

LIGIANE NARETA

A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA
ANÁLISE HISTÓRICA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA
COM ÊNFASE O PERÍODO DE 1988 A 1994

Monografia apresentada como
requisito parcial à conclusão do
curso de Ciências Econômicas do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas
Universidade Federal do Paraná

Orientador: Luiz Antonio Domakosky

CURITIBA
2005

TERMO DE APROVAÇÃO

LIGIANE NARETA

A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA ANÁLISE HISTÓRICA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA COM ÊNFASE O PERÍODO DE 1988 A 1994

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Economia, do Curso de graduação em Ciências Econômicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte Banca Avaliadora:

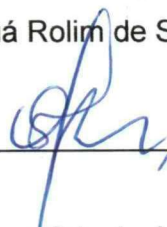
Professor Orientador:

Prof. Luiz Antonio Domakosky

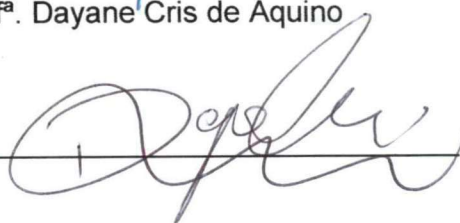


Banca Avaliadora:

Prof. Othon Juruá Rolim de Souza Reis



Profª. Dayane Cris de Aquino



CURITIBA - 2005

SUMÁRIO

LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	ii
RESUMO.....	iii
INTRODUÇÃO.....	1
1. UM HISTÓRICO RECENTE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	4
1.1 O INICIO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	4
1.2 A REFORMA TRIBUTARIA DA DÉCADA DE 60 E A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA.....	9
1.3 CRISE FISCAL DA DÉCADA 80.....	15
1.4 CENÁRIO PRÉ - CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	20
2 A REFORMA TRIBUTARIA DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	23
2.1 ASPECTOS LEGAIS E CONCEITO SOBRE CARGA TRIBUTÁRIA.....	23
2.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....	27
3 COMO FICOU O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO APÓS A REFORMA.....	30
3.1 A UNIÃO VERSUS ESTADOS E MUNICÍPIOS.....	30
3.2 ASPECTOS GERAIS DA PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS.....	36
3.3 OS NOVOS IMPOSTOS NÃO TRANSFERERÍVEIS.....	38
3.4 COMO FICOU A ARRECADAÇÃO DA UNIÃO.....	40
3.5 ASPECTOS POSITIVOS DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	43
3.6 ASPECTOS NEGATIVOS DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	45
CONCLUSÃO.....	53
REFERÊNCIAS.....	56

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1	OS PRINCIPAIS IMPOSTOS NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965/1967	12
TABELA 1	PARTICIPAÇÃO DOS TRES NÍVEIS DE GOVERNO NA ARRECADAÇÃO PERÍODO DE ANÁLISE 1960, 1965, 1970 A 1994 (% TOTAL)	34.
QUADRO 2	OS TRIBUTOS DA UNIÃO	43
TABELA 2	DISTRIBUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA EM % DO PIB PERÍODO 80/90, POR TRIBUTOS.....	46.

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo apresentar de forma histórica a evolução da carga tributária brasileira, tendo como foco principal o período compreendido entre o final da década de oitenta com a promulgação da constituição de 1988 até 1994 com a eleição de Fernando Henrique Cardoso para Presidente. Este estudo nos permite verificar que as distorções quanto à criação, arrecadação e uso dos impostos os quais acontecem desde os dos tempos de colonização do país. Ao longo da história, os sistemas tributários foram sofrendo profundas mudanças para se ajustarem à evolução da economia e a demandas da sociedade por maior justiça fiscal. Nesse processo, antigas crenças vão sendo abandonadas, fazendo com que os sistemas tributários modernos evoluam no sentido da maior predominância de impostos gerais sobre o consumo na composição da receita fiscal. Hoje a questão tributária deve ser analisada como um ponto crucial no desenvolvimento do país e as reformas tão necessárias neste processo devem priorizar a redução das desigualdades sociais existentes e desonerar o setor produtivo, para que este possa impulsionar um crescimento sustentável e real.

Palavras-chave: carga tributária; constituição de 1988; reforma tributária; arrecadação.

INTRODUÇÃO

Para entendermos os efeitos gerados pela reforma tributária de 1988 será necessário voltar no tempo, e analisar de que forma foi constituída a questão tributária no país.

Nosso sistema tributário é bastante recente, data-se de 1º de dezembro de 1965, e surgiu com o objetivo de definir sua composição, conceituando, exemplificando o que é imposto, taxa e contribuições de melhorias, possibilitando existir um sistema único e nacional.

Além do objetivo acima citado a criação do sistema tributário visava outros pontos, entre eles, três principais; diminuir o déficit de caixa da União - ponto crucial nesta época, pois era um dos principais focos inflacionários existentes e incentivar a acumulação de capital e reduzir as disparidades regionais da capacidade tributaria.

A reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado atualmente de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França, e de, pela primeira vez no Brasil.

Conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação com objetivos econômicos ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder.

A federação passou por uma transição, de uma economia fechada e controlada pelo Estado, para uma economia aberta e comandada pelos agentes privados.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu a partilha do poder tributário entre os três níveis governamentais, atribuindo bases e limitando o alcance do poder do tribuante.

Defini-se como competência à capacidade para instituir, legislar, fiscalizar e arrecadar tributos.

Para garantir maior independência entre as esferas governamentais (União, Estados e Municípios) e um adequado equilíbrio financeiro a constituição impôs a partilha do montante arrecadado.

O determinante da política fiscal do país é o saldo orçamentário, ou seja, o quanto de dinheiro o governo tem para gastar.

Este saldo irá indicar o tipo de política a ser utilizada; se expansionista, neste caso, há uma tendência a gerar déficits, pois basicamente utiliza-se de menores impostos, para estimular o aumento do consumo privado ou do gasto público e com isso maior demanda agregada e conseqüentemente aumento da produção e emprego. Se contracionista ou também chamada de restritiva os impostos terão peso maior sobre a economia e com isso menor consumo privado, redução do gasto público, queda da produção e do emprego, mas em contrapartida superávit do saldo orçamentário do governo.

Por esta lógica, o ajuste fiscal é um ponto imprescindível, para o desenvolvimento de um país. A receita e a despesa de um país estão intimamente ligadas, pois estimar o quanto se arrecada com os tributos criará base para se saber o quanto se pode gastar.

No Brasil, pressões macroeconômicas a favor de finanças públicas saudáveis ajudaram a empurrar o programa de privatização e implementar restrições orçamentárias duras. Grupos de pressão e conflitos intergovernamentais

bloqueavam a aprovação de propostas mais ambiciosas para cortar mais fundo os gastos públicos e avançar na reforma tributária necessária para melhorar a competitividade e estabelecer um regime federativo mais equilibrado.

A presente monografia será apresentada em três capítulos.

No primeiro capítulo será abordada a questão histórica da tributação brasileira, tendo como período de análise o início da colonização até a década de 80.

O segundo capítulo tratará do cenário macroeconômico do período que antecede as reformas tributárias, as reformas realizadas e seus aspectos legais tributários.

No último capítulo será feita uma análise das mudanças ocorridas e quais foram os pontos positivos e negativos desta reforma para a arrecadação da União.

Por fim depois de expostos os capítulos serão apresentados, a conclusão e os estudos feitos.

1. UM HISTÓRICO RECENTE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

1.1 O INICÍO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

No período colonial, as relações entre as províncias brasileiras praticamente não existiam, não apenas por razões de distância e falta de meios de comunicação, mas também por ausência de motivos econômicos para o intercâmbio.

O primeiro ônus fiscal instituído foi sobre a indústria extrativista, mais especificamente a do Pau-Brasil.

Com as capitanias hereditárias de 1532 a 1548 os tributos pagos ao rei foram determinados pela Carta de Farol.

Essa carta especificava que os produtos da colônia deveriam ser taxados e o percentual para os pescados, as colheitas, ao comércio exterior e ao escravo, em geral, devia-se pagar a alíquota de 10%. Para metais e pedras preciosas a alíquota era de 20%. Com esta taxação as capitanias permaneciam atreladas à metrópole.

Os autores, Fernando REZENDE e Jose Roberto AFONSO (2003, p.4) em estudo feito para o banco Federativo ilustram a questão histórica da tributação brasileira e de que forma a coroa portuguesa relacionava-se com suas colônias, em especial a do Brasil, conforme citação:

Desde o início, a integridade do território brasileiro esteve ameaçada por tentativas de secessão. No período colonial, as relações entre as províncias brasileiras praticamente não existiam, não apenas por razões de distância e falta de meios de comunicação, mas também por ausência de motivos econômicos para o intercâmbio. O comércio das matérias-primas brasileiras era monopólio da coroa portuguesa, que mantinha relações bilaterais com as províncias mais importantes.

Com a vinda temporária da Corte portuguesa para o Brasil a relação metrópole-colônia começou a mudar.

Com a corte instalada no Brasil de 1808 a 1815 o Rei Dom João criou o Tesouro Nacional e novos tributos, entre eles os direitos sobre importações,

impostos sobre prédios urbanos, e a décima parte sobre a herança e sobre o legado, e 10% sobre os vencimentos dos funcionários da fazenda e justiça.

Com a corte no Brasil os gastos públicos tornaram-se explícitos, e o aumento das taxações e impostos tornaram o desejo de independência mais forte, aliado a isso, o ressentimento que cresceu nas outras províncias, montando o palco para conflitos. A decisão de separar-se de Portugal deu chance para que esses conflitos viessem à tona.

A constituição de 1824 pretendia reforçar o poder do centro sobre as províncias, com o argumento de que era necessário mantê-las unidas.

Nesta constituição pouco se definiu sobre a questão tributária, apenas que o inciso X, artigo 15, dispunha que, competia ao Poder Legislativo fixar anualmente as suas despesas públicas e repartir a contribuição.

Os tributos eram criados lançados sem nenhuma análise prévia, o critério era ter saldos nas contas públicas para pagar os gastos feitos.

Uma proposta de estabelecer um regime monarquista federal em 1834, quando a Constituição foi substancialmente modificada, não obteve sucesso.

A principal mudança introduzida nessa ocasião foi à criação dos órgãos legislativos das províncias que, ao contrário da vontade dos federalistas, aumentou a centralização do poder político, ao reduzir a autonomia que os municípios gozavam durante o período colonial e nos primeiros anos do Império.

Em 1840, atendendo pressões da sociedade, o império criou novas regras para simplificar a fiscalização da receita, isso teve impacto direto no montante arrecadado, que aumentou e reduziu o déficit do governo.

A Constituição republicana de 1891 acolhia totalmente as idéias de descentralização e autonomia federal, iniciando um ciclo que alterna períodos de

descentralização e centralização do poder e que ainda é um traço peculiar da brasileira.

Com esta constituição houve mudanças importantes para o país, pois introduziu o regime de separação de fontes tributárias, nas quais discriminavam os impostos e a competência de cobrança dos mesmos.

Com isso coube ao governo central o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadias de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais,

Para os estados foi cedida a competência exclusiva para decretar imposto sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições relativas a seus correios e telégrafos.

Podemos verificar esta questão histórica dos tributos através do autor Ricardo VARSANO, (1996, p.2) onde cita as alterações feitas à constituição de 1891;

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

Apenas em 1934, a constituição consagra o princípio da igualdade de todos perante a lei e sedimenta a competência tributaria da união.

A ditadura de Vargas levou a uma crescente concentração de poderes nas mãos federais, para pôr em funcionamento um mercado interno mais integrado e estabelecer a base para a industrialização.

Ricardo Varsano (1996, p.3) a constituição de 1934 teve um grande impacto sobre a economia da época conforme cita em texto de discussão de número 405 escrito para o IPEA;

A Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos. As principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 16 de julho de 1934, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos.

A regulamentação do comércio interno e externo passou para o governo federal e criaram-se tributos nacionais. Reduziu-se a influência das oligarquias estaduais nas políticas nacionais, embora os governos estaduais mantivessem autonomia para aplicar seus próprios tributos e até criar outros.

Para Ricardo Varsano (1996, p.03) além de todas as contribuições já mencionadas, a constituição de 1934 teve um aspecto inovador, de dividir total de impostos arrecadados entre união, estados e municípios. Abaixo citação do texto do autor sobre esta divisão de arrecadação;

Outra inovação da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes eram atribuídos privativamente, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de indústrias e profissões, cobrado pelos estados, teria sua arrecadação repartida entre estados e municípios, cabendo a cada um metade da mesma.

A democratização após o fim da Segunda Guerra Mundial moveu o pêndulo de volta à descentralização.

A derrubada de Vargas em 1945 seguiu-se por um período de descentralização que durou até a instalação do regime militar, em 1964.

Nas primeiras quatro décadas republicanas, a federação brasileira foi altamente descentralizada. Um governo federal fraco foi acompanhado por estados independentes fortes, com poder para regular e tributar o comércio interno e externo, além de serem responsáveis pela provisão da maioria dos bens públicos.

A constituição de 1946 houve mudanças imperceptíveis na questão tributária, entretanto um ponto novo a ressaltar é o desejo por parte do governo central de aumentar os recursos para os municípios, Ricardo VARSANO (1996, p.5) afirma que;

A constituição de 18 de setembro de 1946 trouxe poucas modificações no que concerne ao elenco de tributos utilizados no país. Ela mostra, entretanto, a intenção de aumentar a dotação de recursos dos municípios. Dois novos impostos são adicionados à sua área de competência: o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (imposto do selo municipal) e o imposto de indústrias e profissões, o último pertencente anteriormente aos estados mas já arrecadado em parte pelos municípios.

Quanto aos estados que em 1940 tinham perdido arrecadação dos tributos provenientes dos combustíveis, passaram a ter participação no imposto único e, em contrapartida, cedeu o direito de tributar o imposto de indústrias e profissões aos municípios.

“Ricardo VARSANO (1996, p.5), a constituição de 1946 pouco modificou a estrutura tributária, conforme cita”. “Assim, embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária à constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo institucionalizando um sistema de transferências de impostos.”

O governo federal tinha por objetivo fortalecer as finanças municipais com a constituição de 1946, mas isto não foi possível devido a vários fatos, os principais foram; a grande maioria dos estados nunca transferiu para os municípios o percentual de 30% do excesso de arrecadação, outro ponto foi que as cotas do imposto de renda (IR) dos municípios somente começaram a ser distribuídas a partir de 1948, e os valores recebidos eram defasados, devido à forma de cálculo praticada.

Um outro fator importante a ser citado, foi que como os valores arrecadados do IR, eram distribuídos de forma igualitária entre todos os municípios da união, e isso provocou um aumento significativo no número de municípios existentes.

Em 1945 eram 1669 municípios, já em 1966 passava-se de 3924.

Muito destes novos municípios não tinham nenhuma estrutura para o aparato tributário, logo a arrecadação era precária, e a dependência aos recursos da união era grande.

1.2 A REFORMA TRIBUTÁRIA DA DÉCADA DE 60 E A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA.

A década de 60 iniciou marcada pelo endividamento público devido aos investimentos feitos à industrialização e ao desenvolvimento regional.

A dívida pública saltou de 0,8% na década de 40 para cerca de 13% do PIB em 1960.

Esta dívida foi contraída pela necessidade do governo federal na década de 50 de promover a industrialização brasileira.

Em conjunto a isso, a constituição de 1946 promoveu um aumento no repasse de recursos da união para os estados e municípios, reduzindo o montante final de receita do governo federal.

Para Ricardo VARSANO (1996, p. 09) o autor cita;

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

Com isso, a reforma tributária dos anos 60 teve dois objetivos principais; aumentar a capacidade de arrecadação do Estado e com isso revolver o problema do déficit fiscal, e criar uma estrutura tributária que foi dotada de meios necessários para o desenvolvimento do país.

Embora a reforma tributária de 1967 tenha tido falhas no que tange a equidade e de ter concentrado mais tributação para a União, no geral, era tecnicamente avançada para a época, pois utilizava um sistema de tributação sobre o valor adicionado, ou seja, esta tributação era tanto para o principal imposto estadual como para o imposto federal e incidia sobre os produtos industrializados,

Ricardo VARSANO (1996, p.10), cita sobre a reforma tributária realizada e expõem suas deficiências, como “O reaparelhamento do sistema arrecadador era, contudo, considerado insuficiente para resolver a questão tributária, posto que a principal crítica à tributação fosse à excessiva carga incidente sobre o setor produtivo, tanto devido à cumulatividade do imposto de consumo como ao progressivo aumento do imposto de renda de pessoas jurídicas”.

Para adequar-se ao sistema tributário foram criados dois impostos sobre o valor agregado: o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM).

O IPI era de responsabilidade da União e o ICM dos Estados, e tais impostos não tinham características cumulativas e substituíram os impostos anteriores de efeito “cascata” que incidiam sobre vendas, consignações e sobre o consumo.

Na concepção inicial destes dois impostos, o IPI teria diferenciação de que as alíquotas seriam definidas segundo critérios inversos à essencialidade dos bens, ou seja, quanto maior a necessidade de um determinado bem para a economia, menor a alíquota cobrada, isso permitia uma maior utilização do imposto como instrumento de política econômica.

O ICM por sua vez foi definido como um imposto de alíquota uniforme, não interferindo, portanto, na alocação de recursos e investimentos, beneficiando a desoneração das exportações e dificultando a competição entre estados da federação. Ricardo VARSANO (1994, pág. 2) em recente estudo para o BNDS, descreve este período da história tributária brasileira, conforme citação abaixo;

A reforma do imposto de consumo, iniciada em 1958, visou mitigar sua cumulatividade e culminou com sua substituição, em 1964, por um imposto sobre valor adicionado (IVA), o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Nesse mesmo ano encerrou-se a modernização do imposto de renda (IR) e de sua administração, que começara em 1962. Em 1967, entrou em vigor o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM), também um IVA. Ele substituiu o principal tributo estadual, o imposto de vendas e consignações que, a exemplo do imposto de consumo, taxava em cascata.

Outro ponto importante da reforma tributária da década de 60 foi a alteração realizada na quantidade de impostos existentes. Os impostos foram reduzidos de forma considerável, especialmente os tributos relacionados aos estados e municípios.

Também houve uma ampliação do uso IR - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, devido a uma pequena melhora na qualidade da administração fazendária (VARSAÑO, 1996, p.9).

Mas esta redução no número de impostos, teve um impacto negativo para a sociedade, pois a centralização promovida por esta reforma, acentuou a exclusão social e a concentração de renda.

Isto foi devido à redução drástica na tributação cumulativa, onde ficou restrita à tributação dos serviços e aos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes e sobre energia elétrica. Tabela abaixo resume todas as alterações tributárias feitas na constituição de 1967 e a compara com a sua versão anterior, conforme;

QUADRO 1 - OS PRINCIPAIS IMPOSTOS NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965/1967

Antes da reforma	Após a reforma
Federais:	Federais
a) imposto de importação	a) impostos ao comércio exterior
b) imposto de consumo	b) IPI
c) imposto único	c) Impostos únicos
d) imposto de renda	d) impostos de renda
e) imposto sobre as transações (1) de fundos para o exterior	e) IOF
f) impostos sobre negócios	
g) impostos extraordinários	
h) impostos especiais	
Estaduais	Estaduais
a) imposto sobre vendas a varejo	a) ICMS
b) imposto sobre a transmissão (2)	b) imposto sobre transmissão
c) imposto sobre expedição	
d) imposto sobre atos regulados	
e) impostos especiais	
Municipais	Municipais
a) imposto territorial rural	a) IPTU
b) imposto de transmissão (3)	b) ISS
c) IPTU	
d) imposto de indústria e profissões	
e) imposto de licença	
f) imposto sobre diversões públicas	
g) impostos sobre atos de Economia	

Fonte: Dornelles (1984).

(1) exportação e importação.

(2) Causa-mortis

(3) Inter-vivos

A limitação na arrecadação apenas aos combustíveis, lubrificantes e sobre energia elétrica causou uma tributação excessiva sobre uma parte da sociedade que

detinha menor renda, deixando de tributar a minoria não produtiva, mas de maior concentração de renda existente.

A maior tributação sobre a sociedade, reduziu a renda dos trabalhadores e aumentou o custo do setor produtivo.

Como consequência os trabalhadores reduziram seu poder de compra e o consumo, e isto representou para o setor produtivo, um desestímulo a produção. Era melhor guardar o dinheiro e aplicá-lo em novos investimentos, pois o lucro seria maior.

Outros aspectos negativos desta reforma foram em relação aos estados que sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. Ricardo VARSANO (1996, p. 12) cita;

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

O Ato Complementar nº. 40/68 reduziu, de 10 para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE e ao FPM - Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, respectivamente.

Ato também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975.

Assistiu-se então a uma crescente concentração tanto da arrecadação como dos recursos disponíveis na união.

A reforma moderna que se pregava, onde a progressividade na cobrança dos tributos seria um fator condicionante, tornou-se mais um aparato do governo para cobrar do contribuinte de menor posse e do setor produtivo.

A União deixava de lado os impostos sobre grandes fortunas, heranças e patrimônios e lançava-se dos impostos de fácil arrecadação, direto na fonte como o IPI, que além de fácil controle não era partilhado com estados e municípios.

O que houve nos anos que se seguiram pós reforma, foram estados e municípios mais dependentes da União, criando taxas e tarifas para cobrar da sociedade.

Os estados e municípios começaram a esboçar reações ao baixo grau de autonomia, o que sustou o processo de centralização das decisões que haviam sido submetidos e gerou a Emenda Constitucional nº. 5/75, que elevou os percentuais de destinação de recursos ao FPE e ao FPM a partir de 1976.

No final da década de 70, a situação financeira dos governos estaduais e municipais era crítica, e isto exigiu um aumento nos percentuais de partilha dos fundos de participação em cerca de 06% para cada esfera governamental em 1977 e em 1979 aumentou novamente para 09% (VARSANO, 1996, p. 10).

Além do aumento da alíquota dos Fundos de participação, foi criada uma reserva especial do fundo de participação para regiões com menor grau de desenvolvimento (Norte e Nordeste).

Ainda assim, a concentração atingiu um máximo em 1977, ano em que o governo central arrecadou cerca de 76% do montante de tributos, mantendo disponíveis para si, após as transferências, 69,1% deste.

Após o período de transição, a carga tributária atingiu em torno de 25% do PIB, estabilizando-se nesse nível no final dos anos 60 e ao longo de toda a década de 70.

A recessão da década de 80 manteve a carga tributária nesse mesmo nível, até 1983, a partir deste momento observa-se nova fase de redução da carga tributária e que se manteve constante até o fim da década.

Houve neste período uma pequena descentralização dos recursos e a alíquota dos fundos de participação dos estados e municípios aumentaram para 12,5 e 13,5 % respectivamente chegando em 1985 aos percentuais de 14 e 16%. (VARSANO, 1996, p. 11).

Em suma, o período compreendido entre as décadas de 60 a 80 teve algumas quedas, mas a carga tributária mostra uma tendência claramente ascendente ao longo dos últimos 50 anos.

O esgotamento do modelo tributário de 1967 coincidiu com o enfraquecimento do regime militar e a adoção da política de transição gradual para a democracia.

1.3 CRISE FISCAL DA DÉCADA 80

A década de 80 foi marcada como um período de baixas taxas de crescimento do PIB e inflação em crescimento descontrolado.

Esta década também foi marcada pelo esgotamento do modelo de desenvolvimento até então adotado, que consistia em captar recursos no exterior através de financiamentos com taxas de juros atreladas ao valor do dólar, ou seja, através do endividamento público.

Em estudo para o Banco Federativo, Francisco Luiz C. LOPREATO (1997, pág. 96) cita;

A crise da dívida externa alterou a realidade anterior e tornou mais precárias as condições de coordenação federativa. O virtual esgotamento do financiamento externo e o controle do crédito interno dificultaram a reprodução das relações intergovernamentais e comprometeram as contas públicas, elevando a instabilidade financeira dos estados. A crise de financiamento refletiu-se sobre todos os segmentos do setor público estadual e interferiu na articulação financeira entre eles. O setor empresarial e as entidades da administração descentralizada, enfraquecidos financeiramente, tornaram-se mais dependentes de recursos sujeitos à ingerência do tesouro estadual e perderam autonomia em suas decisões. Os bancos estaduais, por sua vez, passaram a responder diretamente pela demanda de operações de crédito e pela cobertura das responsabilidades de encargos do setor público estadual. A generalização do não-pagamento dos contratos realizados com a administração direta e com as empresas estaduais, a obrigatoriedade de lastrear o conjunto de suas dívidas, ou, em alguns casos, de financiar parte dos gastos correntes das entidades públicas, provocaram o envolvimento dos agentes financeiros na crise estadual e a situação de insolvência que passaram a enfrentar.

Ausência de regras claras para a captação destes recursos, permitiu que municípios, estados e a União, utilizassem de forma indiscriminada e sem planejamento os empréstimos externos, o que culminou em aumento da dívida externa e ausência de resultados satisfatórios.

O período compreendido entre 1982 a 1987 a dívida externa líquida do setor público saltou de 48 para 91 bilhões de dólares, em percentual isto representou um aumento de 61% para 80% no ano de 1987.

Junto a este aumento, a questão fiscal do país foi agravada pela maxidesvalorização cambial ocorrida em 1983, onde houve uma depreciação de cerca de 30%.

É importante ressaltar que o aumento da dívida pública externa foi ocasionada por dois fatores importantes, um o déficit público registrado no período e outro fator a mencionar foi que o governo assumiu parte da dívida externa do setor privado.

Ana Claudia ALÉM e Fabio GIAMBIAGI, (2000, pág. 136) afirmam que;

O Brasil tornara-se capaz de obter as divisas com as quais arcar com os seus compromissos financeiros com o exterior. Entretanto, o equilíbrio em conta corrente do balanço de pagamentos - resultante de ter um superávit comercial que cobria o déficit de serviços era acompanhado de um desequilíbrio interno, já que o setor público não gerava os recursos fiscais com os quais compensar a injeção de moeda associada ao equilíbrio externo. Essa injeção monetária decorria da circunstância de que o banco central pagava aos exportadores em moeda doméstica, para obter divisas com as quais arcar com o ônus dos juros da dívida externa.

O Brasil para reduzir o montante da dívida externa deveria ter uma política fiscal mais austera de controle de seus gastos e de aumento dos impostos como cita Ana Claudia ALÉM e Fabio GIAMBIAGI, (2000, pág. 136).

(...) o governo deveria ter aumentado os impostos e/ ou ter reduzido a sua despesa, de modo a obter recursos necessários para que ele, com isso, pudessem adquirir os dólares a serem remetidos para os credores. Isso, entretanto não ocorreu. Em outras palavras, o país mostrou que era possível ter resultados comerciais positivos suficientemente elevados para poder arcar com o ônus da transferência externa e pagar os juros da dívida externa. Entretanto, não foi possível obter os recursos fiscais requeridos para poder fazer a transferência interna de recursos do setor privado para o governo necessário para que o setor público pudesse suportar os custos do endividamento externo, sem pressionar o déficit público.

O quadro fiscal brasileiro agravou-se ainda mais, com a demora em identificar os problemas existentes, quanto ao déficit público conforme citam Ana Claudia ALÉM e Fabio GIAMBIAGI, (2000, pág. 137).

Por um lado, o resultado fiscal preliminar de 1984 fora muito bom, o que contribuiu para retirar qualquer sentido de urgência na programação fiscal de 1985. Embora meses depois o dado de 1984 tenha sido revisto, mostrando uma melhora, porém não muito substancial me relação a 1983, já era tarde para mudar decisivamente os rumos da política econômica. Por outro lado o governo através de algumas das suas principais autoridades, dava sinais de considerar que a gravidade do problema fiscal não deveria ser superestimada. Dito de outra forma, um dos problemas para diminuir o déficit fiscal, em meados dos anos 1980, segundo o diagnóstico oficial da situação, o déficit público não era um problema importante a ser atacado.

Para os autores ALÉM e GIAMBIAGI, (2000, pág.137) a forma conduzida pelo governo sobre a questão fiscal, estava baseada em dois tipos de argumentos, o primeiro relacionava-se com o financiamento e o segundo de que era necessário identificar os componentes do déficit para poder resolvê-lo. Conforme citam sobre o primeiro argumento;

O primeiro argumento, acerca das condições de financiamento, mencionado pela voz de algumas autoridades, aludia ao fato de que se há condições de o setor público se financiar, um eventual desequilíbrio entre oferta e despesa não teria por que acarretar um aumento dos preços, já que não haveria necessidade de aumentar a oferta monetária, diante da possibilidade de ampliar a colocação de títulos. O argumento baseava-se no exemplo de diversos países industrializados, que na época tinham déficits relativamente elevados para os respectivos padrões históricos e que apesar disso tinham uma inflação baixa.

Quanto ao segundo argumento do governo, um documento chamado “Livro branco do déficit público” foi divulgado pela Secretária de Planejamento da Presidência da República, com o objetivo de esclarecer o problema do déficit público.

Neste documento recomendava-se cuidado com a maneira de interpretar a questão investimento público no cálculo do déficit e propunha-se a exclusão do investimento para obter o conceito adequado de déficit público.

Os Estados eram relutantes em adequar-se ao quadro fiscal existente, e criavam saídas alternativas para obtenção de novos empréstimos, conforme cita LOPREATO (1997, pág. 97);

Os estados resistiram à política econômica centrada no controle do déficit público, forçando o relaxamento das metas de rolagem da dívida e de controle do acesso a novos créditos fixados pelas autoridades. Além disso, usaram o caminho da articulação financeira com as empresas e com os seus próprios bancos para fugir às restrições de financiamento e manter parte do poder de gasto.

A questão fiscal na década de 80 tornou-se insustentável, a crise gerada com déficit público, promovia conflitos entre as esferas governamentais, devido à ausência de novos recursos aos estados, por conta da falta de pagamento dos empréstimos feitos anteriormente.

Com a redemocratização, os estados passaram a ter maior importância no cenário político nacional, com isso aceitar as decisões do governo federal eram

motivos de barganha, de pressionar a União a aceitar imposições feitas pelos Estados, LOPREATO (1997, pág.97) cita;

O resultado foi o acirramento das relações conflituosas entre as esferas de governos e os sucessivos fracassos na tentativa de conter o déficit público. Não adiantou as autoridades econômicas buscarem soluções não negociadas, pois acabaram obrigadas a propor programas de renegociação de dívidas e a flexibilizar os parâmetros dos acordos. As propostas de controle dos gastos estaduais esbarraram sempre no risco de se gerar um caos administrativo e nas dificuldades de se fecharem as frentes de endividamento dadas pelo entrelaçamento financeiro entre o tesouro, as empresas e os bancos estaduais. Os governadores, com o restabelecimento do processo democrático, ganharam peso como interlocutores na definição do pacto político e poder de resistência às medidas contrárias aos seus interesses.

O cenário exposto era de extrema urgência as reformas no setor público e criação de regras enérgicas para conter o déficit fiscal existente.

Havia a necessidade de uma harmonização entre as esferas governamentais para que em conjunto pudessem promover o desenvolvimento do país.

Nesse sentido houve pequenos avanços através de iniciativas no sentido de promover a desconcentração de recursos através de medidas legais, como a Constitucional nº. 5/75 e a nº. 17/80, mas que não surtiram qualquer efeito até 1983.

Estas emendas elevaram progressivamente os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Estados e aos Municípios que, de 5% em 1975, atingiram 10,5% em 1982 e 1983.

Em 1983, as participações da união tanto na arrecadação como na receita tributária disponível do setor público alcançou recorde (76,6 e 69,8%, respectivamente).

Em 1984 houve uma pequena descentralização dos recursos e a alíquota dos fundos e participação dos estados e municípios aumentaram para 12,5 e 13,5 % respectivamente chegando em 1985 aos percentuais de 14 e 16%.

A partir de 1985 houve mudanças legais, impedindo a União de reduzir as bases sobre as quais incidiam os percentuais dessas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária.

1.4 CENÁRIO PRÉ - CONSTITUIÇÃO DE 1988

Ao aproximar-se da sucessão presidencial de 1985, com a transição do autoritarismo para a democracia, as demandas por autonomia federativa, ganharam maior destaque, a campanha presidencial do candidato vitorioso, nas eleições indiretas de 1984 baseava-se no fortalecimento da federação.

A oposição liderada pelo Partido do movimento Democrático Brasileiro (PMDB) apoiados por dissidentes do partido que antes apoiava os militares, deu origem à candidatura de Tancredo Neves para presidência e José Sarney para vice.

Após vitória do PMDB nestas eleições, o presidente eleito indiretamente, Tancredo Neves faleceu, assumindo seu vice José Sarney.

O novo presidente não teve apoio em sua totalidade nem mesmo em seu partido, conforme citam Ana Claudia ALÉM e Fabio GIAMBIAGI, (2000, pág. 140).

Conseqüentemente, mesmo quando houve da parte das autoridades econômicas a firme intenção de ter uma política fiscal mais apertada, as intenções acabaram quase sempre por se frustrar, seja (a) pela falta de apoio do próprio presidente da República à sua equipe como, por exemplo, ficou claro no caso da saída do ministro Bresser Pereira, que defendeu um conjunto de propostas cuja rejeição motivou sua demissão; ou (b) pela falta de condições políticas de obter o necessário apoio legislativo para a aprovação das medidas de ajuste.

O fim do regime militar no Brasil foi típico do processo de redemocratização Latina, onde os grupos políticos disputam o poder, e por conta disso não continuam políticas de seus antecessores caso estes pertençam aos grupos rivais, o

desenvolvimento do país é posto em segundo plano. Ana Claudia ALÉM e Fabio GIAMBIAGI, (2000, pág. 141) explicam esta afirmação na citação abaixo;

O fim do ciclo militar no Brasil foi um caso típico de redemocratização associada ao aumento das demandas sociais, sem barreiras suficientes colocadas por parte das autoridades políticas. A substituição de um governo militar por um civil foi entendida pelas lideranças da época como estando associada a necessidade de mudar a política seguida até então. É interessante registrar o contraste, por exemplo, com o que ocorreria alguns anos depois no Chile, onde talvez com a ajuda dos percalços econômicos observados nas então jovens democracias argentina e brasileira, ao assumir a equipe do governo que sucedeu ao de Pinochet teve o cuidado de conservar as linhas gerais da política econômica e particularmente, a boa situação fiscal do governo anterior.

Em suma a década de 80, foi marcada por três eventos importantes, pela redemocratização do país, pelo aumento considerável no déficit público e na tentativa de controlar as altas taxas de inflação.

Os planos criados pelo governo, sofriam retaliações pelos próprios aliados, como o de 1985, onde o plano consistia no corte de gastos para reduzir o déficit público, o ministério da fazenda era ocupado por Francisco Dornelles, mas ele enfrentava oposição dentro do próprio governo do então ministro de Planejamento João Sayad que era contrário aos cortes de gastos e defendia a contenção dos altos índices inflacionários.

A ausência de uma política única por parte de todos os partidos existentes e mesmo entre os membros dos próprios partidos, a falta de apoio presidencial, de sustentação parlamentar para aprovação de medidas fiscais mais enérgicas, existência de demandas sociais reprimidas e principalmente o ajuste fiscal promovido no início da década de 80, que foi feito de maneira ineficiente e que culminou o agravamento do déficit público.

A assembléia nacional constituinte, instalada em fevereiro de 1987, não foi bem aproveitada, devido ter sido elaborada em um momento de denúncias contra a

centralização do poder para a união no período militar, e os constituintes diante deste contexto defendiam a descentralização.

Ricardo VARSANO (1996, p.12) demonstra em seu texto para o IPEA o cenário político acima exposto, conforme citação;

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

As reivindicações eram basicamente duas; ampliação das competências tributárias de estados e municípios e aumento das transferências de receitas federais, sem qualquer restrição quanto ao seu uso.

A perda de recursos disponíveis da união, decorrente do aumento nas transferências para estados e municípios, e também a eliminação de cinco impostos os quais foram introduzidos para o ICMS de base tributária estadual, requeriam novos ajustes.

Tendo em vista que centralizar a arrecadação novamente não era possível, o caminho mais plausível, era a descentralização de encargos.

2 A REFORMA TRIBUTÁRIA DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

2.1 ASPECTOS LEGAIS E CONCEITO SOBRE CARGA TRIBUTÁRIA

O conceito de receita tributária disponível de cada esfera de governo corresponde ao produto da arrecadação própria ou direta dos tributos da sua competência mais e/ou menos as transferências intergovernamentais determinadas pela Constituição Federal.

O conceito de carga tributária é equivalente à arrecadação de todos os tributos coletados no país em proporção ao PIB (produto interno bruto).

Ou seja, dividindo-se tudo aquilo que o governo arrecada a título de tributos pelo valor nominal do PIB em determinado período chega-se a uma medida da parcela do produto interno que é apropriada pelo setor público através da cobrança de tributos.

Portanto quando há um aumento de carga tributária (quando dois períodos distintos são comparados), ou seja, é a razão da arrecadação tributária versus PIB que se elevou.

A carga tributária leva em consideração tanto o valor nominal da arrecadação quanto o valor nominal do PIB. Dessa forma uma condição necessária para a elevação da carga tributária é que a arrecadação de tributos seja superior ao PIB.

O Sistema tributário Nacional é definido no título VI, capítulo I da Constituição de 1988 e consiste na especificação e qualificação dos diversos tipos de tributos que podem ser instituídos e cobrados pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal e foi formado através das leis complementares e resoluções do Senado Federal e nos limites das respectivas competências.

O Sistema Tributário não pode considerar que a tributação seja apenas um instrumento de financiamento das atividades governamentais. Os princípios de eficiência econômica e de justiça social que norteiam as sociedades modernas exigem que a tributação realize as seguintes funções:

1) Estabilidade da atividade econômica visando assegurar as condições para o crescimento do desenvolvimento equilibrado

2) Melhoria no bem-estar social através de mecanismos de distribuição da renda e das riquezas e também a redução das disparidades, ou seja, das diferenças sociais existentes na sociedade.

Fabício Augusto de OLIVEIRA (1993, pág. 10) cita;

Do ponto de vista de justiça fiscal, um sistema tributário deve ser estruturado de forma a distribuir o melhor possível o ônus da tributação entre os membros da sociedade, considerando, para tanto, suas respectivas capacidades de contribuição. Caso contrário, carecendo de legitimidade social por cobrar muito de poucos, e ainda mais numa situação em que o Estado não ressarcia a sociedade através dos gastos públicos o pagamento de impostos por ela realizado, a contestação ao sistema se torna inevitável e o aumento da sonegação uma prática que termina legitimada socialmente.

Em consequência das funções, a teoria econômica traz alguns critérios para a imposição desses tributos conforme José Alfredo Américo Leite, (1994 pág.105)

1) Critério de adequação: Os níveis do governo, Federal, Estadual e Municipal tenham participação nas receitas de acordo com as suas atribuições e obrigações.

2) Critério da adaptabilidade: Referente à flexibilidade quanto às receitas. Permite os ajustes quando da necessidade da política da estabilização esta atribuída ao governo Federal.

3) Critério da universalidade: As obrigações tributárias sejam exigidas de todos, sem distinções, favorecimentos ou discriminações.

4) Critério da neutralidade: Não permitir que os tributos distorçam os mecanismos de funcionamento e alocação dos recursos das economias de mercado.

5) Critério da equidade: Que cada cidadão pague proporcional a sua renda.

6) Critério da justiça social: Que os impostos sejam utilizados para reduzir as desigualdades sociais existentes.

Segundo REZENDE (1983), “uma abordagem mais simplificada do problema”. Tende a classificar como diretos os impostos cuja base econômica de contribuição é a renda ou patrimônio e como indiretos aqueles cuja base é a transação com mercadorias e/ ou serviços”.

Os tributos diretos são aqueles que recaem sobre o próprio contribuinte, é o caso do imposto de renda e patrimônio.

Os impostos indiretos são aqueles que o ônus de pagamento é transferido pelo contribuinte para terceiros.

É esse o imposto sobre a produção, circulação, serviços, vendas, operações financeiras, importações, exportações, que são embutidos nos preços dos bens e serviços.

A importância de distinguirmos o que é imposto direto do indireto, dá-se ao fato da equidade fiscal, pois o ônus da tributação não deve incidir de forma igual sobre os contribuintes economicamente diferentes.

O código tributário nacional define os tributos no artigo 3º como sendo toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ou seja, estas palavras podem ser traduzidas da seguinte forma:

1) *Prestação Pecuniária*, ou seja, a única forma de pagar os tributos é em moeda, não sendo permitida pagamento em bens, como trabalho ou prestação de serviços

2) *Compulsória*, é obrigada independentemente da vontade do contribuinte.

3) *Em moeda cujo valor nela possa exprimir*, ou seja, em reais ou através dos indexadores do governo (ORTN, OTN, UFIR).

4) *Que não constitua sanção de ato ilícito*: ou seja, as multas não e incluem no conceito tributo, exemplo multas de trânsito.

5) *Instituída em lei*, o contribuinte somente será obrigado a pagar seus tributos se estes forem normas jurídicas com força de lei.

6) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada* o governo deve seguir o que a lei estabelece no ato de cobrar e arrecadar os tributos, não é livre a forma pelo qual o governo age.

Segundo o código tributário nacional, para que uma lei de novo tributo seja aprovada será necessário que esta satisfaça alguns pré-requisitos, são eles: O fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo.

Para entender os pré-requisitos, é necessário o conceituar cada item.

O fato gerador é a hipótese de incidência, ou seja, a condição necessária e suficiente à concorrência da obrigação.

A base de cálculo é o critério quantitativo para mensurar ou medir o fato gerador.

A alíquota é a porcentagem ou fator a ser aplicado sobre base de cálculo para determinar precisamente o valor da prestação tributária.

2.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Após anos de ditadura militar a redemocratização exigia uma constituição atual e que se aproximasse da realidade do país, as mudanças mais do que discursos inflamados dos “novos políticos” eram fato necessário para o crescimento e desenvolvimento de um país de grandes potencialidades, mas sucateado e vítima da corrupção, de políticas desastrosas e descaso de quem detinha o poder.

A constituição de 1988, promulgada em 05/10/1988 foi à oitava carta Magna do país e consagrou princípios tradicionais da história tributária brasileira.

Os princípios constitucionais constituem regras de garantia dos direitos individuais e coletivos e visam limitar o poder de tributar e assegurar os direitos fundamentais do cidadão contribuinte à segurança, ao bem estar, à prosperidade.

Há assim o princípio da legalidade dos tributos que incluem a anterioridade e a anuidade. Isto significa que os tributos, além de só poderem ser cobrados quando previstos em lei e nunca durante o ano de aprovação da respectiva lei, incidirão apenas sobre os fatos que ocorrem à aprovação da norma legal.

Em síntese, os acontecimentos anteriores são ignorados e a lei deverá ser aprovada em ano anterior a sua vigência.

Os tributos deverão respeitar o princípio da igualdade, porém com proporcionalidade o que significa na capacidade contributiva; cada um contribui de acordo com suas possibilidades e não poderão sob qualquer hipótese ser confiscatórios, isto é, onerar todo o patrimônio do contribuinte.

Embora bem definido na constituição, o princípio da igualdade esbarra na quantidade de impostos cobrados, e na concentração em alguns poucos setores da sociedade conforme cita Fabrício Augusto de OLIVEIRA (1993, p.10)

() Enquanto os impostos sobre o patrimônio e a renda tem uma participação bastante reduzida na arrecadação, quando comparado ao de outros países, é elevado o peso das contribuições previdenciárias e dos impostos indiretos na estrutura tributária. Como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica tende, via de regra, a ser repassado para os preços. tem-se no Brasil, um sistema em que mais de 80% da tributação provém, de fato, da tributação indireta (ICMS, IPI, ISS, Contribuições etc.), o que figura, dadas as suas características e a ausência de mecanismos importantes para atenuar sua regressividade, um sistema bastante iníquo.

A importância destes princípios é *extra-lege*, ou seja, que eles não dependem de qualquer lei ordinária que os regulamentem tem vida própria, pois emanam da Lei Maior, e podem ser invocados a qualquer tempo e não mais podem ser alterados nem mesmo por emenda constitucional, pois constituem “Norma Pétrea”. significa lei permanente, tendo em vista o dispositivo constitucional.

Mesmo sendo um avanço, o código tributário brasileiro, foi constituído em cenário político e econômico instável, não garantido o cumprimento em sua integralidade às leis criadas, conforme cita Fabrício Augusto de OLIVEIRA (1993, p 10)

Do ponto de vista de justiça fiscal, um sistema tributário deve ser estruturado de forma a distribuir o melhor possível o ônus da tributação entre os membros da sociedade, considerando, para tanto, suas respectivas capacidades de contribuição. Caso contrário, carecendo de legitimidade social pro cobrar muito de poucos, e ainda mais numa situação em que o Estado não ressarce a sociedade através dos gastos públicos o pagamento dos impostos por ela realizado, a contestação ao sistema se torna inevitável e o aumento da sonegação uma prática que termina legitimada socialmente. Deixada num plano secundário na constituição de 1988, essa questão da equidade, especialmente na situação atual de acirramento dos conflitos entre o contribuinte e o fisco, não pode deixar de ser contemplada em qualquer reforma do sistema que venha a ser realizada, sob pena de se continuar com uma estrutura carente de aceitação e de legitimidade e portanto, assentada em bases frágeis.

A reestruturação tributária introduzida na constituição de 1988 tinha como objetivo simplificar e modernizar o sistema e reduzir as injustiças fiscais existentes, ampliar o universo do contribuinte e corrigir os desequilíbrios regionais, procurou restabelecer o federalismo fiscal, devolvendo a autonomia dos estados e municípios que havia sido restringida pelo regime militar.

A união, os estados, o Distrito Federal e os municípios que são os sujeitos ativos do fenômeno tributário, só podem cobrar os tributos que lhes são atribuídos pelo texto constitucional.

Outro ponto importante da constituição de 1988 foi à limitação dos casos de empréstimos compulsórios, que são uma espécie de tributação excepcional que incide sobre os rendimentos de grande vulto decorrentes de propriedades, vendas, aplicações financeiras etc.

3 COMO FICOU O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO APÓS A REFORMA

Com a nova constituição houve liberdade de gastos, porém com ampliação do controle sobre as finanças estaduais. A autonomia estadual, nos novos tempos, estaria mais vinculada à manipulação dos recursos fiscais e a busca de outras fontes de financiamento não mais seria facilitada pelo uso das empresas e dos bancos estaduais

As questões em giravam em torno do poder fiscal. Define-se, assim, um espaço mais restrito de ação dos estados e um maior poder da gestão federal. Os estados estariam forçados a contrair os gastos na tentativa de elevar a poupança fiscal e tendem a pressionar a União em busca de novas regras de distribuição das receitas e encargos.

3.1 - A UNIÃO VERSUS ESTADOS E MUNICÍPIOS

Nos anos 90, com a abertura econômica a inserção no processo de globalização, houve alteração nas relações de poder entre as esferas governamentais características dos anos 80 servindo de base servindo para discussões sobre o desenvolvimento de estados, municípios e união. AFONSO (1995) afirma que,

O modelo de economia fechada, e de produção voltada ao mercado interno, deu maior autonomia à condução da política econômica interna e espaços de divergências entre as autoridades federais e dos governos subnacionais. Com a abertura, cresceu a necessidade de se obter consistência e coesão na condução da política interna. Os programas de governo de privatização, controle de gastos, redução do déficit público, desregulamentação dos mercados e outros compatíveis com a proposta de estabilização e integração econômica, dependem tanto de decisões federais como de medidas na esfera dos estados e municípios, principalmente nos casos, como o brasileiro, onde o peso econômico e financeiro dessas instâncias de poder é bastante importante.

As propostas do governo Federal, basicamente eram controlar o déficit público, o processo de endividamento dos Estados e a estabilidade econômica para obter tais objetivos todas as esferas de governo deveriam estar envolvidas, conforme cita LOPREATO (1997, pág.99).

O sucesso do governo passou a depender, em grande medida, da aceitação da estratégia de desenvolvimento e do cumprimento das metas do programa de estabilização pelos governos subnacionais. O endividamento, o déficit, o programa de privatização das empresas e bancos estaduais e a distribuição de encargos e receitas tributárias tornaram-se variáveis decisivas ao bom andamento da estratégia oficial e teriam de se ajustar às diretrizes de política macroeconômica. A liberdade dos governadores passou a ser vista pelas autoridades federais como entrave às metas oficiais. As propostas de governo, para alcançar o sucesso esperado, deveriam ser seguidas por todas as esferas de governo. O desafio era tornar as diretrizes dos estados e municípios coerentes com a política definida no plano federal, de modo a dar coesão à gestão macroeconômica.

O apoio necessário às medidas de ajuste econômico do Governo Federal, foi obtido através da precária situação financeira dos Estados e Municípios.

A falta de recursos aliada a um grande dívida pública, forçaram a negociação com a União em troca da renegociação das dívidas e liberação de novos recursos, como demonstra LOPREATO (1997, pág.100) em citação;

O governo valeu-se da condição financeira dos estados para avançar politicamente e determinar as regras de ajustamento. Os estados, já debilitados desde longo tempo e com os problemas financeiros agravados a partir da implantação do programa de estabilização, viviam uma situação delicada. Os governadores não tinham muita margem de manobra senão acatarem as condições de renegociação dos débitos para garantir a governabilidade, diante dos problemas com os gastos correntes, o endividamento e os bancos estaduais. A queda da inflação, ao eliminar a liberdade de manipulação das despesas e os ganhos com o processo inflacionário, colocou a nu as dificuldades de gestão dos gastos correntes, sobretudo com a folha de pagamentos. Por outro lado, a política federal de juros altos e a deterioração dos bancos estaduais também contribuíram para inviabilizar o controle das finanças públicas.

Em 1992, contrariando a tendência de queda a dívida interna salta 5% do PIB. isto é explicado devido ao fim do congelamento dos ativos.

Em 1993 retoma a trajetória de queda e essa tendência prossegue até 1998, quando as reservas atingem 78 bilhões de dólares.

Também a privatização transformou a dívida pública em dólares, em dívida privada em dólares. A queda da dívida externa e a relativa estabilidade da dívida interna levam a dívida total a apenas 26% do PIB em 1994.

Com o fim dos tradicionais mecanismos de arrecadação de renda do governo, como os juros inflacionários, os dividendos oriundos das estatais, eram necessários criar novos mecanismos que pudessem aumentar a receita a União.

O aumento da carga tributária, era a forma mais rápida e eficiente de estabilizar as contas públicas do governo, conforme cita o autor Sergio Guimarães Ferreira, economista da área de assuntos Fiscais e do Emprego do BNDS em Seminário apresentado em Assunção Paraguai, em 2002;

Na medida em que o aumento do estoque da dívida exigirá uma carga tributária ainda mais elevada no futuro, e que este aumento de carga tenderá a diminuir as possibilidades de crescimento no longo prazo, o próprio equilíbrio político criado em torno do aumento da carga tributária poderá se deteriorar, restando duas alternativas igualmente negativas para o crescimento econômico: a volta do imposto inflacionário como instrumento de financiamento do déficit ou o "default" total ou parcial da dívida.

O modo como a descentralização fiscal evoluiu na federação brasileira provocou um crescente desencontro entre receitas e responsabilidades.

De um lado, a dinâmica socioeconômica levou a uma concentração cada vez maior das atividades econômicas modernas e da população em cidades de porte médio e em grandes centros urbanos das áreas industriais mais desenvolvidas do país

De outro, os critérios para distribuir os recursos fiscais e financeiros foram na direção oposta e estes correram em maior proporção para as regiões rurais menos dinâmicas e habitadas.

Assim, enquanto uma grande parte dos recursos públicos era destinada para despesas administrativas e de baixa prioridade.

As demandas por serviços básicos e urbanos em lugares mais necessitados não conseguia encontrar meios financeiros para ser atendida adequadamente.

O aumento decorrente na dependência dos estados e grandes municípios de recursos da União, para atender demandas básicas de seus habitantes.

Diminuíram as possibilidades de que pessoas e empresas lucrassem com a competição entre jurisdições na alocação das despesas.

A questão da dependência dos estados junto a União, era fato antigo e baseava-se nas enormes desigualdades regionais.

Regras estabelecidas pelo governo federal levaram a uma maior padronização dos gastos públicos.

Ao mesmo tempo em que as condições vinculadas ao acesso a empréstimos das instituições financeiras federais também reduziam a autonomia dos governos estaduais e municipais.

Criou-se ainda uma partilha de IPI, cabendo aos estados 10% da arrecadação do imposto, repartida em proporção às respectivas exportações de produtos manufaturados.

Desse montante, 25% são entregues pelos estados a seus municípios. O FE (Fundo Estadual) foi extinto, mas mais que o seu montante (3% da arrecadação do IR e do IPI, ao invés dos 2% que compunham o fundo) é destinado a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através das instituições financeiras federais de caráter regional.

Isso se deve as barganhas feitas entre a esfera federal e as demais esferas governamentais, isto é em troca de apoio político, estes recebiam repasses sob forma de montantes de arrecadação.

Conforme havia necessidade de apóio, o governo central criava emendas constitucionais para liberar valores aos governos que demonstrassem apoiar o governo federal

Mesmo com a reforma tributaria que promoveu a descentralização dos recursos, o percentual arrecadado e concentrado na União continuou alto, isto pode ser percebido na tabela abaixo:

TABELA 1 - Participação dos Três Níveis de Governo na Arrecadação
Período de análise 1960, 1965, 1970 a 1994 (Em % do Total).

Ano	União	Estados	Municípios
1960	64,0	31,3	4,7
1965	63,6	30,8	5,6
1970	66,7	30,6	2,7
1971	68,7	28,6	2,7
1972	69,7	27,7	2,6
1973	71,1	26,3	2,5
1974	72,3	25,4	2,3
1975	73,7	23,5	2,8
1976	75,4	21,6	3,0
1977	76,0	21,1	2,9
1978	75,1	22,2	2,8
1979	74,8	21,8	3,4
1980	74,7	21,6	3,7
1981	75,4	21,3	3,3
1982	75,9	21,4	2,7
1983	76,5	20,6	2,8
1984	73,6	23,7	2,7
1985	72,7	24,9	2,4
1986	70,5	27,0	2,5
1987	72,3	25,2	2,5
1988	71,7	25,6	2,7
1989	67,5	29,9	2,7
1990	67,0	29,6	3,4
1991	63,4	31,2	5,4
1992	66,1	29,1	4,8
1993	68,6	26,6	4,7
1994	67,9	27,1	5,1

A constituição de 1988 concedeu um aumento de poder político às regiões mais pobres e aos grupos locais para contrabalançar o domínio do partido de oposição nas áreas industrializadas e aglomerações urbanas mais importantes.

Ao mesmo tempo, houve fortes de investimentos públicos em infra-estrutura nas regiões atrasadas, seguido de um aumento das transferências federais para estados menos desenvolvidos, forneceu a substância econômica para cumprir a meta de manter o controle federal sobre o processo de abertura política.

A descentralização política também foi favorecida por esta Constituição, que deu novo impulso ao desequilíbrio na representação dos estados no legislativo federal

A vulnerabilidade externa tornou mais difícil encarar a crise financeira dos anos 90, sem sacrificar a autonomia federativa. Políticas monetárias e fiscais apertadas foram acompanhadas por normas rígidas para controlar as ações dos governos estaduais e municipais.

3.2 ASPECTOS GERAIS DA PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

Na seção VI, do Título VI da Constituição Federal de 1988, encontram-se as disposições sobre a repartição das receitas tributárias entre as esferas de governo.

Com isto, uma parte substancial dos impostos federais, e uma parte dos impostos estaduais, encontram-se previamente destinadas aos municípios.

Os Fundos de Participação dos Estados e Municípios são formados pelas receitas decorrentes da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em percentuais definidos pela Constituição e pelas emendas constitucionais a partir de 1966

Os percentuais do produto da arrecadação de IR (imposto de renda) e IPI (imposto sobre produtos industrializados) destinados ao FPE (fundo de participação dos Estados) e ao FPM (fundo de Participação dos Municípios) foram, outra vez, progressivamente ampliados, chegando, a partir de 1993, a 21,5 e 22,5%, respectivamente.

O montante transferido pelos estados para os municípios também cresceu consideravelmente, tanto pelo alargamento da base do principal imposto estadual como pelo aumento do percentual de sua arrecadação destinado àquelas unidades, de 20 para 25%.

Os critérios de repartição dos montantes entre os estados e os municípios foram definidos conforme a legislação atual.

Para o cálculo do coeficiente do FPE (Fundo de Participação dos Estados), são levadas em consideração à extensão territorial, a população e a renda per capita de cada estado, cabendo ao Tribunal de Contas da União (TCU) calcular e divulgar os coeficientes individuais de participação da seguinte forma: 5% de forma proporcional à superfície de cada unidade da Federação e 95% proporcional ao

coeficiente individual, resultante do fator população pelo fator inverso da renda per capita de cada estado.

O FPM (Fundo de Participação dos Municípios), por sua vez, também é definido pela legislação atual e calculado pelo Banco do Brasil S/A, após a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) informar sobre o montante global a ser distribuído no país.

O cálculo do valor da cota-parte de cada município tem como critério apenas o número de habitantes.

Do total do FPM (Fundo de Participação dos Municípios) 10% são destinados aos municípios das capitais, 86,4% aos demais municípios e 3,6%, adicionalmente, aos municípios com uma população superior a 156.000 habitantes, excluídas as capitais.

O processo de descentralização fiscal no país está baseado no sistema de transferências intergovernamentais, notadamente o FPE e o FPM.

Este sistema de fundos iniciou no final dos anos de 1960, com a Constituição de 1967, mas foi a partir da Constituição Federal de 1988 que esse instrumento tornou-se mais evidente, sendo responsável pelo aumento de recursos para as esferas subnacionais.

Desde a promulgação da Constituição ocorreu, como esperado, uma mudança na distribuição das receitas entre os três níveis de governo.

Os critérios aplicados na distribuição das receitas federais através do FPM estabelecem o seguinte:

- 10% do FPM vão para as capitais dos estados;
- 86,4% são distribuídos para todos os outros municípios;
- 3,6% compõem uma cota adicional para municípios com mais de 156.216

habitantes.

A cota individual das capitais dos estados está em relação direta com sua população e inversa com a renda per capita dos estados.

A cota individual das outras cidades é estabelecida por índices derivados de uma fórmula que favorece os municípios menos populosos.

O índice varia de 0.6 para aqueles com menos de 10.188 habitantes a 4.0 para municípios com mais de 156.216 habitantes. Entre esses extremos, 16 faixas de população formam uma distribuição de índices individuais que crescem a taxas decrescentes, permitindo assim transferências per capita menores à medida que a população aumenta.

3.3 OS NOVOS IMPOSTOS NÃO TRANSFERÍVEIS

Um ponto preponderante da constituição de 1988 foi ter como objetivo central o fortalecimento da federação o que se refletiu, principalmente no aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios e na descentralização dos recursos tributários disponíveis.

Com o aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, houve algumas mudanças fundamentais nas regras de tributação existentes.

A primeira refere-se à competência a cada um dos estados para fixar sua própria alíquota do imposto, no caso estadual o ICMS em segundo lugar a União perdeu o direito adquirido na constituição anterior de conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

Outro fato importante da reforma foi a proibição de impor condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos a os estados e municípios.

Com isso houve redução dos recursos disponíveis para a União e ao mesmo tempo não foram criados os meios legais e financeiros para que fosse realizado um processo coerente de descentralização dos encargos.

O governo para enfrentar a queda brusca na arrecadação e com isso um grave desequilíbrio fiscal e financeiro, realizou consecutivas medidas para compensar suas perdas.

A forma encontrada para resolver esta questão foi criar novos tributos e elevar as alíquotas dos impostos já existentes, mesmo sendo considerados de pior qualidade de tributação, mas fáceis de serem cobrados.

ALÉM e GIAMBIAGI, (2000, pág.255) citam esta prática comum do governo, conforme abaixo

Na área tributária, foram criados novos tributos e elevadas as alíquotas dos já existentes, em particular daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios. Neste sentido, houve uma tendência de reintrodução pelo governo central de impostos cumulativos, principalmente, na forma de contribuições sociais. Alguns exemplos foram a criação da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) em 1989 e o aumento da alíquota da Confins no nível inicial de 0,5% até 3,0% em 1999, além do aumento do IOF e a criação do IPMF/CPMF.

A qualificação destes tributos baseava-se no velho modelo existente, de impostos cumulativos, principalmente na forma de contribuições sociais.

Além de criar a Contribuição Social dos Empregados Incidentes sobre o Lucro Líquido (CSLL), previsto na constituição, abusou de contribuições sociais cumulativas que permitiram aumentar rápida e profundamente a arrecadação e a receita tributária disponível.

A União, visando minorar as suas perdas em virtude da nova conformação do federalismo fiscal, passou a: a) ampliar as alíquotas dos impostos e das contribuições já existentes, principalmente aquelas não sujeitas à partilha com as

demais esferas de governo; b) criar novos impostos (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF).

3.4 COMO FICOU A ARRECADAÇÃO DA UNIÃO

O resultado da reforma tributária, acontecida com a constituição de 1988, ampliou o papel social do Estado muito além do que a sociedade tinha a capacidade de financiar e promoveu ampla descentralização das receitas públicas.

A perda de recursos disponíveis da União, resultante de grande aumento no montante das transferências para estados e municípios e da eliminação de cinco impostos cujas bases foram incorporadas ao antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) para constituir o campo de incidência do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) requeria ajustes.

No período pós-constituição, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, que pioraram a qualidade dos serviços prestados e da tributação.

Fernando REZENDE e Jose R. AFONSO (2000, p.15) afirmam que;

Na prática, a nova Constituição instalou um regime fiscal duplo. O tradicional, que atribuía poderes tributários na federação e criava mecanismos de participação nas receitas, e um novo, relacionado especificamente ao financiamento de políticas sociais, ao qual se aplicam normas mais frouxas. Uma vez que mais da metade das receitas arrecadadas pelos mais importantes tributos federais – imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados – seria transferida aos estados e municípios, o resultado era fácil de prever. As autoridades federais tiveram de contar cada vez mais com contribuições sociais para cumprir suas responsabilidades sociais, o que não somente interrompia a tendência à descentralização observada desde a metade dos anos 70, como também levou a uma deterioração indesejável na qualidade do sistema tributário brasileiro.

Do lado da receita, ampliou os tributos não partilhados com os estados e municípios, ou seja, pouco uso fez do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que tem qualidade econômica razoável.

Além de criar a Contribuição Social dos Empregados Incidentes sobre o Lucro Líquido (CSLL), previsto na constituição, abusou de contribuições sociais cumulativas que permitiram aumentar rápida e profundamente a arrecadação e a receita tributária disponível.

Ricardo VARSANO (1996, P.17) cita a elevação da carga tributária devido aos aumentos de impostos, taxas e contribuições criadas pela União, conforme abaixo;

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

Desta forma a década de 90 foi marcada por um substancial aumento na carga tributária brasileira, subindo de 25,65% em 1991/93 para 32,8% do PIB em 1999/2002. No período 1991/93, a receita total do governo central (incluindo previdência) somava 16,5% do PIB.

O aumento de receitas do tesouro foi resultado principalmente dos impostos não partilhados com os governos subnacionais, cuja arrecadação subiu de 9.6% para 13.5% do PIB, com destaque para os impostos sobre receita das empresas

(COFINS), cuja receita mais do que dobrou (de 1,46% para 3,74%) e para o imposto sobre cheques (CPMF), que foi criado em 1994.

A receita dos impostos partilhados também aumentou, devido ao imposto de renda, cuja receita subiu de 3.7% para 5.5% do PIB, ultrapassando a contribuição do INSS como principal tributo federal.

Do lado da despesa, o governo sem qualquer critério ou planejamento, efetuou uma série de cortes e extinção de programas federais, execução de obras públicas estruturais, de ações próprias, dos governos estaduais e municipais. Sergio Guimarães FERREIRA, (2002, p.9) cita;

Do lado das despesas, a década é marcada principalmente pelo impacto da Constituição de 1988 sobre as despesas de pessoal inativo da União, e pelo déficit estrutural da previdência, provocado pelo descompasso entre benefícios de aposentadoria e contribuições ao sistema de repartição. Adicionalmente, a Constituição aumenta substancialmente a fatia de estados e municípios (principalmente desses últimos) na repartição de receitas, o que reduz ainda mais o espaço de manobra do governo central na definição do nível agregado de despesa pública.

Em resumo a União, visando minorar as suas perdas em virtude da nova conformação do federalismo fiscal, passou a: a) ampliar as alíquotas dos impostos e das contribuições já existentes, principalmente aquelas não sujeitas à partilha com as demais esferas de governo; b) criar novos impostos (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF) e; c) desobrigar-se das políticas públicas.

Assim, mesmo que de forma desorganizada, os estados e, principalmente, os municípios passaram a assumir responsabilidades que, até o momento, não estavam acostumados.

QUADRO 2 - TRIBUTOS DA UNIÃO

II	Imposto de Importação
IE	Imposto de Exportação
IR	Imposto sobre a Renda
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
PIS	Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para o financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória.

Fontes: Contas Nacionais do Brasil, IBGE e FGV.

3.5 ASPECTOS POSITIVOS DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição Federal de 1988 trouxe consigo a descentralização tributária em favor as esferas subnacionais, sendo que os municípios foram os maiores beneficiados, aumentando a sua participação na receita disponível global e, com isso, aumentando também o seu grau de liberdade em relação aos gastos públicos municipais.

Além do aumento nas participações da receita disponível global, Estados e Municípios foram beneficiados com a ampliação de sua autonomia.

Isto significava que poderiam escolher a forma de empregar os recursos obtidos.

Conforme cita Ricardo VARSANO (1996, pág.13).

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

Com a mudança na forma de participação dos estados e os municípios o grau de autonomia alcançado, chegou a ser surpreendente frente aos padrões internacionais em termos de arrecadação como na disposição das receitas tributárias.

Estados e Municípios ficaram livres para praticar políticas econômicas e sociais, sem ligação partidária com a União e com a garantia do recebimento dos recursos destinados. Fernando REZENDE e José Roberto AFONSO (2003, pág.19)

Uma característica especial da federação brasileira que também resultou da Constituição de 1988 é a elevação dos municípios à condição de membros da federação com os mesmos direitos e deveres dos estados. A federação de três camadas consagrada na constituição reflete a longa tradição de autonomia municipal no Brasil e levou a um controle menor dos estados sobre seus municípios. Razões políticas e argumentos de eficácia, baseados na idéia de que passar por cima dos estados sobre seus municípios. Razões políticas e argumentos de Razões políticas e argumentos de eficácia, baseados na idéia de que passar por cima dos estados aceleraria o processo de propiciar aos municípios os recursos necessários para atender melhor às necessidades da comunidade local, deram um grande impulso às transferências da União para os governos municipais, em detrimento do papel dos estados membros da federação brasileira.

3.6 ASPECTOS NEGATIVOS DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A autonomia financeira foi confundida com o poder de gastar sem responsabilidade de tributar, a natureza da descentralização promovida pela assembléia constituinte não contribuiu para um novo federalismo, de promoção da justiça fiscal e equidade fiscal.

A continuidade da crise econômica brasileira tornou mais difícil corrigir os desequilíbrios gerados com a reforma realizada.

A economia registrava altas taxas de inflação que permaneceram até a implantação do Real o comportamento das receitas do setor público foi muito abaixo do esperado, e devido a isso houve comprometimento no processo de descentralização, principalmente no que tange os aspectos quanto responsabilidades com a sociedade em educação, saúde e seguridade social.

Muitos foram os aspetos negativos ocasionados com a reforma feita no sistema tributário brasileiro, o principal é de que a carga tributária brasileira tornou-se ainda mais cumulativa e com isso excessiva.

A falta de equidade é um ponto importante a ressaltar, devido à carga tributaria sobre a renda ser relativamente baixa, principalmente sobre as pessoas físicas, e usar pouco a tributação sobre o patrimônio, deixando de fora as grandes fortunas geradas com a alta concentração de renda.

A descentralização promovida com a reforma tributaria, reduziu drasticamente a arrecadação da União, e para minimizar o problema criado lançou-se do recurso de criar novos tributos não partilhados, tendo em sua estrutura tributaria forte presença dos impostos cumulativos.

Impostos como o IPMF que posteriormente transformou-se em CPMF, a CONFINS e o PIS são tributos cumulativos que reduziram e ainda reduzem competitividade dos produtos nacionais, tanto no mercado externo como no doméstico.

Esta elevação atingiu diretamente setor produtivo, custos maiores a competitividade foi atingida, o excesso de tributos indiretos principalmente sobre o valor adicionado tornou o produto nacional mais caro e conseqüentemente menos competitivo.

Verifica-se na tabela 03, que houve um aumento considerável em alguns os tributos, partilhados e que tem impacto direto sobre a produção.

TABELA 2 - DISTRIBUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA EM % DO PIB - PERÍODO 80/90, POR TRIBUTO

Base	Bens e Serviços						
	ICMS	IPI	Cofins	Pis	CPMF	IOF	ISS
1980	4,9	2,2		1,0		0,9	0,3
1981	4,9	2,2		1,1		1,2	0,3
1982	5,1	2,2	0,3	1,0		1,1	0,1
1983	5,0	2,1	0,6	1,0		0,7	0,4
1984	5,3	1,4	0,6	0,8		0,9	0,3
1985	5,4	1,8	0,6	0,8		0,5	0,3
1986	6,4	2,2	1,0	1,0		0,7	0,3
1987	5,5	2,4	0,8	0,8		0,6	0,3
1988	5,3	2,2	0,3	0,3		0,4	0,3
1989	6,4	2,2	0,7	0,7		0,2	0,3
1990	7,2	2,4	1,1	1,1		1,3	0,4
1991	6,8	2,1	1,0	1,0		0,6	0,4
1992	6,4	2,3	1,1	1,1		0,6	0,4
1993	6,0	2,4	1,2	1,2	0,1	0,8	0,3
1994	7,3	2,2	1,1	1,1	1,1	0,7	0,4

Fonte: VARSANO (1996, P.17)

Mesmo com todas as mudanças no código tributário com a constituição de 1988, a questão da cumulatividade não foi resolvida, pelo contrário as deficiências criadas, foram resolvidas com o aumento na carga tributária, através de impostos e contribuições não partilhados com as demais esferas governamentais.

Fernando REZENDE e José Roberto AFONSO (2003, pág.27) citam;

Uma consequência importante foi um sério golpe na competitividade. Além de sofrer com a falta de investimentos em infra-estrutura, a reintrodução de impostos cumulativos no sistema tributário brasileiro é percebida por todos como sendo o pior problema que afeta os produtores brasileiros no mercado mundial. Uma ampla pesquisa realizada recentemente pela confederação brasileira de associações industriais revelou que o sistema tributário é o principal vilão que prejudica o desempenho das exportações brasileiras, bem como sua capacidade de manter sua fatia dos mercados internos.

Assim a política tributaria de cada país tornou-se um diferencial de preço para atrair mercados e aumentar as exportações, entretanto o Brasil caminhava em direção oposta à tendência mundial de harmonização fiscal.

Como citam Fernando REZENDE e José Roberto AFONSO (2003, pág.27);

A volta dos impostos cumulativos não tem paralelo no mundo. Um estudo recente de uma firma de consultoria mostra que o Brasil destaca-se entre os poucos países que ainda aplicam esse tipo de tributo. Dos 28 países incluídos nesse estudo (dez da OCDE, oito da Ásia e nove outros da América Latina), os impostos cumulativos são aplicados em apenas seis deles, com as seguintes alíquotas: Brasil, 3,65%; Argentina, Bolívia e Filipinas, 3%; Venezuela, 1,5% e Colômbia, 1%. Na época em que o estudo foi feito somente o Brasil (0,38%) e a Colômbia (0,2%) aplicavam impostos sobre transações financeiras, ao qual a Argentina aderiu depois. Esses dados mostram como o sistema tributário brasileiro está distante das práticas adotadas por seus principais competidores no mercado mundial.

A reforma somente descentralizou os impostos, mas não reduziu a quantidade existente, pela necessidade de aumentar a arrecadação posteriormente ampliou sua tributação, mantendo a tendência de elevação da carga tributária dos anos anteriores.

Esta afirmação pode ser constatada ao analisarmos a tabela 2, nela verificamos que praticamente em todos os anos a carga tributária teve elevação.

TABELA 3 - EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL EM % PIB.

ANO	%	ANO	%
1947	13,8	1975	25,2
1948	14,0	1980	24,5
1951	15,7	1981	25,3
1956	16,4	1982	26,3
1958	18,7	1983	27,0
1960	17,4	1987	23,8
1962	15,8	1988	22,4
1967	20,5	1990	28,8
1969	24,9	1994	29,8
1970	26,0		

Fonte: IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

A limitação do Estado foi outro aspecto negativo gerado com a constituição, pois a arrecadação foi dividida entre União, Estados e municípios, mas não foram criadas regras consistentes para determinar a responsabilidade sobre os serviços dos cidadãos.

A Constituição de 1988 não previu os meios, legais e financeiros, para que se desenvolvesse um processo ordenado de descentralização de encargos.

Este argumento é defendido pelo autor José Roberto Rodrigues AFONSO, (2004, pág. 25).

A expectativa de muitos era que nesse documento praticamente se esgotasse as definições sobre a divisão de encargos – a exemplo do que ocorre de certa forma, como o sistema tributário. A constituição dá alguns passos nesse sentido, porém, esbarra no seu caráter prolixo. Na maioria dos aspectos, ficou imprecisa as fronteiras de atuação dos distintos níveis e das respectivas unidades de governo. Portanto, em relação a muitas áreas de ação governamental, a Constituição Federal é indicativa e não conclusiva; ou seja, nem determina e nem veda, expressamente, que só a um determinado governo cabe tal tarefa ou que a um determinado governo não cabe exercer tal função.

Isto representou que a seguridade social e a educação, áreas de atuação governamental onde há maior volume de atividades que deveriam ser descentralizáveis permaneceram sob responsabilidade Federal. Sobre esta questão o autor José Roberto Rodrigues AFONSO (2004):

Mesmo nos casos em que a descentralização da execução foi definida claramente pela Constituição, como no caso da saúde (a organização do sistema único e descentralizado é determinado no próprio texto constitucional) e da assistência social, após outubro de 1988, o governo central continuou atuando e realizando despesas diretas nessas áreas. No caso do ensino fundamental, a Constituição Federal, já foi a mais prolixa (para não dizer, até ambígua): incluiu tais programas dentre as atribuições dos Municípios (embora sem deixar claro se essa era uma competência exclusiva), mas, na mesma disposição, já previu a concessão àqueles governos de assistência técnica e financeira por parte da União e dos Estados e, no capítulo dedicado ao sistema de ensino, não estabeleceu uma divisão clara de trabalho (por exemplo, associando os diferentes níveis ou programas de ensino a casa uma das três esferas de governo).

A descentralização tributária foi feita em um período conturbado economicamente do país, pois logo em seguida a promulgação da constituição de 1988, houve a abertura do mercado brasileiro, e nossas empresas não estavam preparadas para tal competição, provocando falências, redução de empregos e produção, e conseqüentemente uma taxa média de crescimento baixa.

Este crescimento econômico baixo influenciou diretamente na arrecadação dos estados e municípios, este argumento é defendido pelos autores Fernando REZENDE e Jose R. AFONSO (2003, p.15) conforme citam.

A deterioração das condições econômicas após a abertura do mercado brasileiro à competição externa não permitiu que estados e municípios exercessem plenamente a autonomia supostamente concedida pela descentralização política e fiscal. De um lado, uma taxa média baixa de crescimento econômico não permitiu que se concretizassem os ganhos de um aumento da competência para tributar e das transferências recebidas da União. De outro, a necessidade crescente de implantar a disciplina fiscal, a fim de evitar problemas macroeconômicos, acarretou restrições maiores à despesa, de tal modo que um instrumento dos mais importantes para o exercício do poder político nos estados e municípios – o orçamento – foi severamente afetado.

Com a arrecadação comprometida por um crescimento baixo, os estados e municípios sem maiores recursos vindos da União, se viram obrigados a limitar sua atuação em serviços para a sociedade, conforme citam Fernando REZENDE e Jose R. AFONSO (2003, p.15).

As restrições orçamentárias significaram para os estados uma menor capacidade financeira para enfrentar as demandas de serviços sociais e urbanos. Durante os anos 90, as finanças estaduais seguiram uma trajetória que refletia as condições macroeconômicas instáveis, com uma parte crescente das receitas tributárias sendo usada para cobrir despesas com pessoal, benefícios da previdência e juros da dívida pública. Embora não pudessem lucrar plenamente com a descentralização fiscal, os governos municipais foram pressionados a aumentar o esforço fiscal para atender as demandas por maiores gastos sociais, tendo em vista o recuo das agências federais. Assim, apesar da orientação constitucional para a descentralização da responsabilidade de fornecimento de serviços sociais, um forte movimento nessa direção foi estrangulado pela falta de meios financeiros.

Para minimizar as distorções agravadas com a constituição de 1988, a partir de 1992 houve a participação de cada estado e município nos fundos federais e o percentual destinado para cada esfera governamental, foi definida através de informações reais do ano anterior.

Entretanto o que era para ser a solução para um problema gerado com a constituição de 1988, torna-se mais um aspecto negativo, devido aos Estados mais desenvolvidos e os municípios maiores receberem seus recursos referentes às informações do ano anterior, ou seja, com defasagem.

Os repasses feitos através dos fundos estaduais e municipais eram insuficientes para suprir as demandas existentes REZENDE e Jose R. AFONSO (2003, p.29) afirmam que;

À medida que aumentavam essas transferências, o desequilíbrio já existente ganhava mais ímpeto. Os orçamentos per capita em municípios pequenos atingiram níveis três vezes mais altos do que os números correspondentes para áreas urbanas densamente povoadas e grandes metrópoles. O mesmo se aplica aos estados, embora em escala menor: os estados menos desenvolvidos e pouco populosos mostram orçamentos per capita uma vez e meia maiores do que os mais desenvolvidos.

Os orçamentos per capita em municípios pequenos atingiram níveis três vezes mais altos do que os números correspondentes para áreas urbanas densamente povoadas e grandes metrópoles.

O mesmo se aplicou aos estados, embora em escala menor: os estados menos desenvolvidos e pouco populosos mostram orçamentos per capita uma vez e meio maiores do que os mais desenvolvidos.

Outro aspecto negativo causado pela constituição de 1988, foi devido aos incentivos dados aos estados e municípios, através do fundo de participação, houve um aumento de distritos que pediram sua emancipação e elevou-se ao status de município. Conforme citam Fernando REZENDE e Jose R. AFONSO (2003, p.29).

O excesso de transferências trouxe distorções adicionais para a federação. Entre elas, um incentivo financeiro à fragmentação política no nível local, que levou à criação de 1.465 novos municípios na década passada um aumento de 30% no número de municípios nos últimos dezesseis anos. Como as regras estabelecidas na Constituição de 1988 permitiam a separação política de antigos distritos baseada apenas em um referendo público realizado na região que pedia a separação, o resultado era facilmente previsível, pois os novos municípios lucravam com a separação, deixando a outra parte do município empobrecida.

A reforma tributária de 1988 trouxe situações ambíguas à questão fiscal podemos citar o exemplo de dois Estados brasileiros; o Amapá e São Paulo, o Amapá com menos de 500 mil habitantes mostrava receitas per capita de US\$ 912, das quais, mais de 70% vinham de transferências, da União, enquanto o estado de São Paulo com 37 milhões de habitantes, apresentava um orçamento per capita de US\$ 624 (menos de 0,3% de transferências).

Esta disparidade nos recursos destinados aos estados e municípios, tinha impacto direto nos serviços oferecidos a população conforme cita Fernando REZENDE e Jose R. AFONSO (2003, p.30)

De um lado, a dinâmica socioeconômica levou a uma concentração cada vez maior das atividades econômicas modernas e da população em cidades de porte médio e em grandes centros urbanos das áreas industriais mais desenvolvidas do país. De outro, os critérios para distribuir os recursos fiscais e financeiros foram na direção oposta e estes correram em maior proporção para as regiões rurais menos dinâmicas e habitadas. Assim, enquanto uma grande parte dos recursos públicos era destinado para despesas administrativas e de baixa prioridade, as demandas por serviços básicos e urbanos em lugares mais necessitados não conseguia encontrar meios financeiros para ser atendida adequadamente.

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

CONCLUSÃO

Ao analisar a reforma tributária ocorrida em 1988 quando foi promulgada a 08ª carta magna do país, a nossa constituição, verificamos mudanças importantes para a carga tributária existente e sua arrecadação.

O foco deste estudo foi identificar as principais mudanças ocorridas para União com esta reforma.

A principal mudança e de maior impacto união foi à descentralização dos impostos, ou a seja, a divisão da carga tributária, arrecadada entre União, Estados e Municípios e isto representou uma queda significativa na arrecadação da União.

Em contrapartida a constituição redefiniu o formato da arrecadação, quais impostos seriam destinados aos Estados, os fundos, de que forma seria arrecadado, mas não delimitou as funções da União.

Com isso os Estados e Municípios obtiveram mais recursos, entretanto como não havia a definição das responsabilidades sobre os serviços à sociedade, o ônus sobre isto ficou para a União.

Em suma a arrecadação da União reduziu, e seus gastos para com a sociedade permaneceram inalterados, provocando uma piora considerável em seu déficit.

Para minimizar este problema a União lançou mão de duas políticas importantes para o país; do lado das despesas, reduziu drasticamente seus gastos, cortou programas sociais e não investiu em obras públicas, nem mesmo em serviços

essenciais para a população como saúde e educação. Do lado da receita aumentou a participação de impostos não partilhados.

O aumento destes impostos causou um efeito negativo sobre a economia, pois tornou a tributação ainda mais cumulativa e de pior qualidade.

A reforma tributária teve mais pontos negativos sob a sociedade do que positivos, pois apenas dividiu a carga tributária entre as esferas do governo, mas não reduziu a quantidade de impostos existentes, e a ausência de regras bem definidas sob a atuação de cada esfera governamental, causou sobrecarga na união, e aumento de impostos.

Outro ponto a ressaltar sobre a arrecadação, foi à qualidade dos impostos não partilhados, ou seja, são regressivos e incidem sobre o setor produtivo reduzindo a competitividade dos produtos devido à elevação dos preços.

Neste estudo também foi verificado o pouco uso do impostos sobre a pessoa física e sobre as grandes fortunas e a necessidade de um aprimoramento do aparelho de fiscalização do governo.

Muitas são as correntes da sociedade, que acreditam que melhor solução para minimizar estas questões, é uma nova reforma do sistema tributário.

Conclui-se com o presente estudo, que a reforma tributária de 1988, criou grandes distorções quanto à arrecadação dos impostos, os limites de atuação de cada esfera governamental e promoveu o aumento da carga tributária.

Mas não se pode simplesmente culpar a descentralização tributária, como fator exclusivo, para a ineficiência dos serviços públicos e pelos aumentos dos impostos.

A União tem grande parte desta culpa, devido a vários aspectos, os principais, foram; 1) elaboração de uma reforma tributária voltada para os interesses

dos “Políticos Regionais” criando fundos de compensação, guerras fiscais, 2) ineficiência da União em fiscalizar e combater a evasão fiscal e mau uso dos recursos arrecadados, os concentrando em ações de pouco efeito social, como por exemplo, o pagamento de juros da dívida externa; 3) apesar de sua necessidade, uma nova política regional ainda não foi considerada prioridade na agenda do governo federal

Há um amplo consenso sobre a inadequação do sistema tributário brasileiro. Ele prejudica a competição nos mercados interno e externo, atrapalha a eficiência econômica, representa um peso adicional sobre os investimentos, induz à evasão fiscal e submete os contribuintes a uma legislação complexa. Apesar disso, fracassaram todas as tentativas de reforma nos últimos quinze anos.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R., REZENDE, F., VARSANO, R. Reforma tributária no plano Constitucional: uma proposta para o debate. Brasília: Ipea, nov. 1998. (Texto para Discussão, 606).

AFONSO, J. R. R. et alii. Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, p. 25-50, jun. 1998.

AFONSO, J.R.R. A questão tributária e o financiamento dos diferentes níveis de governo. In: AFFONSO, R.B.A., SILVA, P.L.B. (Org.). A federação em perspectiva. São Paulo: FUNDAP, 1995.

AFONSO, J. R., ARAÚJO, E. A., REZENDE, F., VARSANO, R. A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico: A Reforma Tributária Inevitável e Urgente. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, p. 137-170, jun. 2000.

FERREIRA, G.S. Apontamentos sobre um quadro fiscal: a experiência brasileira dos 1990. Texto para discussão Disponível em <http://www.bancofederativo.gov.br/ano2002> >Acesso em 25 de julho de 2005.

GIAMBIAGI, F. E ALÉM. Finanças Públicas “Teoria e prática no Brasil” 02ª edição Rio de Janeiro; Campus 2000.

LEITE, J. A. A. Macroeconomia – Teoria, Modelo e Instrumento e Política Econômica, Atlas, 1994.

LOPREATO, F.L.C. Um novo caminho do federalismo no Brasil? - texto para discussão. Disponível em: <http://www.bancofederativo.gov.br> ano 1997 >Acesso em 20 de novembro de 2005.

OLIVEIRA, F. A. "O Estado e a questão fiscal no Brasil" - Campinas: Unicamp/IE/CECON, 1993.

VARSANO, R. Um método para as reformas. O Brasil no fim do século: desafios e perspectiva para a ação de governo. Rio de Janeiro: IPEA, p. 69-75, 1994.

VARSANO, R. A evolução do sistema tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões Para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

UMA ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL, texto para discussão. Disponível em: <http://www.bnds.gov.br> ano 1998 - texto 583>Acesso em 17 de maio de 2004.

OLIVEIRA, F. A. DE E REZENDE, F. "Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil; desafios da reforma fiscal" Ipea Rio de janeiro 2003.

Normativo para a economia brasileira com a reforma tributária e controle gasto público 2003/10, texto para discussão. Disponível em: <http://www.bnds.gov.br> ano 2002 - texto 92>Acesso em 27 de agosto de 2005.