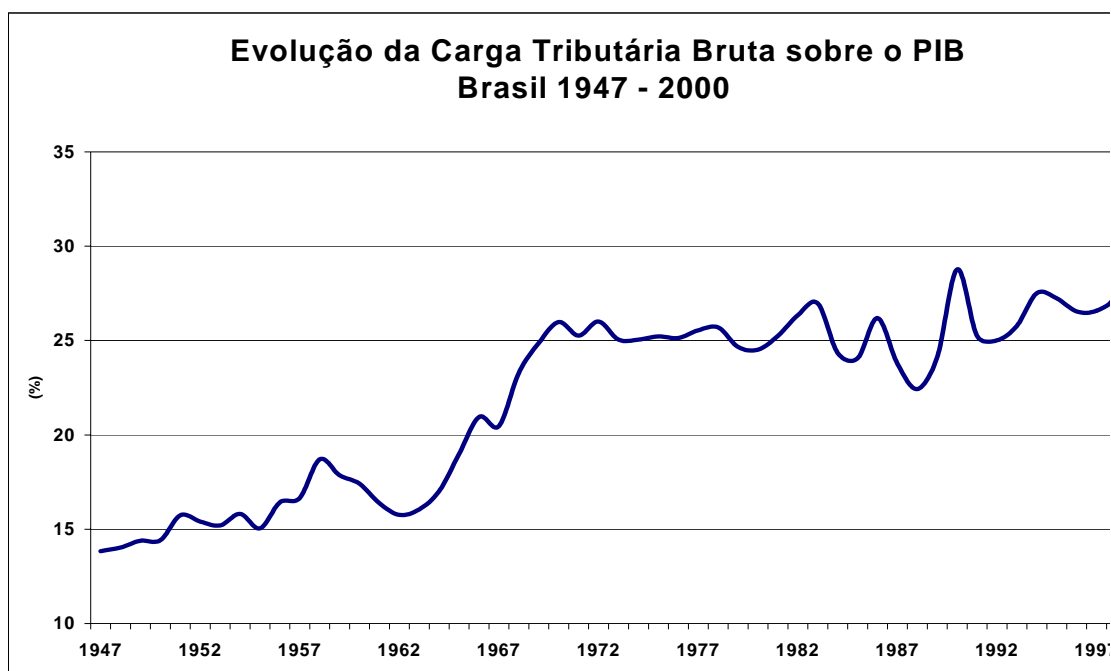
- a) a eliminação da tributação de lucros ilusórios, com a correção monetária dos balanços, e atualização dos valores dos débitos fiscais;
- b) a substituição dos impostos em cascata por impostos sobre valor adicionado,

com a troca do imposto de consumo pelo imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre vendas e consignações pelo imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) e a criação do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF);

- c) a introdução de um série de incentivos fiscais: exportação, mercado de capitais, regiões (SUDENE, SUDAM), programas específicos (reflorestamento, pesca etc.);
- d) a eliminação da autonomia dos estados e municípios na definição das respectivas regras tributárias e a criação dos Fundo de Participação de Estados e Municípios

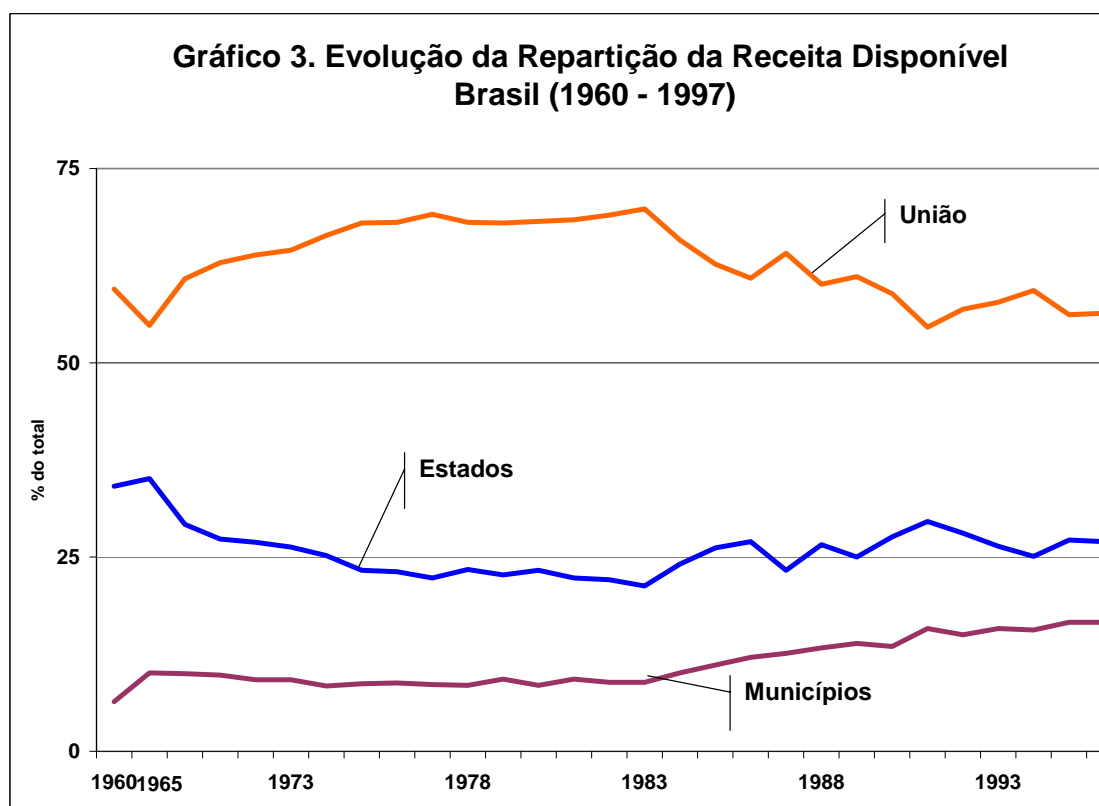
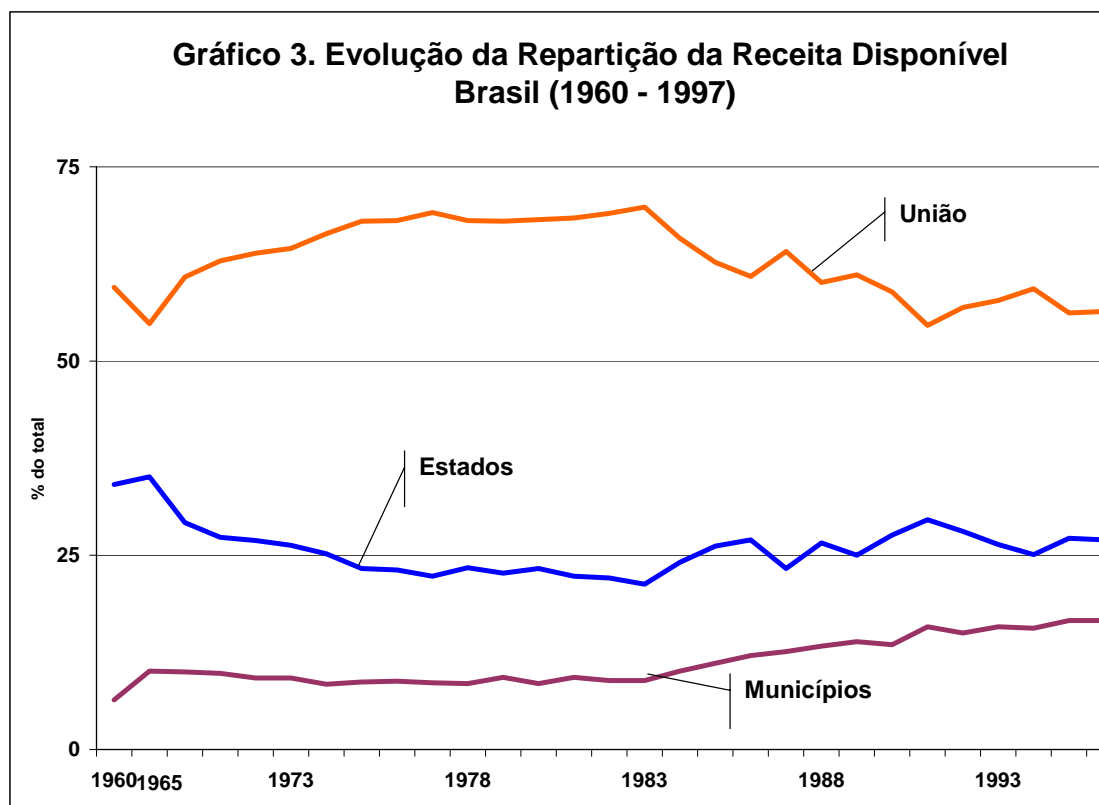
Esta reforma tributária apresentava algumas características importantes:

- a) A modernização do sistema, dado que o país foi um dos primeiros países do mundo a efetivamente implantar um sistema de valor adicionado na tributação sobre o consumo. A introdução de técnicas de atualização monetária também se constituiu em uma inovação bastante importante, assim como a instrumentalização do sistema tributário (incentivos) para servir como política de promoção do desenvolvimento.
- b) a regressividade do sistema, esta se fez sentir na alta participação dos impostos indiretos e na enorme gama de incentivos fiscais.
- c) a centralização na distribuição dos impostos pois a maior parte é de competência federal. Mesmo o fato do ICM ser de alçada estadual contrariando a maior parte dos analistas, o poder de legislação dos estados sobre este imposto era a princípio reduzido. Para compensar a centralização criaram-se os fundos de participação estabelecendo o sistema de transferência do governo central para os subnacionais.
- d) O volume de arrecadação cresceu rapidamente pós reforma contribuindo para reverter a tendência ao déficit público (ver gráfico adiante).



Depois da reforma tributária militar e do seu “sucesso” o sistema pouco a pouco passa a apresentar sinais de deterioração, com a introdução de mudanças no sistema além de também existir um processo de reversão da centralização. Especialmente na década de 80 notam-se algumas tendências, que, no entanto, permanecem verdadeiras também nos anos 90: i) enfraquecimento da capacidade de arrecadação em função da proliferação de incentivos fiscais; ii) a tentativa de manter arrecadação e deterioração da qualidade do sistema em função de novos tributos e desgaste do IPI e ICM; iii) a descentralização: especialmente por meio da ampliação

das transferências (ver gráfico adiante).



O processo de descentralização acompanha dois outros movimentos da



sociedade brasileira: a redemocratização e a perda de capacidade instrumental e financeira do Estado nacional. Nesta fase de descentralização um marco importante é a Constituinte de 1988. Na Constituição de 1988 consagra-se o federalismo pois reconhece a União, os Estados e inclusive os Municípios como entes constitutivos da federação. Assim formalmente o federalismo brasileiro pode ser considerado um dos mais fortes em termos internacionais pois ao invés de conceber as parcelas sub nacionais, especialmente os governos locais, como órgãos desconcentrados de instancias superiores, coloca os três níveis em pé de igualdade política.

A divisão de funções se faz em uma situação onde não há a clareza necessária de qual seja efetivamente o papel do Estado frente à sociedade. Claramente está se transitando de um estado produtor para um estado regulador, mas qual será o ponto de equilíbrio dentro desta transição não é algo definido, colocando assim uma dificuldade adicional à falta de clareza das atribuições dos diferentes níveis hierárquicos que é a própria falta de definição das atribuições do Estado brasileiro como um todo. As dificuldades do ponto de vista da atribuição de despesas no texto constitucional fizeram com que a descentralização de funções que esta em curso se fizesse de maneira pouco criteriosa, dificultando a possibilidade de se obter os ganhos imaginados em termos de qualidade dos serviços. Estes ganhos na verdade podem ser encontrados em certas regiões enquanto que em outras isto não ocorre. Normalmente as melhores experiências de descentralização ocorrem em regiões onde a capacidade financeiros governos subnacionais é forte. O perigo desta descentralização desordenada é o reforço das desigualdades regionais no interior do país.

O esquema fiscal adotado é principalmente o de divisão de competências tributárias e de receita por transferências, especialmente quando focamos nos municípios. O lado positivo do sistema de transferência brasileiro é que, a maioria destas transferências é claramente definida por meio de fórmulas. Do ponto de vista das receitas, existiu um crescimento das receitas nas mãos das entidades subnacionais, principalmente municípios. A questão das transferências é particularmente importante e explica o fato dos pequenos municípios terem sido relativamente bem aquinhoados em contraposição aos grandes e médios, causando problemas horizontais bastante sérios. Por outro lado, ampliou-se a liberdade dos Estados sobre o ICMS, o que acabou por se consagrar como uma das bases para a chamada guerra fiscal entre estados no Brasil.

## **Conclusão**

Ao observarmos a evolução histórica do sistema tributário brasileiro a luz dos sistemas de repartição de receitas, percebe-se que a República se inicia com um sistema de repartição de fontes e evolui aumentando a complexidade sobrepondo-se ao sistema inicial elementos dos sistemas centralizados, divisão de receitas e transferências. Praticamente não se nota a presença de elementos dos sistemas compartilhado de divisão de receitas. O único elemento que se encontra nesta evolução é, na Constituição de 1988, a possibilidade dada aos Estados de introduzir um adicional ao imposto de renda, praticamente não utilizado pelos Estados. Esta constatação denota a tendência seja centralizadora da história da estrutura federativa brasileira e, quando da descentralização, ou esta tendia a ter características de forte competitividade inter jurisdicional, ou guardava fortes ranços centralistas. De todo modo o caminho de um a estrutura descentralizada de tinturas não competitivas mas cooperativas, pelo menos olhando-se do ponto de vista da estrutura de repartição receita definida constitucionalmente a rigor nunca foi instaurado no Brasil.

Talvez avançar neste sentido possa ser uma alternativa razoável para a histórica indefinição brasileira quanto às suas relações intergovernamentais. Assim a modificação de alguns impostos introduzindo a co-responsabilidade política, principalmente no caso de impostos sobre valor adicionado e sobre a renda, poderiam ser buscados no Brasil. Na verdade as propostas da comissão de reforma tributária do Congresso Nacional apontavam de certa maneira nesta direção no caso da reforma do ICMS/IPI, e existe constitucionalmente a possibilidade de se avançar no imposto de renda.

Obviamente algumas questões devem ser ressaltadas. Com afirmamos ao longo do texto os sistemas compartilhados tem problemas com a redistribuição horizontal de recursos e dão brecha, por exemplo, a continuidade da guerra fiscal, apesar de em menor grau do que a prática atual. Deste modo o desenho do sistema deveria minimizar estes problemas. Além do sistema de transferências não poder ser extinto, mas deve ser modificado. Quanto à guerra fiscal, alteração proposta de incidência do impostos sobre valor adicionado no destino é importante. Ampliar as regras de responsabilização por atos dos governantes e aprofundar o sistema democrático, com a ampliação de praticas fiscais participativas, também parece fundamental. Um elemento que também poderia acompanhar estas mudanças era a revitalização, talvez em outros termos de estruturas como o CONFAZ. Instancias

como o CONFAZ ou o próprio Senado, são importantes na estruturação institucional de um federalismo cooperativo. As formas de ação destas instancias deveria assim promover a busca de um sistema federativo (e não apenas no seu aspecto fiscal) mais harmonioso e, principalmente, justo.

### **Bibliografia**

- AFFONSO, J.R.R. “Memória da Assembléia Nacional Constituinte: de 1987/88: as finanças públicas” **Revista do BNDES**, Vol. 11, junho de 1999.
- AFFONSO, R. & SILVA, P. (org.) **A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995
- AMED, F.J. & NEGREIROS, P.J.L.C. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000
- BIRD, R. “Rethinking Subnational Taxes: a new look at tax assignment” **IMF Working Paper**, October. 1999.
- BORDIN, L.C. & LAGEMANN, E. **Harmonização Tributária: A experiência brasileira e o CONFAZ**. Porto Alegre: Secretaria Estadual da Fazenda, 1995.
- CUNHA, A. **Grupos de Interesse e Blocos Regionais na elaboração do Capítulo Tributário na Constituinte de 1987/1988**. (tese de mestrado) Brasília: UNB, 1995
- DEVEZA, G. “Política Tributária no Período Imperial” In: **História Geral da Civilização Brasileira** Vol II tomo 4. São Paulo: Difel 1995.
- MORAES, Marcos R. de. **Arranjos Federativos e Instituições: analisando as relações intergovernamentais na República Federal da Alemanha (RFA)**. (tese de doutorado). São Paulo: IPE-USP, 2000.
- MUSGRAVE, R.A. & MUSGRAVE, P.B. **Public Finance**. McGrawHill, 1973.
- PRADO, S. CAVALCANTI, C.E.G. **A Guerra Fiscal no Brasil**. São Paulo: FUNDAP/FAPESP; Brasília: IPEA, 2000.
- SILVA, M.C. & BERES, N.A. “Finanças Públicas” In: **IBGE Estatísticas Históricas do Brasil** 2ª ed. Rio de Janeiro: IBGE, 1990.
- TER-MINASSIAN, T. **Fiscal Federalism in theory and practice** Washington: IMF, 1997.
- VARSANO, R “A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas” **Pesquisa e Planejamento Econômico** 27(1), 1997.
- VIANNA, S.W. et alli “Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades

Familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996” **Texto para Discussão IPEA n.º 757**. Brasília: IPEA, setembro 2000.

VIOL, A.L. “O fenômeno da competição tributária; aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro” Ministério da Fazenda, mimeo, 2000.