1199801163

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

JOSÉ AMÉRICO MARTELLI TRISTÃO

O IMPOSTO INVISÍVEL

Um estudo do fenômeno da ocultação

do imposto no sistema tributário brasileiro

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração e Governo da FGV/EAESP, Área de concentração: Planejamento e Finanças Públicas, como requisito para obtenção de título de mestre em Administração.

Orientador: Prof. Haroldo Clemente Giacometti

SÃO PAULO
1998

Fundação Getulio Vargas
Escola de Administração
de Empresas de São Paulo
Biblioteca

1163/98

1199801163

O IMPOSTO INVISÍVEL

Um estudo do fenômeno da ocultação

do imposto no sistema tributário brasileiro

Banca examinadora

Prof. Orientador Haroldo Clemente Giacometti

Prof. .....

Prof. .....

Agradeço ao meu orientador, Prof. Giacometti, que sempre me incentivou e à CAPES pela Bolsa de Estudos

ÍNDICE

INTRODUÇÃO 1

CAPÍTULO 1 - BREVE RETROSPECTIVA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS ADOTADOS NO BRASIL 4

A ORIGEM DOS IMPOSTOS 4

A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL DURANTE A FASE COLONIAL 6

IMPÉRIO 12

A FASE REPUBLICANA 21
A Constituição de 1891 21
A Constituição de 1934 23
A Constituição de 1937 27
A Constituição de 1946 30
A Constituição de 1967 37

CAPÍTULO 2 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 45

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 45
Elementos do Sistema Tributário Nacional 47

O IMPOSTO COMO FONTE DE RECEITA, UMA ANÁLISE PARA OS TRÊS NÍVEIS DE GOVERNO 53

CAPÍTULO 3 - O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO 58

ASPECTOS TEÓRICOS 58

A TRIBUTAÇÃO EM UM SISTEMA FEDERAL 59

O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E O SISTEMA DE REPARTIÇÃO DE IMPOSTOS 61
Normas do federalismo cooperativo: o sistema de transferências. 62

CAPÍTULO 4 - A QUESTÃO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA 69

O ENFOQUE LEGAL DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 70

O ENFOQUE ECONÔMICO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA 73
Análise da incidência segundo tipos de impostos 74

A CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS EM DIRETOS E INDIRETOS 76

CAPÍTULO 5 - AS FUNÇÕES DO IMPOSTO EM UMA SOCIEDADE MODERNA78

A FUNÇÃO ALOCATIVA 79

A FUNÇÃO DISTRIBUTIVA 80

A FUNÇÃO ESTABILIZADORA 83

CAPÍTULO 6 - A TEORIA DA ILUSÃO FINANCEIRA 84

A METODOLOGIA DE PUVIANI 85
O impulso e o contraimpulso contributivo 86

TIPOLOGIA DAS ILUSÕES FINANCEIRA 87
A ocultação da riqueza subtraída dos rendimentos e alienações dos bens próprios do Estado. 90
A ocultação da riqueza subtraída no preço dos produtos 91
A ocultação da riqueza subtraída com as alterações da moeda 92
A ocultação de perdas de patrimônio como consequência dos impostos 92
A Ilusão Sobre a Pessoa 93
O papel do orçamento na ilusão financeira. 93

A ILUSÃO FINANCEIRA NAS DISTINTAS CLASSES SOCIAIS 94
A ilusão quanto ao gasto público entre as diversas classes sociais. 94
A Ilusão Quanto aos Ingressos Públicos entre as Diversas Classes Sociais. 95

BREVE REVISÃO DE TRABALHOS RECENTES SOBRE A ILUSÃO FINANCEIRA 96
Teoria da Escolha Pública e Ilusão Financeira 96
Estudos Empíricos sobre a Ilusão Financeira 97

CAPÍTULO 7 - O IMPOSTO INVISÍVEL 100

ALGUMAS OBSERVAÇÕES SOBRE A INVISIBILIDADE DO IMPOSTO 100
O Efeito Resistência de Musgrave 100
Revolta Tributária (Tax Revolt) 101

O IMPOSTO INVISÍVEL NO BRASIL 101
O Imposto Indireto no Brasil 102
A Prática Arrecadatória Ocultadora do Imposto no Brasil 103

CONSIDERAÇÕES FINAIS 105

ILUSÃO FINANCEIRA E DEMOCRACIA 105

VISIBILIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA 106

BIBLIOGRAFIA 108

ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO I - REFORMAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PERÍODO DE 1870 A 1880 20
QUADRO II - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 36
QUADRO III - DISTRIBUIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS 41
QUADRO IV - ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA 53
QUADRO V - RECEITAS MUNICIPAIS 54
QUADRO VI - IMPOSTOS MUNICIPAIS 54
QUADRO VII - PRINCIPAIS IMPOSTOS NO BRASIL 55
QUADRO VIII - PRINCIPAIS FONTES DE RECURSOS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS 56
QUADRO IX - RECEITAS DO TESOURO NACIONAL 57
QUADRO X - PARTILHA E DISTRIBUIÇÃO DOS IMPOSTOS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 66
QUADRO XI - EVOLUÇÃO DOS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO CONSTITUCIONAIS - 1968/93 68
QUADRO XII - IMPOSTOS FEDERAIS 72
QUADRO XIII - IMPOSTOS ESTADUAIS 72
QUADRO XIV - IMPOSTOS MUNICIPAIS 73
QUADRO XV - TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS 77
QUADRO XVI - ELEMENTOS DE "NONAPPROPRIABILITY" 80
QUADRO XVII - INDICADORES TRIBUTÁRIOS POR GRUPOS DE PAÍSES-1985 103

TABELA DE SIGLAS

CF	-	Constituição Federal
CTN	-	Código Tributário Nacional
ICMS	-	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	-	Imposto sobre Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados
II	-	Imposto sobre Importação Produtos Estrangeiros
IOF	-	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	-	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	-	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	-	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	-	Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza
ISS	-	Imposto sobre Serviços
ITBI	-	Imposto sobre a Transmissão de bens *inter-vivos*
ITCMD	-	Imposto sobre Transmissão C*ausa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos
ITR	-	Imposto Territorial Rural

"The art of taxation consists in so plucking the goosse, as to obtain the largest of feathers whith the least possible amount of hissing"..(citação atribuida a J. B. Colbert, Ministro das Finanças da Corte de Luiz XIV)

Mencken, 1942, p. 1142

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objeto o exame do fenômeno da ocultação do imposto no Sistema Tributário Nacional e no Sistema de Repartição de Impostos e Transferências Intergovernamentais, definidos pela Constituição Federal de 1988.

A partir do exame da estrutura do Sistema Tributário Nacional, procuramos demonstrar que o imposto no Brasil é de tal forma escamoteado, que se torna em sua maior parte imperceptível ao contribuinte.

Este processo de ocultação se deve basicamente à concentração da base tributária em impostos indiretos, que por sua natureza se agregam ao preço do produto e, ao que denominaremos "prática arrecadatória ocultadora", ou seja, o consumidor frequentemente não é informado sobre o valor do imposto que paga, uma vez que a nota fiscal que lhe é fornecida não destaca o valor do imposto. É o caso do ICMS e do ISS.

É analisado também o processo de alienação do contribuinte na relação fiscal, em decorrência do distanciamento entre o pagamento do imposto e o recebimento do bem público. Nosso argumento é que isto se deve ao modelo de federalismo fiscal implantado no país, onde os Estados e, principalmente os municípios, dependem substancialmente da partilha de impostos oriundos de outros níveis da federação.

Embora a metodologia que utilizamos neste trabalho possa ser aplicada no exame dos diversos tributos que compõem o Sistema Tributário Nacional, o imposto se justifica como objeto de estudo pela sua importância como fonte de arrecadação e origem das principais transferências intergovernamentais.

Assim sendo, o capítulo primeiro é dedicado a uma breve retrospectiva histórica dos impostos adotados no país desde os primórdios da colonização até a Constituição de 1967, com ênfase nos diversos sistemas tributários adotados e no desenvolvimento dos mecanismos de transferências intergovernamentais. Devido à escassez de literatura a respeito, foi de grande importância o minucioso estudo sobre o assunto realizado por Benedito Ferreira (1986).

O capítulo segundo analisa o sistema tributário atual, cujas feições foram determinadas pela Constituição de 1988. São descritos os princípios constitucionais da tributação, a distribuição de competências e a discriminação de rendas. Concluímos o capítulo com o exame do imposto como fonte de receita para os três níveis de governo.

O capítulo terceiro analisa o federalismo fiscal brasileiro. São examinados aspectos teóricos do federalismo fiscal e o sistema de repartição de impostos. Fica clara a enorme complexidade das regras de repartição e transferência de recursos vigentes no país.

O capítulo quarto se dedica a uma breve análise da teoria da incidência tributária, em seus aspectos legal e econômico. A definição de quem realmente arca com o ônus tributário é fundamental quando se argumenta que o contribuinte de fato, não sabe que paga o imposto. Nesse capítulo também se discute o critério de classificação dos impostos em diretos e indiretos. De um modo geral aceita-se que os impostos indiretos são menos perceptíveis do que os diretos.

O capítulo quinto trata da impossibilidade de vinculação entre o imposto e o gasto público. A questão é abordada segundo a tipologia das políticas orçamentárias proposta por Musgrave (1959) ou seja, a função alocativa, a função distributiva e a função estabilizadora. Faz-se uma rápida referência à Teoria dos Bens Públicos e o princípio de equidade tributária.

O Capítulo sexto examina a Teoria da Ilusão Financeira de Amilcare Puviani, cujo problema fundamental é explicar os motivos em virtude dos quais, pessoas são induzidas a pagar grandes somas impositivas, mesmo quando os benefícios oferecidos em contrapartida não sejam remuneradores. É um ponto central deste trabalho, uma vez que o autor propõe respostas para duas questões fundamentais: através de que meios o Estado procura ocultar a carga impositiva e qual a finalidade da ocultação.

Ainda no capítulo sexto nós examinamos as repercussões da Teoria da Ilusão Financeira na Teoria da Escolha Pública, e estudos empíricos sobre o fenômeno da Ilusão Financeira.

O capítulo sétimo é dedicado ao imposto invisível. Fazemos uma breve revisão da literatura a respeito e procuramos identificar os métodos através dos quais se dá a ocultação do imposto no Brasil.

Como considerações finais, abordamos a questão da ilusão financeira em uma sociedade democrática e destacamos os princípios propostos por Longo e Rezende (1993), para nortear a elaboração de uma reforma tributária, que ofereça maior transparência e visibilidade dos tributos.

CAPÍTULO 1 - BREVE RETROSPECTIVA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS ADOTADOS NO BRASIL

A ORIGEM DOS IMPOSTOS

Originalmente os impostos eram provenientes de rendimentos, extraídos do patrimônio dominial, pelos chefes dos clãs, reis ou imperadores, sob diferentes formas tais como dízimos, quintos, cisas, vintenas, entre outras.

Com o passar dos anos a administração pública passou a ser financiada por recursos obtidos sob outras formas e meios, os chamados impostos diretos e indiretos, as taxas, e as contribuições. Todos eles impostos às pessoas pelos governantes dos grupos sociais, que lhes determinavam as obrigações em contrapartida por organizarem as relações de uns com os outros, assegurando-lhes proteção à vida e à existência.

Face à urbanização da economia, o sistema fiscal foi crescendo, novos tributos, taxas e contribuições foram instituídos na medida em que os burgos, vilas e cidades foram se desenvolvendo, requerendo uma maior contribuição de todos para suportar as despesas que cresciam cada vez mais.

A origem do Imposto Fiscal remonta à antigüidade. Os historiadores sempre procuraram colocar em seus registros as características dos sistemas tributários dos povos que estudaram. Os escritos de Heródoto, há mais de 4 mil anos antes de Cristo, registram a cobrança de impostos aos habitantes dos antigos impérios que povoavam as regiões dos rios Tigre, Orange e Eufrates, em função do chamado vínculo de Jurisdição Fiscal. No esquema tributário dos faraós, cujo objetivo da arrecadação era prover recursos para a "Elite Religiosa", havia a destinação de pequena parte da arrecadação para o custeio de gastos de interesse coletivo. Na Índia, na antigüidade, tributava-se a exportação de especiarias, essências perfumadas e produtos medicinais. Na Mesopotâmia, os povos subjugados nas guerras eram tributados, bem como o acúmulo

de capital. Na Grécia, as indústrias, profissões e os direitos aduaneiros eram tributados, havia multas e confiscos, tributos sobre bens e pessoas, rendas ou lucros. As alíquotas eram aumentadas segundo as necessidades, principalmente nos períodos de Guerra.

A organização do Império Romano apresentou um grande avanço no que toca ao sistema tributário; surgiram os impostos diretos e indiretos, o imposto *per capita*, o imposto territorial, o imposto sobre o consumo, aplicado sobre a venda de produtos ou mercadorias, o tributo sobre as heranças, o imposto sobre rendimentos ou lucros, o imposto sobre as indústrias e profissões. Também ali, se definiu o sistema originário de que a receita pública era proveniente da arrecadação dos tributos aos cidadãos e dos rendimentos dos bens do Patrimônio Real, recolhidos pelo Imperador ao erário, denominado *patrimonium*.

O que motivou o desmoronamento do grande Império Romano, de acordo com Sêneca, Plínio e Montesquieu, como aponta Ferreira (1986, p. 16) :foi a deterioração dos costumes, o desajuste familiar do Patriciado e o mau gerenciamento dos recursos públicos que levaram à desorganização do Estado e, consequentemente, à desobediência às leis, e, finalmente, a imposição de tributos, com alíquotas cada vez mais insuportáveis, aos contribuintes, aos que trabalhavam e produziam. O Senado e depois os Imperadores passaram de forma arbitrária a tributar cada vez mais. Criaram impostos sobre os pobres, sobre as mulheres separadas ou divorciadas, sobre os celibatários, sobre os escravos, e sobre o casamento, entre outros.

Com a ruína do Império Romano o Patrimônio Público foi repartido entre os grão-duques, duques, marqueses, bispos e condes. A partir disto, desenvolveu-se o feudalismo e os novos donos das terras (o antigo *Patrimonium*), os senhores feudais, passaram a receber todas as rendas, os dízimos em produtos e em dinheiro. Foram criadas as figuras da receita "Realenga" e as "regalias", passando a receita fiscal para a condição de finança patrimonial.

Diferentemente, os soberanos da França e da Inglaterra, aplicavam as rendas dos seus patrimônios e dos antigos tributos, nas despesas públicas. Somente criaram novos impostos para fazer frente ao crescimento dos encargos decorrentes do progresso

que passaram a alcançar, tanto na área científica como nas novas descobertas e invenções ou face ao crescimento do comércio com outras nações.

Provavelmente, depois da Grécia antiga, foram os florentinos, aqueles que melhor se desempenharam no que toca a organização fiscal sobre os tributos decretados; os sonegadores tinham seus direitos civis e políticos cassados e seus bens confiscados.

A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL DURANTE A FASE COLONIAL

O Brasil, começou a ter sua colonização promovida somente 31 anos depois do descobrimento devido a impedimentos financeiros e de pessoal por parte dos descobridores. Todavia, as primeiras medidas de ocupação e a respectiva cobrança de tributos por meio da exploração do pau-brasil e riquezas provenientes do solo, iniciou-se de fato a partir de 1500.

Estudiosos da história da tributação no Brasil dividiram em quatro etapas diferentes a implantação do sistema tributário adotado por Portugal para o nosso país.

A primeira etapa e modalidade de tributação, a mais difícil e rendosa, devido as distâncias e as dificuldades de comunicação, era a da exploração direta do *patrimonium*. Portugal precisou defrontar-se com os pilhadores franceses, holandeses, ingleses e espanhóis e lutar com nativos. Enfrentou também graves problemas com os indivíduos encaminhados ao Brasil para compor a estrutura fiscal e arrecadatória já que estavam menos preocupados com os interesses da Coroa Portuguesa do que com os seus próprios. Questões estas que como observou Ferreira (1886, p. 20):

> *"[...] sob outras formas e modelos, atravessaram a Colônia, o Império, a República "Velha", "Nova" e, ainda hoje, aqui permanecem incrustados entre nós".*

Em 1530, D. João III, com o intuito de ocupar e povoar definitivamente as terras brasileiras criou as donatarias, que posteriormente foram transformadas em Capitanias Hereditárias. Escolhido dentre os mais fiéis à Coroa e de vida social digna, o donatário e

posteriormente o Capitão-mor, como representante do rei de Portugal, possuía poderes soberanos sobre a área que recebia, usufruindo dos privilégios feudais cujos benefícios tinham o caráter hereditário.

O modelo adotado por D. João III para as donatarias foi regido pelas Ordenações Manuelinas, de 1521, e por outros decretos régios, incluindo os Regimentos da Fazenda, Justiça e das Ordens Religiosas, submetidas, por esta razão, ao dízimo para a Ordem de Cristo, e autorizadas a exportar as suas produções para Portugal, livres de direito (imposto de exportação), sujeitas somente à Cisa Ordinária. Internamente uma capitania podia ser vendida à outra, sem ônus tributário e importar de Portugal tudo que precisasse, desde que transportado por navios portugueses, livres do imposto de importação.

Baseado no regulamento de 1548 e com a nomeação do governador-geral, os sesmeiros, como apontado por Ferreira (1986, p. 22), foram submetidos a novas condições e formas de tributos ou impostos:

- Capitação: fintas e derramas;
- Contratos das entradas;
- Contratos dos dízimos;
- Direitos de portagem nos rios;
- Dízimos das colheitas;
- Dízimos do comércio com o exterior
- Donativo e a terça parte dos ofícios;
- Foros, rendas e direitos das alcaiderias-mores;
- Pensão anual de 500 réis devidas pelos tabeliões das vilas e povoações das Capitanias;
- Quinto sobre pedras preciosas, ouro, prata, cobre, chumbo, estanho, coral, pérola, algofar;
- Vintena sobre o pau-brasil, especiarias e produtos medicinais;
- Vintena sobre o pescado.

A segunda etapa da administração tributária brasileira iniciou-se com a unificação da administração da Colônia, quando foi nomeado Thomé de Souza para Governador Geral.

Com a edição do Regulamento de 1548, a Lei Tributária, D. João III, com o intuito de tornar mais eficiente a arrecadação, nomeou naquele mesmo ano Antônio Cardoso de Barros para o cargo de Provedor-mor da Real Fazenda. Este, fez alterações muito significativas no sistema fazendário, instalando portos de fiscalização e arrecadação nas capitanias do Nordeste e na região Sul, construindo sedes para órgãos da fazenda e armazéns para as alfândegas nas capitanias. Tendo ainda iniciado a descentralização do sistema ao instalar Provedorias parciais em todas as capitanias e implantar um novo modelo de organização, que passou a exigir escriturações em livros próprios submetidos à fiscalizações periódicas.

Devido a estas novas medidas, ao fim do ano de 1550 a receita pública destinada à Coroa cresceu consideravelmente.

Estácio de Sá, em 1565, funda a cidade de São Sebastião do Rio de Janeiro, onde constrói a alfândega, nomeando-se Provedor-Parcial da Fazenda Real.

Devido aos constantes aumentos dos encargos com a Colônia e com a Casa Real, em Portugal, os Monarcas, a despeito das reclamações dos colonos, foram decretando e multiplicando os impostos, como apontou Ferreira (1986, p. 24):

Tributos de caráter ordinário ou permanente:

- Alcavalas;
- Cisas;
- Imposto de Chancelaria - Lei do selo;
- Imposto dos Engenhos;
- Imposto dos Molinetes;
- Imposto de Passagem;
- Tributos lançados pelas Câmaras.

Tributos de Caráter Transitório e de decretação excepcional para a Colônia

- Cotas de indenização de guerras;
- Cotas para custear e manter as tropas e fortalezas nas guerras contra os invasores holandeses e franceses;
- Donativos espontâneos;

- Donativos para o consórcio de membros da Família Real;
- Imposto de Consulado, criado para custear a organização e manutenção da esquadra de comboio;
- Imposto para a reconstrução de Lisboa e seu respectivo porto.

Privilegiando os comerciantes da Metrópole ou seus prepostos aqui estabelecidos, e prejudicando ainda mais a vida dos colonos, até mesmo a circulação de dinheiro era limitada. Assim, com o objetivo de facilitar a arrecadação sem aumentar o meio circulante, o sistema de pagamento dos impostos foi mantido mediante uma parcela dos produtos, cujos preços eram fixos, assim como o algodão, o tabaco e o açúcar, chegando até mesmo o pau-brasil a valer como "dinheiro" em determinado período.

Em 3 de março de 1770 já estando então superado o modelo fazendário implantado por Antônio Carlos de Barros, Portugal substituía as provedorias pelas Juntas da Fazenda.

Os Governantes da época estavam mesmo é preocupados em aumentar a arrecadação e, na medida em que consumiram o artifício da tributação e do monopólio ocultado do comércio, resolveram deter o monopólio legal e total da economia criando em 1649 a Companhia Geral do Comércio, que detinha o privilégio de todo o comércio da Colônia.

A Fazenda Real, através de atos legislativos, os "Estancos", começaram a exercer o controle sobre as entradas de mercadorias estabelecendo de "comum acordo" com os colonos de onde e quais mercadorias poderiam ser importadas, de acordo na realidade, com a conveniência e os lucros da Coroa. Desta forma, a sonegação estava praticamente sob controle.

A Metrópole, ao avançar sobre o comércio e a criação oficial do monopólio para a Fazenda Real buscava reaver as rendas diminuídas pelo esgotamento do extrativismo econômico, a enorme queda no preço do açúcar e ainda pela própria desorganização dos engenhos, decorrentes do despovoamento do litoral, provocado pela atração exercida pelo ouro que foi surgindo em diversas regiões da Colônia.

Embora o ouro brasileiro, como colocou Ferreira (1986, p. 31),

> *"tivesse aparecido timidamente, a ponto de não despertar maior interesse junto à Coroa ou mesmo nos colonos, passou a ser fator de perturbação das atividades produtivas no início da sua exploração, resultando em séria desarticulação do sistema Fazendário Real".*

Essa fase viria a ser plenamente compensada pela grande produção que o ouro veio alcançar, e que, se por um lado propiciou grande prosperidade para toda a Colônia, também causou muitos sofrimentos para colonos e escravos. Esta fase é identificada pelos historiadores como a terceira etapa na implantação do sistema tributário no Brasil por Portugal.

Diante das expectativas de bons resultados para o tesouro da Coroa foi baixado o Bando (Proclamação) de 11 de fevereiro de 1601, que criou o tributo do quinto sobre o ouro extraído na Colônia, sendo que em 15 de agosto de 1603, a Coroa baixou o "Regimento das terras minerais do Estado do Brasil".

Foi criada a função de Provedor das Minas que seria responsável por toda a regulamentação sobre a matéria. Em 1644 a Coroa concedia aos descobridores de novas minas o privilégio das suas explorações, mas, é claro, sujeitos a todos os tributos.

Como observou Ferreira (1986, p. 32),

> *"tal era o distanciamento da Metrópole para as nossas realidades que bastava atentarmos para a facilidade com que adotavam e modificavam tributos e sistemas de arrecadação e fiscalização, para evidenciarmos a idéia de que, de fato, da Colônia, só queria os rendimentos, os lucros."*

E isto era tão real que, apesar dos rendimentos fabulosos propiciados pela mineração (antes ainda da descoberta das grandes e mais significativas minas de ouro de Minas Gerais, Goiás e de Cuiabá), a cobrança pelo sistema do "quinto" foi substituída pela cobrança *per capita*, isto é, uma percentagem em especial (ouro em pó) por cada escravo e pessoas livres que trabalhassem na mina. Como as outras medidas inovadoras, este sistema desmontou o esquema de sonegação, diminuiu o trabalho e risco para os seus fiscais e aumentou em grandes proporções a arrecadação.

O grande problema deste novo sistema de cobrança sobre as minas, na fase do *per capita*, era a fixação das cotas, pois o acordo entre mineradores e provedores era extremamente moroso.

No início do século 18, período de grandes descobertas em Minas Gerais, foi expedido o regimento dos superintendentes, guarda-mores e oficiais deputados para as minas de ouro. Com a Carta Régia de 9 de novembro de 1709, foram criadas as Capitanias de São Paulo e Minas do Ouro. Com a Carta Régia de 2 de dezembro de 1720, era criada a Capitania das Minas Gerais.

Completando o ciclo de influência do ouro na economia e política do Brasil, em 1763 a sede do Governo Geral foi levada para o Rio de Janeiro.

Em 1808, com a vinda de D. João VI para o Brasil, os portos foram abertos ao comércio com as nações amigas, novos portos foram construídos, incrementou-se e protegeu-se a indústria e o comércio interno e externo. Neste período entramos para a quarta etapa da administração tributária no Brasil, como identificada pelos historiadores.

A vinda de D. João VI não representou nenhum alívio para os contribuintes, foram mantidos os impostos existentes e fortalecida a carga fiscal. Com D. João VI vieram 15 mil cortesãos que não sendo produtivos provocaram significativa elevação nos encargos tributários dos colonos brasileiros, que já eram muito grandes.

Os principais atos baixados por D. João VI foram:

- Carta Régia de 28 de janeiro de 1808: Instituição do Imposto sobre Importações;
- Decreto de 11 de junho de 1808: privilegiados os produtos de origem portuguesa com alíquota de 16% enquanto os dos outros países ficaram sujeitos a 24%;
- Alvará de 27 de junho de 1808: regulamentação do Imposto Predial;
- Alvará de 28 de abril de 1808: isenção de impostos para importação de matérias primas destinadas à industrialização;
- Alvará de 17 de junho de 1809: instituição do imposto do selo.

Analisando-se a estrutura fazendária, as diversas formas de tributação e os confiscos encobertos sob o rótulo de doações espontâneas existentes no período colonial, podemos perceber o quanto eram onerados os brasileiros.

IMPÉRIO

Antes de voltar a Portugal D. João VI, baixou um decreto passando a Regência para seu filho D. Pedro. Com seu retorno a Portugal, a Casa Real Portuguesa, prevendo a separação entre os dois reinos e a Independência do Brasil, optou por deixar a "terra arrasada". Assim, a Independência do Brasil ocorreria em um período de enormes dificuldades financeiras. Por esta razão, reformas radicais abrangeram todos os setores da administração: abolição das Capitanias Mores, extinção dos privilégios pessoais, descentralização dos poderes, independência do Judiciário e instituição do Tribunal do Júri.

As principais alterações no Sistema Tributário na Gestão de D.Pedro I foram as seguintes:

Abolidos

- Direitos de 15% em algumas alfândegas do Império, sobre as produções brasileirastransportadas de uma província para outra;
- Disciplinamento sobre as contribuições decretadas pelas Antigas Câmaras;
- Dízimo de consumo;
- Dízimo e quaisquer direitos aplicados aos barcos de pesca pela entrada ou saída dos mesmos;
- Dízimo eclesiástico;
- Impostos especiais sobre engenhos de açúcar;
- Isenção aos pequenos garimpeiros de quaisquer tributos, mantida a tributação para os grandes mineradores;
- Isenção nos limites da província para o couro;
- Isenção para a saída e trânsito do gado entre províncias;
- Isenção para importação de reprodutores;
- Isenção sobre a colheita de folhas de mangue destinadas a curtumes de couro;
- Quinto do ouro;
- Redízima sobre o pescado.

Reduzidos

- Direitos de ancoragem para navios brasileiros;
- Imposto de exportação;
- Imposto do ouro para 5%;
- Imposto sobre o charque, o sal, o trigo e o algodão;
- Impostos sobre baldeação e exportação de todas as mercadorias importadas.

Alterados e Regulamentados

- Cobrança do dízimo dos gêneros de exportação;
- Direito de exportação do algodão ampliado para todo o país;
- Fixado em 15% os direitos de importação de qualquer artigo estrangeiro;
- Imposto do quinto dos couros na Província do Rio Grande do Sul;
- Incorporação definitiva à renda provincial da décima urbana;
- O contrato dos direitos das alfândegas.

Outras medidas importantes tomadas por D. Pedro I, foram o Decreto de 8 de outubro de 1828 que em seu artigo 8º estabeleceu: *"O Ministro da Fazenda apresentará daqui em diante, na Câmara dos Deputados, até o dia 15 de maio, impressos: o balanço geral da receita e despesa de todas as províncias no ano findo, bem como a importância de todas as contribuições e rendas públicas"* e o Decreto 13, de 15 de dezembro de 1830, que sancionou a primeira lei de meios votada pelo Parlamento brasileiro.

A gestão de D. Pedro I caracterizou-se por dificuldades financeiras e políticas, especialmente no que toca ao seu aspecto fiscal.

A situação começa a mudar com a ida, em 1831, de Antônio Feijó para o Ministério da Justiça e de Bernardo Pereira de Vasconcelos para o Ministério da Fazenda, quando o Governo pôde iniciar uma renovação do setor administrativo fiscal.

A Lei de 4 de outubro de 1831 extinguiu o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda, as Juntas Provinciais e organizou o Tribunal Nacional do Tesouro e as Tesourarias da Fazenda nas Províncias. Neste mesmo ano são definidas as atribuições

fundamentais das finanças públicas ou estatais. Passaram a ser da competência do Tribunal do Tesouro: a suprema direção e fiscalização da receita e da despesa, distribuição e contabilidade de todas as rendas públicas, a administração dos próprios nacionais e a rigorosa auditoria na arrecadação e distribuição das rendas nacionais. Estas medidas e os regulamentos expedidos em 1832 com o intuito de reformular o sistema tributário e sua arrecadação logo começaram a apresentar resultados positivos.

Rocha Pombo relatou à época que os representantes mais ativos das províncias vinham pleiteando maior liberdade de ação administrativa e tributária para as províncias em função do seu desenvolvimento e por serem os recursos tributários carreados para o Tesouro do Governo Central. Como podemos constatar eram as primeiras reações a favor da descentralização administrativa. Estava estabelecida então a idéia de que a despesa e a receita deveriam ser divididas, fato este necessário e urgente para o desenvolvimento do país.

A partir das Leis de 24 de outubro de 1832 e de 8 de outubro de 1833, é instituído pela primeira vez no Brasil, a divisão das receitas e das despesas públicas em geral e provincial como segue:

Receita Geral

- Contribuições das Juntas de Comércio sobre volumes e embarcações, e o imposto de barco; o de 5% das embarcações estrangeiras que passam a nacionais e 5% da renda das nacionais;
- Direito de 25% do ouro, cisa dos bens da raiz, porte do correio de mar e terra e o imposto para caixa de amortização da dívida pública;
- Direitos de importação e exportação, baldeação e reexposição, emolumentos cobrados nas alfândegas;
- Dízimo do açúcar, algodão, café, tabaco e gado vacum e cavalar, 20% de contribuição sobre o valor dos couros do Rio Grande do Sul e 40% da aguardente da Bahia;
- Emissão de apólices, e juros das apólices dos empréstimos estrangeiros, rendas eventuais e não classificadas que provêm dos arsenais do Exército e Marinha, e da

renda dos Vasos de Guerra, limpa das alfândegas, e rendimento da fábrica de pólvora;

- Matrícula nos cursos jurídicos e acadêmicos, e rendimentos da Casa da Moeda;
- Saldos e sobras da receita geral e provincial.
- Selo das mercês, dízimos das chancelarias, novos e velhos direitos das graças e títulos expedidos pelo Poder Executivo e pelos tribunais, e emolumentos que se cobras nos Tribunais de Justiça, na chancelaria das ordens do carneiro e das três ordens militares, mestrado, e contribuições de montepio;
- Venda do pau-brasil e dos próprios nacionais, renda diamantina, e forros de terrenos de Marinha, bens de defuntos e ausentes, cobrança da dívida ativa e da bula da cruzada;

Receita Provincial

- Todos os impostos existentes na época e não compreendidos na Receita Geral, calculados em 2.386:000$000.

A Lei 16, de 12 de agosto de 1834 definiu a partilha da receita tributária entre o Poder Central e as províncias. Todavia, na prática, restou apenas uma pequena autonomia para as províncias:

Competência das Províncias

- Renda do capital pessoal, cuja avaliação se baseava nas despesas suntuárias ou no valor locativo da habitação;
- Rendimento das indústrias e profissões permitidas em lei;
- Sobre a aguardente;
- Sobre o gado abatido para o consumo na Província;
- Taxas de viação em estradas das províncias e navegação de rios internos;
- Transmissão de propriedades a título gratuito, excluindo-se a das apólices.

Competência do Poder Central

- ¼ pela reforma das apólices;
- 1/2 % dos assinados;
- 1/2 % saldo de patentes militares e contribuições de montepio;
- 15% das embaixadas estrangeiras que passam a ser nacionais;

- 20% no consumo de aguardente da terra;
- 20% nos couros (para o Rio Grande do Sul);
- Ágio de moedas de ouro e prata;
- Alcances de tesourarias gerais e recebedorias;
- Alienação de capelas vagas;
- Ancoragem;
- Armazenagem das alfândegas;
- Bens de diferentes e ausentes;
- Cifra dos bens de raiz;
- Cobrança da dívida ativa anterior a 1/07/1836;
- Décima de prédios urbanos;
- Décima urbana adicional até uma légua;
- Direito de 1 1/2% de exportação das alfândegas;
- Direito de 15% adicionais do chá;
- Direito de 15% de importação;
- Direito de 2% de baldeação e reexportação;
- Direito de 50% de importação da pólvora;
- Direito de 7% de exportação;
- Dízimo da chancelaria;
- Dízimo de exportação;
- Donativos e terças partes de ofícios;
- Emolumentos de polícia;
- Emolumentos do Superior Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro;
- Foros de terrenos de Marinha;
- Imposto de 5% na venda de embarcações nacionais;
- Imposto nas casas de leilão e modas;
- Imposto sobre lojas abertas;
- Imposto sobre o gado de consumo;
- Imposto sobre seges;
- Impostos sobre mineração do ouro;
- Jóias do cruzeiro;
- Juros de apólices;

- Matrículas dos cursos Jurídicos e escola de Medicina;
- Meia cisa de escravos;
- Mestrado das ordens militares;
- Multas por infração dos regulamentos das alfândegas;
- Novos e velhos direitos dos empréstimos gerais;
- Prêmios das despesas públicas;
- Produtos das contribuições com as novas companhias de mineração;
- Renda da tipografia nacional;
- Renda diamantina;
- Rendimentos dos arsenais e dos próprios nacionais;
- Reposições e Restituições de rendas;
- Segunda décima das corporações de mão morta;
- Selo de papéis;
- Selos de herança e legados;
- Sobras da Receita Geral;
- Taxa de escravos;
- Taxas de correio geral;
- Traçagem das fábricas de moedas de ouro e prata;
- Venda do pau-brasil.

O ano de 1835 pontua o início de um período marcante da nossa evolução administrativa, seja na área de direito civil ou tributário fiscal. Feijó assume a Regência e adota medidas significativas. Entretanto, dois anos depois Feijó abre mão do cargo de regente sendo substituído pelo Marquês de Olinda que propôs alterações tributárias marcantes, como ressaltado por Ferreira (1986, p. 55):

- Foram abolidos os 40% de adicionais sobre a aguardente da Bahia;
- Foi substituída a décima da chancelaria por uma taxa de 2% sobre o valor das transações e abolidos os direitos cobrados sobre os couros destinados ao consumo das províncias;
- Foi fixado o imposto de exportação em 2% sobre o gado;
- Foi alterado o imposto sobre lojas, passando a ser cobrado na base de 10% sobre o valor locativo do estabelecimento;

- Foram abolidos os direitos de 50 réis nos couros, de Pernambuco e Alagoas;
- Foram abolidos os donativos do azeite;
- Foi abolida a contribuição sobre a saca de algodão exportado;
- Foram abolidos os 10% sobre a carne seca exportada.

Em 1840 foi proclamada a maioridade de D. Pedro II. Aproveitando-se a euforia popular com a sua investidura, foram feitas de imediato profundas alterações no sistema de tributação. Estas alterações perduraram por todo o período de 1840 a 1850. Na verdade como apontou Ferreira (1986, p. 59):

> *"... abolindo uns e alterando outros, as alíquotas quase que triplicaram em suas incidências foram criados novos tributos e acentuadas elevações das taxas, já diferenciando-se 2919 artigos para efeito de tributação".*

As principais alterações foram: a preservação da alfândega como financiadora dos gastos com as despesas ordinárias, o imposto do selo incidindo sobre as letras escritas e notas promissórias, o imposto sobre indústrias e profissões, a duplicação do imposto sobre leilões e a criação do imposto de renda.

Até 1864 perdurou um regime de paz e prosperidade que terminou com um surto de febre amarela, queda da safra de café, que gerou crise comercial e corrida aos bancos, e a Guerra do Paraguai.

A necessidade de se aumentar a arrecadação para custear a Guerra do Paraguai era muito forte. Assim, o Executivo foi autorizado a fazer reformas na legislação tributária no período de 1870 a 1880, que podem ser verificadas no Quadro I.

O período final do Império de D. Pedro II, deu-se em clima de relativa tranqüilidade, excetuando-se o período próximo a sua saída, causada pela Proclamação da República. Nesta época foram constantes os debates em torno da repartição tributária entre as Províncias e o Poder Central, a libertação dos escravos e em especial a respeito da instauração da República, que aconteceria em 15 de novembro de 1889.

Nos anos de 1882 a 1889, ciclo final do Império, alcançou-se o equilíbrio orçamentário, receita cobrindo despesas. A área tributária sofreu alterações: isenção de

direitos de importação e expediente às máquinas e outros objetos para os serviços das indústrias, da agricultura e da navegação e redução de 2% nos direitos de exportação do café. Foram regulamentadas a cobrança do imposto do selo, do estabelecimento de companhias e sociedades anônimas, os serviços das mesas de renda, a cobrança das tarifas alfandegárias, a arrecadação do imposto de indústrias e profissões e a cobrança de dívidas pelo juízo dos Feitos da Fazenda.

Quadro I - Reformas na Legislação Tributária no período de 1870 a 1880

Impostos Abolidos	- Imposto pessoal. - Imposto de ancoragem nas docas. - Imposto de 1% sobre os gêneros navegados por cabotagem.
Impostos Isentados	- O imposto de indústrias e profissões pelo período de cinco anos, as fábricas de lapidação de diamantes e as loterias provinciais a benefício da instrução pública, casos de caridade, asilos de órfãos. - Os impostos dos jornais e das revistas.
Imposto reduzido	- Imposto sobre Loterias.
Foram alterados	- A décima urbana, quanto à sua cobrança. - A tarefa geral das alfândegas.
Foram Restabelecidos	- Imposto adicional de 50% sobre os direitos de importação dos vinhos secos. - Serviços de capatazia e docas voltam ao Governo. - Imposto de estadia nas docas. - Elevou-se ao dobro o Imposto de farol de navegação. - Redução de 2% nos direitos de exportação do café.
Regulamentação	- Da cobrança do imposto do selo. - Do estabelecimento de companhias e sociedades anônimas. - Os serviços das mesas de renda. - Da cobrança das tarifas alfandegárias - A arrecadação do imposto de indústrias e profissões. - Da cobrança da dívida pelo Juízo dos Feitos da Fazenda.

Fonte: FERREIRA, Benedito. A História da Tributação no Brasil: causas e efeitos, Brasília, Senado Federal, 1986, pg.62/63.

A FASE REPUBLICANA

O Decreto nº 1, baixado em 15 de novembro de 1889, adotou o regime federativo para o Brasil, transformando as Províncias do Império nos Estados da República, que assim ganharam autonomia.

Em 20 de dezembro de 1889 foi decretado o primeiro orçamento republicano, no qual prevaleceram dois pontos que seriam importantes obstáculos para qualquer governo no país; o problema resultante da repartição da matéria tributária entre as províncias e o Poder Central e a divisão política em que se encontrava organizada a Nação.

Necessitava, portanto, o Brasil de uma nova divisão territorial, o que era muito difícil. Por esta razão como comenta Ferreira (1986, p. 66),

> *"[...] as províncias, na forma em que se encontravam, simplesmente passaram a ser denominadas 'estados federativos', subordinados aos 'Estados Unidos do Brasil', conforme o decreto nº 1 do Governo provisório, datado de 15 de novembro de 1889".*

Em 1891 os constituintes precisaram se esforçar para conciliar o princípio republicano e federativo com a complexa questão das áreas a serem tributadas e da repartição de competências entre os Estados membros da União.

A Constituição de 1891

A *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil,* de 24 de fevereiro de 1891, fortemente influenciada pelo sistema constitucional norte americano, vem institucionalizar a Federação prevendo dentre seus diversos princípios: sistema de Estado federativo, Estados com constituição própria, respeitando-se os princípios da Carta federal, em Municípios organizados pelos Estados.

O Sistema Tributário estabelecido nos dispositivos constitucionais reguladores da matéria teve a seguinte redação:

"Art. 7º - É da competência da União decretar:

1º)Impostos sobre importação de procedência estrangeira.

2º)Direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

3º)Taxas de selos, salvo as restrições do art. 9º, § 1º, nº 1.

4º)Taxas de correios e telégrafos federais.

§ 1º - Também compete privativamente à União:

I - A instituição de bancos emissores.

II - A criação e manutenção de alfândegas.

§ 2º - Os Impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

§ 3º - As leis da União, os atos e as atuais sentenças de suas autoridades serão executada em todo o País por funcionários federais, podendo todavia, a execução das primeiras ser confiadas aos governos dos Estados mediante ausência destes.

Art. 8º - É vedado ao Governo Federal criar, de qualquer modo, distinções e preferências em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.

Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar:

I - Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

II - Sobre imóveis rurais e urbanos;

III - Sobre transmissão de propriedade;

IV - Sobre indústrias e profissões.

§ 1º - Também compete exclusivamente aos Estados decretar:

1º)Taxa de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia.

2º)Contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios;

§ 2º - É isenta de impostos, nos Estados por onde se exportar, a produção de outros Estados.

§ 3º - Só é lícito a um estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro Federal.

§ 4º - Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, e entre estes e os outros Estados que não se acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las, quando for de interesse geral.

Art. 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União:

I - Criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estado da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos, de terra e água, que os transportem.

II - Estabelecer, subvencionar, ou embaraçar o exercício de cultos religiosos.

III - Prescrever leis retroativas.

Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União, como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contrariando o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1."

A Constituição de 1934

A *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934, mantém o regime federativo, porém com significativas modificações. Seu período de vigência foi muito pequeno, estando condenada à extinção em 1937 pela implantação do Estado Novo.

A Constituição de 1934, além de estabelecer as novas competências tributárias da União e dos Estados veio incluir no seu bojo a fatia dos municípios, na seguinte forma:

"Art. 6º - Compete também privativamente à União:

I - decretar impostos:

a) sobre a importação de mercadorias procedentes do estrangeiro;
b) de consumo de qualquer mercadoria, exceto os combustíveis de motor de explosão;
c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;
d) de transferência de fundos para o exterior;
e) sobre atos emanados de seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por Lei Federal;
f) nos territórios, ainda os que a Constituição atribui aos Estados.

II - cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais: de entrada, saída e estada de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

.....

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - Decretar impostos sobre:

a) propriedade territorial, exceto a urbana;
b) transmissão de propriedade causa mortis;
c) transmissão de propriedade imobiliária, inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei Estadual;
f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento (10%) ad valorem, vedados quaisquer adicionais;
g) indústrias, e profissões;
h) atos emanados de seu governo e negócios de sua economia, ou regulados por Lei Estadual.

II - cobrar taxas de serviços estaduais:

§ 1º - o imposto de vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos;

§ 2º - o imposto de indústria e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este pelo Município em partes iguais;

§ 3º - em casos excepcionais, o Senado Federal poderá outorgar, por tempo determinado, o aumento do imposto de exportação, além do limite fixado na letra "f" do nº 1;

§ 4º - o imposto sobre transmissão de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem situados, e o de transmissão causa mortis, de bens onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

Art. 9º - É facultado à União e aos Estados celebrar acordos para melhor coordenação e desenvolvimento dos respectivos serviços, e, especialmente, para a uniformização de leis, regras ou práticas, de arrecadação de impostos.

Art. 10 - Compete concorrentemente à União e aos Estados:

.....

VII - criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente.

Parágrafo Único - A arrecadação dos impostos, a que se refere o nº VII, será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre e do exercício seguinte, 30% à União e 20% aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das quotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo Federal, que atribuirá, nesse caso, 30% ao Estado e 20% aos Municípios.

Art. 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

.....

Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente:

.....

II - a decretação dos seus impostos e taxas, e a arrecadação e aplicação das suas rendas;

.....

§ 2º - Além daqueles de que participam ex vi dos artigos 8º, parágrafos 2º e 10, artigo 10, parágrafo único e dos que lhe forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - o imposto predial e territorial urbano, cobrado o primeiro, sob a forma de décima ou cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais.

§ 3º É facultativo ao Estado a criação de um órgão de assistência técnica à administração municipal e fiscalização de suas finanças.

.....

Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

VII - cobrar quaisquer tributos sem lei que os outorgue, ou fazê-los incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;

VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores a explosão;

IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no

Território Nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportem;

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

Art. 18 - É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o Território Nacional, ou que importem distinção em favor dos portos de uns contra os outros Estados.

A Constituição de 1937

A Federação afirmada na *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, promulgada em 10 de novembro de 1937, restou meramente formal, porque na realidade, no período de 1937 a 1945 pouca obediência se prestou à Constituição. Os Estados regiam-se pelo Decreto-Lei 1202, de 8 de abril de 1939, verdadeira "lei orgânica" dos entes federados e eram governados por interventores nomeados pelo Presidente da República. As eleições para o Parlamento jamais foram convocadas.

Na Constituição de 1937 os municípios e suas competências tributárias avançaram um pouco mais, mantendo-se, todavia, atados ao limites impostos pelas respectivas Constituições estaduais.

A distribuição de competências tributárias ficaram estabelecidas na Constituição de 1937 da seguinte forma:

"Art. 20 - É da competência privativa da União:

I - decretar impostos:

a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
b) de consumo de quaisquer mercadorias;
c) de Renda e proventos de qualquer natureza;

d) de transferência de fundos para o exterior;
e) sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumento ou contrato regulados por lei federal;
f) nos territórios, os que a Constituição atribui ao estados;

II - Cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

Art. 23 - É de competência exclusiva dos estados:

I - a decretação de impostos sobre:

a) propriedade territorial, exceto a urbana;
b) transmissão de propriedade causa mortis ;
c) transmissão de propriedade imóvel "inter-vivos", inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;
d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação de pequeno produtor, como tal definido em lei estadual;
e) exportação de mercadorias de sua produção até o máximo de 20% "ad valorem", vedados quaisquer adicionais;
f) indústrias e profissões;
g) atos emanados do seu governo, negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual.

II - Cobrar taxas de serviços estaduais:

§ 1º - O imposto de venda será informe, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos;

§ 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo estado e arrecadado por este e pelo município em partes iguais;

§ 3º - Em casos excepcionais, e com o consentimento do Conselho Federal, o imposto de exportação poderá ser aumentado temporariamente, além do limite de que trata a letra c do nº 1.

§ 4º - O imposto sobre a transmissão dos bens corpóreos cabe no estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão causa mortis de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto em outro estado ou no estrangeiro, será devido o imposto ao estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

Art. 24 - Os estados poderão criar outros impostos. É vedado, entretanto, a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União

quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bitributação suspendendo a cobrança do tributo estadual.

Art. 25 - O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos estados como aos municípios colocarem, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e de veículos que os transportarem.

Art. 26 - Os municípios serão organizados de forma a ser-lhes assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, especialmente:

.....

b) à decretação dos impostos e taxas atribuídas a sua competência por Constituição e leis do estado.

Art. 28 - Além dos atribuídos a eles pelo art. 23, § 2º, desta Constituição, e dos que lhes forem transferidos pelo estado, pertencem aos municípios;

I - o imposto de licenças;

II - o imposto predial e territorial urbano;

III - os impostos sobre diversões públicas;

IV - as taxas sobre serviços municipais.

Art. 32 - É vedada à União, aos estados e aos municípios:

c) titular bens, rendas e serviços uns dos outros.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.

Art. 34 - É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem discriminação em favor dos portos de uns, contra os de outros estados.

Art. 35 - É defeso aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

.....

f) estabelecer discriminação tributária ou de qualquer outro tratamento entre bens e mercadorias por motivo de sua procedência. "

A Constituição de 1946

A *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, promulgada em 18 de setembro de 1946, veio resgatar a Federação, praticamente ignorada no período do Estado Novo, estabelecendo um regime com garantias à autonomia dos Estados , todavia permitia a intervenção da União com a finalidade de coibir abusos. O Legislativo torna-se bicameral, forma perdida em 1934, pela criação de um Conselho Federal que eliminava o Senado. A Câmara e o Senado voltam a ter iguais poderes. O texto consagra o sistema de representação proporcional para a Câmara dos Deputados, para as Assembléias Legislativas e Câmaras Municipais.

Esta Carta vem disciplinar também, entre outras questões, a organização política da Federação englobando direitos e prerrogativas de auto-organização, de auto-governo e de auto-administração como elementos de autonomia das entidades federadas permeadas pelo regime de garantias individuais, reconhecidas nas relações entre o indivíduo e o Estado, inclusive no que toca à tributação e à partilha da receita.

O Sistema Tributário

Com a Carta de 1946 foi dado aos Estados e Municípios a prerrogativa de decretar novos tributos e autonomia para reajustar as alíquotas dos impostos sob sua competência.

A divisão das competências tributárias[1], definidas sob a ótica do constituinte liberal ficaram assim distribuídas:

"Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de mercadorias de procedência estrangeira;

[1] Para maior detalhamento da repartição de competências na Constituição de 1946, ver Ferreira (1986).

II - consumo de mercadorias;

III - produção, comércio, distribuição e consumo, bem assim a importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem e natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e a energia elétrica;

IV - renda e proventos de qualquer natureza;

V - transferência de fundos para o exterior;

VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal;

§ 1º - são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

§ 2º - A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produtos da renda resultante, 60% no mínimo serão entregues aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal.

§ 3º - A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual e os proventos dos agentes dos estados e municípios; mas não poderá fazê-lo superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

§ 4º - A União entregará aos municípios, os das capitais, 10% do total que arrecadar do imposto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se pelo menos a metade da importância em benefícios de ordem rural.

§ 5º - Não se compreendem nas disposições do nº IV os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem partes da União, os estados ou municípios, ou quando incluídos na competência tributária estabelecida nos artigos 19 e 20.

§ 6º - Na iminência ou no caso de guerra externa, é facultada à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do artigo 21, o que deverão suprimir-se gradualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz.

Art. 16 - Compete ainda à União, decretar os impostos previstos no artigo 19, que devam ser cobrados pelos territórios;

Art. 17 - À União é vedado decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, que importam distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer estado;

Art. 19 - Compete aos Estados, decretar impostos sobre:

I - propriedade territorial exceto a urbana;

II - transmissão de propriedade causa mortis;

III - transmissão de propriedade imobiliária "inter vivos" e sua incorporação ao capital da sociedade;

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive indústrias, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

V - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% ad valorem, vedados quaisquer adicionais;

VI - os atos regulados por lei estadual, os serviços de sua justiça e os negócios de sua economia;

§ 1º - O imposto territorial não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel;

§ 2º - Os impostos sobre transmissão de bens corpóreos (nºs II e III) cabem aos Estados, em cujos territórios estes se achem situados;

§ 3º - O imposto sobre transmissão causa mortis de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros;

§ 4º - Os estados não poderão tributar títulos da dívida pública emitidos por outras pessoas jurídicas de direito público interno, um limite superior ao estabelecido para as suas próprias obrigações;

§ 5º - O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino;

§ 6º - Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar o aumento por determinado tempo, do imposto de exportação até o máximo de 10% ad valorem;

Art. 20 - Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a de impostos de exportação, exceder, em município que não seja o da capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o estado dar-lhe-á anualmente 30% do excesso arrecadado;

Art. 21 - A União e os estados poderão decretar outros tributos, além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão 20% do produto à União e 40% ao município onde se tiver realizado a cobrança;

Art. 27 - É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramentos de estradas;

Art. 28 - A autonomia dos municípios será assegurada;

.....

II - pela administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse, especialmente:

a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação das suas rendas;
b) à organização dos serviços públicos locais.

Art. 29 - Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º e 4º do artigo 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

I - predial e territorial urbano;

II - de licença;

III - de indústria e profissões;

IV - sobre diversões públicas;

V - sobre os atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Art. 30 - Compete à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios cobrarem:

I - contribuições de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em conseqüência das obras públicas;

II - taxas;

III - quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.

Parágrafo único - A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo do valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

Art. 31 - À União, aos estados, ao Distrito Federal, e aos municípios é vedado:

.....

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

Art. 32 - Os Estados, o Distrito Federal e os municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência entre bens de qualquer natureza. "

A Emenda Constitucional nº 5 de 21 de novembro de 1961, ampliou a distribuição de recursos aos municípios, concedendo-lhes 10% sobre a arrecadação do Imposto federal sobre o consumo e 15% sobre o percentual a eles destinado pelo Imposto de Renda.

Posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário brasileiro sofreu uma grande mundança, como pode ser constatado através do Quadro II. O desenvolvimento nacional e a decorrente complexidade que a economia brasileira ganhara à época, demonstrava a forte necessidade de uma reforma da Constituição. Fundamentou a reforma, como apontou Martins (1982, p. 20) a

"[...] percepção do fenômeno federativo, que no Brasil, por outorgar competência impositiva aos municípios criava tríplice ordem de atuação

autônoma, experiência inexistente no Direito Constitucional dos demais países com idêntica forma de Estado".

A Federação foi, portanto, o primeiro elemento a exigir a alteração do sistema tributário. Com o intuito de regulá-la, assim como permitir que seus pontos positivos fossem fortalecidos e utilizados de forma correta foi aprovada a Emenda Constitucional nº 18/65. Por outro lado havia uma carência de sistematização das espécies tributárias tais como taxas que invadiam o campo dos impostos, contribuições que se confundiam com impostos e taxas e fatos geradores não definidos de forma clara[2], que ao exigir um corpo de princípios e normas gerais tornou-se o segundo ponto a ensejar um novo sistema. A Emenda Constitucional nº 18/65, foi, como colocou Martins (1992, p.23),

> *"a semente do CTN - Código Tributário Nacional, veiculado, à época, como lei ordinária, mas recebendo, pouco depois, eficácia da lei complementar, quando da promulgação da constituição de 1967."*

De fato, como apontou Silva (1995, p. 45) a Reforma Tributária que ocorreu nesse período originou-se de um contrato estabelecido, em 1962, entre a Fundação Getúlio Vargas e o Ministério da Fazenda, com o objetivo de realizar estudos e projetos que possibilitassem reestruturar as repartições federais de arrecadação. Os trabalhos da Comissão da Reforma foram finalizados em 1966, podendo-se considerar como seu produto a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, e a Lei 5172, de 25 de outubro de 1966. A Constituição de 1967 manteve em quase sua totalidade o conteúdo do trabalho, razão pela qual trataremos a reforma de 1966 mais detalhadamente, quando abordarmos o modelo tributário implantado pela Constituição de 1967.

[2] Para maior detalhamento ver Martins (1992).

Quadro II - Sistema Tributário Nacional

Constituição Federal de 1946
Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965

Distribuição das Competências Tributárias	
União	- Imposto de Importação - Imposto de Renda - Imposto Único (sobre Combustíveis Líquidos e Gasosos, sobre Energia Elétrica, sobre minerais) - Impostos Extraordinários - Impostos Especiais - Imposto sobre Transferência de Fundos - Imposto sobre Negócios de sua Economia - Taxas e Contribuição de Melhorias
Estados	- Imposto sobre vendas e Consignações - Imposto sobre transmissão de Bens Imóveis "causa mortis" - Imposto de Exportação - Imposto sobre Atos Regulados por Lei Estadual - Impostos Especiais
Municípios	- Imposto Predial e Territorial Urbano - Imposto de Indústria e Profissões - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis "inter vivos" - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Imposto de licença - Imposto sobre Diversões Públicas - Imposto sobre Atos de sua Economia

Fonte: Oliveira, Fabrício Augusto. Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984). São Paulo, Ed. Hucitec, 1995, p. 19.

Ferreira (1986, p. 93), ao comentar o período em que vigia a Constituição de 1946, observou que em função da inexistência de estatística ou até mesmo de cadastro dos contribuintes, era quase impossível determinar o ônus do tributo sobre o poder contributivo do cidadão. Devido a imperfeição com que se impunham os gravames nos

estados, não era possível avaliar o impacto causado pelos tributos sobre a riqueza privada.

A Constituição de 1967

Dentro de um quadro político institucional extremamente deteriorado por divisões profundas e radicais, as Forças Armadas intervêm, tomando o poder em 31 de março de 1964.

Instaura-se uma nova ordem revolucionária no País que, de certa forma, já siginificava a falência da Constituição de 1946. Esta só restou em vigor na medida em que o próprio Ato Institucional nº 1 a manteve, o que permite dizer que já não era mais a Constituição de 1946 que vigia, mas sim o ato de força. Nos anos seguintes aprovaram-se diversas emendas. Assim, era natural que o poder revolucionário desejasse à época um texto renovado, pois o anterior tornara-se caótico e desestruturado.

A Constituição do Brasil, de 24 de janeiro de 1967 pretendeu criar uma Federação centralizada com as entidades federativas subordinadas à União, em quase todos os seus aspectos de maior relevância. Trouxe para o âmbito federal uma série de competências que antes pertenciam a Estados e Municípios[3].

De outra parte o Sistema Tributário Nacional que havia sofrido recente modificação, através da Emenda Constitucional 18, de dezembro de 1965 (à Constituição de 1946) foi em princípio mantido. Contudo a discriminação de rendas, ampliando a técnica do federalismo cooperativo, acabou por permitir uma série de participações de uma entidade na receita da outra, com acentuada centralização.

[3] As competências tributárias estão estabelecidas nos artigos 21, 23 e 24 da Constituição de 1967.

A Reforma Tributária de 1966: a base do sistema tributário consagrado pela Constituição de 1967

A concepção do novo sistema tributário de 1966 foi marcada pela estratégia de crescimento, e pelo caráter essencialmente privatista subjacente às reformas administrativa, financeira e no âmbito social. A desejada abertura econômica implicou, por sua vez, crescentes abatimentos e isenções para os exportadores. Ao mesmo tempo, o incentivo aos novos instrumentos de financiamento envolveu elevados estímulos, sobretudo através do imposto de renda. Os incentivos regionais implantados no começo dos anos 60 são mantidos, ao mesmo tempo que novas áreas de aplicação serão criadas setorialmente. Desde o início, fica ausente a definição de uma política básica de atenuação de desigualdades que cresceram ao longo dos anos 60 pelos efeitos do próprio programa de estabilização.

Diversos foram os objetivos apontados pelo então ministro da Fazenda, Otávio G. de Bulhões, justificando a reforma. O primeiro era relativo a expansão da carga tributária incidente sobre a sociedade, com o intuito de possibilitar que o Estado pudesse aumentar sua captação de recursos de forma não inflacionária.

O segundo indicava a necessidade de reformulação do sistema de forma que sua estrutura e seu *modus operandi* contribuíssem, tanto na diminuição das desigualdades de renda nas diversas regiões, através do estabelecimento de mecanismos que compensassem as diferenças entre as bases econômicas e tributárias regionais, como para diminuir as diferenças de renda entre os indivíduos. Para isto era preciso priorizar a tributação direta dando à estrutura do sistema um caráter mais progressivo, tributando em maior grau os indivíduos de maiores rendas.

O terceiro era referente a modernização do modelo tributário, de modo a possibilitar o alcance dos objetivos anteriores, depurando-se tributos cujo fato gerador não era claro, corrigindo tributos que por apresentarem falhas técnicas, criavam distorções no sistema produtivo, criando-se tributos melhor adaptados à nova estrutura econômica existente.

Todavia, havia ainda um quarto objetivo, embora claramente negado na Exposição de Motivos como apontou Oliveira (1995, p.18) e que se relacionava com a questão da

> *"[...] centralização da política econômica e tributária na órbita federal, com a transferência para esta de todas as decisões a ela pertinentes. A justificativa amparou-se no fato de que a existência de três sistemas tributários autônomos - federal, estadual e municipal - como ocorria até a reforma, provocava grande proliferação de tributos, engendrando profundas distorções sobre o aparelho produtivo..."*[4]

A Nova Estrutura Tributária

A Reforma tributária de 1966 e a Constituição de 1967 (bem como a Emenda nº 1/69) fortaleceram o poder central. O poder que os Estados detinham, até então, de fixar seus tributos, foi transferido à União. Assim os Estados e municípios, perderam a prerrogativa, outorgada pela Carta de 1946, para criação de tributos e a autonomia que detinham para reajustar as alíquotas dos impostos que estivessem sob sua competência, transferindo para o Senado Federal e/ou para o Poder Executivo essa decisão. Soma-se a isto a transferência para o campo de competência da União, o Imposto sobre Exportações, o Imposto Territorial Rural e o Imposto sobre Operações Financeiras, tidos como importantes instrumentos da política econômica.

O novo modelo também ampliou os impostos indiretos, com a criação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, estadual, que introduziu a inovação do critério do valor agregado em substituição às competências cumulativas. Um imposto sobre o valor agregado, isto é, sobre cada fase da produção de modo não cumulativo, aumenta a eficiência produtiva porque não incentiva a verticalização da economia. Todavia, embora essa alteração tenha beneficiado os Estados, principalmente os mais industrializados, seu poder de legislar sobre o ICM foi restringido, especialmente no que tange à definição de alíquotas interestaduais, cujos limites passaram a ser fixados pelo Senado.

[4] Oliveira (1995) fornece maiores detalhes dos objetivos da reforma tributária de 1966.

Uma comparação entre a estrutura tributária anterior e o novo modelo de distribuição de competências (vide Quadro III) aponta no sentido de que a nova estrutura é mais precisa na definição dos impostos a partir de sua base econômica, estabelecendo de forma mais adequada o campo de competência de cada uma das três esferas de governo.

Quadro III - DISTRIBUIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

ANTERIOR	REFORMA 1964-1966
UNIÃO	UNIÃO
• Combustíveis e Lubrificantes • Consumo • Energia Elétrica • Importação • Renda e Proventos • Selo • Outros	• Combustíveis e Lubrificantes • Energia Elétrica • Exportação • Importação • Minerais • Operações Financeiras • Produtos Industrializados • Propriedade Territorial Rural • Renda e Proventos • Transportes e Comunicações
ESTADOS	ESTADOS
• Exportação • Selo • Transmissão "Causa Mortis" • Venda e Consignações • Outros	• Circulação de Mercadorias • Transmissão de Bens Imóveis
MUNICÍPIOS	MUNICÍPIOS
• Diversões Públicas • Licença • Predial e Territorial Urbano • Selo • Territorial Rural • Transmissão "*Inter-vivos*"	• Propriedade Territorial Urbana • Serviços de Qualquer Natureza
UNIÃO	ESTADOS E MUNICÍPIOS
• Taxas e Contribuição de Melhorias	• Taxas e Contribuição de Melhorias

Fonte: Oliveira, Fabrício Augusto. Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984). São Paulo, Ed. Hucitec, 1995, pg. 19.

Mecanismos de Transferência

Para compensar os Estados e municípios das perdas sofridas em suas fontes de recursos tributários foi criado um mecanismo de repartição de receitas. Convém porém, distinguir entre repartição de impostos e transferências.

No primeiro caso, a arrecadação é dividida entre dois níveis de governo de modo que, embora o imposto seja de competência de apenas um deles, o recurso será considerado próprio pelas unidades que o compartilhem. Quanto às transferências, a arrecadação segue outro critério: é repartida de forma não proporcional ao montante arrecadado, de maneira que, a partir de fórmulas preestabelecidas, operem de forma redistributiva e compensatória, atenuando desigualdades regionais.

Transferência Obrigatória

O mecanismo de transferências obrigatórias instituído pela reforma de 1967 consistiu principalmente na criação do chamado Fundo de Participação dos Estados e Municípios. Dois importantes impostos federais - o Imposto de Renda - IR e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - contribuíam percentualmente para o fundo dos estados e Municípios, na proporção inversa da renda *per capita*. Os fundos apresentavam, assim, caráter redistributivo, pois asseguravam às unidades mais pobres recursos suficientes para conter o crescimento dos desníveis econômicos e, se possível, atenuá-los. Todavia, serviram para reforçar o poder discricionário do Governo Central, prestando-se a usos partidários na fase de liberação real de recursos.

Transferências Voluntárias

Ao lado das transferências obrigatórias o sistema previu ainda transferências não regulares. A repartição das transferências regulares ou constitucionais está definida pela Constituição e legislação complementar, onde se fixam as regras de rateio e outras normas que asseguram a regularidade e a transparência dos repasses. As transferências não regulares são negociadas em cada caso e a sua distribuição entre Estados e municípios se faz por meio de convênios, de acordo com o programa da

agência administradora. A principal característica da transferência negociada é o condicionamento da utilização do recursos.

Durante este período, os Estados competiam por maiores fatias da receita concedida pelo governo central - transferências negociadas - ao invés de obterem receitas autônomas provenientes de uma reforma tributária.

Balanço da Reforma

A reforma, conseguiu um resultado positivo devido ao crescimento econômico no final dos anos 60 e início dos anos 70, que propiciou o aumento dos valores repassados pelos fundos constitucionais, diminuindo os problemas decorrentes da centralização tributária enfrentada por Estados e Municípios.

Da forma como foi implementado, o sistema financeiro oficial favoreceu o Governo Central, limitando a capacidade dos Estados e municípios no recolhimento de impostos instituindo um sistema de redistribuição intergovernamental de transferência de receitas que favorecia o Norte, o Nordeste e o Centro-Oeste às expensas do Sul e do Sudeste.

Todavia, com a queda do desenvolvimento econômico no final dos anos 70, a crise e a estagnação que ocorreram nos anos 80, ao mesmo tempo em que acontecia a abertura política e a vitória da oposição nas eleições, houve pressões para que fossem aumentadas as transferências regulares do Governo Federal, em especial, do Fundo de Participação dos Municípios-FPM e Fundo de Participação dos Estados-FPE, e pela extinção das vinculações na aplicação desses recursos. Selcher (1990, p.172) observou que este processo desencadeou disputas regionais no que toca à alocação de receitas e aos projetos de despesas do governo federal.

De todo modo, ao longo da década de 80 tendeu-se ao fortalecimento das finanças estaduais e municipais. A emenda Passos Porto (nº 23/83) reforçou transferências obrigatórias, e, como já apontado, o período registrou significativo incremento de transferências voluntárias.Neste período cresce a pressão pela descentralização política e financeira.

Em 1982 foram eleitos diversos governadores de oposição no Sul e Sudeste, que defendiam a democratização popular e a descentralização com autonomia local. Em função disso, o governo federal reduziu o volume de transferências negociadas a esses Estados, receosos que os governadores se posicionassem a favor da descentralização política e financeira de recursos constitucionais.

O resultado foi a Constituição de 1988 que aumentou os percentuais das transferências tributárias destinadas a Estados e municípios, proibiu a vinculação de receitas, exceto para educação, reconhecendo o município como ente importante e autônomo dentro da federação brasileira.

O curso da descentralização, estabelecido pela Constituição, ocorreu em uma época de grande desgaste político do governo central, depois do retorno da inflação pós Plano Cruzado (1986) e Plano Bresser (1987) e pela crise fiscal do governo federal, que devido a multiplicação dos incentivos fiscais e pagamento da dívida, teve seus recursos diminuídos. A Constituinte sofreu pressões de grupos regionais e municipais, onde a democratização, descentralização e participação da população no processo político permaneceram sendo os temas enfocados. No que se refere à descentralização financeira, a Constituição de 1988 previu um crescimento gradual das transferências, que alcançaram seu pico em 1993.

CAPÍTULO 2 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O conceito de sistema tributário no entender de Nogueira (1990, p. 37) exige certo grau de Coordenação entre os diferentes tributos, com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da imposição.

Nesta mesma linha José Afonso da Silva, citado por Martins (1992, p. 23), define sistema tributário como o conjunto de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. Para ele um sistema tributário sempre envolve organicidade porque não basta a simples nomenclatura dos tributos para termos um sistema. Este compreende outros elementos além da enumeração dos tributos; engloba princípios e definições básicas, que revelem harmonia e coerência dos componentes.

O sistema tributário nacional atual compõe-se de tributos, que, de acordo com a Constituição de 1988, compreendem os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria[5]. Disso se conclui que ele cuida de três espécies tributárias: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, dos quais o termo tributo é o gênero. Considera-se como tal toda prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, que não constitua sanção de ato ilícito (C.T.N., art. 3º). Denomina-se fato gerador a situação que faz nascer a obrigação de pagar a importância pecuniária correspondente.

Vejamos então o significado de cada um dos tributos.

[5] Ver Constituição Federal de 1988, artigo 145 a 162.

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, em favor do contribuinte ou que se refere a ele.

Contribuição de melhoria é uma espécie tributária vinculada a uma atividade estatal específica, no caso, a realização de obra pública, da qual decorre valorização imobiliária.

Taxa é um tributo que tem como fato gerador uma contraprestação do Estado para o contribuinte, expressa em uma atividade estatal específica e não genérica, relativa ao contribuinte.

O **empréstimo compulsório** é uma espécie tributária de competência exclusiva da União, cuja finalidade é atender despesas de calamidade pública, de guerra externa, ou sua iminência ou caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A Constituição de 1988, como as Anteriores, não submeteu o empréstimo compulsório ao conceito de tributo. Todavia, a doutrina dominante, o tem como um tipo de imposto. Portanto, há de considerar normal o ter inscrito no artigo 145 da Constituição, uma vez que, conforme esse entendimento, já se encontra abarcado no conceito de tributo.

Também é de competência da União instituir **contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse econômico ou das categorias profissionais. As contribuições sociais foram criadas pelo artigo 145 da Constituição, que as submetem ao regime das normas gerais tributárias, ao princípio da reserva de lei e ao princípio da anualidade. Por estarem as contribuições sociais incluídas dentro do Sistema Tributário Nacional e dependentes das normas gerais em matéria de legislação tributaria, a Constituição as trata como tributos. Portanto, estas contribuições sociais estão submetidas ao regime dos tributos.

Elementos do Sistema Tributário Nacional

O sistema tributário nacional tem, além das disposições gerais, os seguintes elementos fundamentais: as limitações constitucionais do poder de tributar, a discriminação da competência tributária por fontes e as normas do federalismo cooperativo, consubstanciadas nas disposições sobre a repartição das receitas tributárias.

O poder de tributar e suas limitações

A Constituição de 1988 determinou que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Todavia, ela própria já as estabelece mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação. Tais princípios são plenamente eficazes, já que não dependem de lei complementar para sua incidência direta e imediata às situações ocorrentes[6]

Os princípios constitucionais da tributação classificam-se em:

- princípios gerais: da reserva de lei ou da legalidade estrita, da igualdade tributária, da personalização dos impostos e da capacidade tributária, da irretroatividade tributária, da anualidade do lançamento do tributo, da proporcionalidade razoável da universalidade, da destinação pública dos tributos, da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou bens;
- princípios especiais: da uniformidade tributária, da limitabilidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e dos proventos dos agentes dos Estados e municípios, de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar, da não diferenciação tributária;
- princípios específicos: da progressividade, da não cumulatividade do imposto, da seletividade do imposto;

[6] Para um maior detalhamento ver Baleeiro, Aliomar, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 5ª ed., Rio, Ed.Forense, 1977, 400 pg.

- imunidades fiscais: instituídas por razões de privilégio, ou de considerações de interesse geral, excluem a atuação do poder de tributar. Nas hipóteses imunes de tributação, não ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

A Distribuição de Competências Tributárias

O sistema tributário brasileiro assenta-se na técnica de discriminação das rendas entre as entidades autônomas da Federação.

Competência tributária é a capacidade para criar tributos, ou como coloca Carrazza (1991, p. 83):

> *"...é a aptidão para criar tributos, descrevendo (ou alterando) por meio de lei (no caso, ordinária), seus elementos essenciais, a dizer, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas."*

São características das competências tributárias, conforme apontou Scherkerkiwitz (1996, p. 58):

> *"[...] a sua irrenunciabilidade, facultatividade, incaducabilidade (o não exercício não impede o uso das competências, as competências não estão submetidas a prazo para sua utilização), inalterabilidade (cada ente político possui competências tributárias expressamente fixadas pela Constituição, em razão de critérios materiais - quando estão presentes entes políticos de diferentes níveis, ou seja, Estados e União, Estados e Municípios; e em razão de critérios territoriais - quando estão presentes entes do mesmo nível, ou seja, entre Estado e Municípios a competência é decidida em razão de critérios territoriais), que não podem ser alteradas por sua vontade e indelegabilidade (objeto do princípio ora estudado)."*

Discriminação das Rendas por Fontes

A Competência Tributária da União está discriminada pela Constituição como segue.

A) É de competência exclusiva da União, a instituição dos impostos abaixo arrolados (além do imposto extraordinário por motivo de guerra, do empréstimo compulsório e as contribuições sociais, como já comentado):

- Imposto sobre o comércio exterior, que compreende o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros e o imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Este é o mais importante e rentável imposto do sistema tributário. Na sua concepção entram toda a disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas;

- Imposto sobre produtos industrializados. Este importante imposto de competência federal é a tributação da produção que sai do estabelecimento industrial;

- Imposto sobre operações financeiras. Refere-se a um complexo de incidência tributária que permite a União instituir impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores imobiliários;

- Imposto sobre a propriedade territorial rural. Este é um imposto sobre o patrimônio. É de competência da União para funcionar como instrumento de apoio à política agrária;

- Tributação sobre grandes fortunas. É um imposto de competência exclusiva da União que depende de ser instituído por lei complementar.

B) Tributos de competência comum a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- Taxas que estão englobadas no conceito de tributo comum, porque todas as entidades tributantes podem instituí-las e arrecadá-las em razão do exercício do poder de polícia e pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos

específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição, não podendo ter base de cálculo própria de impostos;

- Contribuições de melhorias. A Constituição de 1988 dá competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir contribuições de melhorias decorrente de obras públicas. É considerado tributo comum, mas também se torna privativo na medida em que cada entidade tributante só poderá lançá-lo sobre imóveis valorizados por suas próprias obras.

C) Tributos de competência residual. É exclusividade da União instituir, mediante lei complementar, outros impostos que não tenham fato gerador nem base de cálculo idênticos aos impostos expressamente discriminados na Constituição, como já comentamos.

A Competência Tributária dos Estados está discriminada pela Constituição da seguinte forma:

A) Tributos de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal:

- Tributação das heranças e das doações. A Constituição estabeleceu a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

- Tributação da circulação das mercadorias. Este é o imposto atualmente denominado ICMS e recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

- Tributação de veículo automotivo. É o imposto sobre a propriedade de veículos automotores a ser instituído pelos Estados[7].

[7] A Constituição de 1988 previa ainda, para os Estados, um adicional do imposto de renda que foi eliminado pela EC-3/93, a partir de 01.01.96

B) Tributos comuns. São as taxas e contribuições de melhorias que como já comentamos podem ser cobrados também pelos Estados e Distrito Federal, tal como a União e os Municípios.

A Competência Tributária dos Municípios está discriminada pela Constituição da seguinte forma:

A) Compete exclusivamente aos Municípios instituir os seguintes impostos:

- Tributação da propriedade urbana. É o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, que representa o gravame fiscal da propriedade imóvel, com ou sem edificação, localizada na zona urbana ou com destinação urbana;

- Tributação das transmissões de bens imóveis. É o imposto sobre as transmissões de bens inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

- Tributação dos serviços. É o imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, denominado ISS, cuja relação dos serviços tributáveis é definida por lei complementar.

B) Tributos Comuns. Como já vimos são as taxas e contribuições de melhorias, que os municípios podem instituir e cobrar do mesmo modo que a União e os Estados.

No Sistema Tributário atual, como pudemos verificar, os três níveis de governo recebem um total de catorze impostos, sendo que sete competem ao governo federal três aos Estados e quatro aos Municípios.

Embora os impostos tenham sido reduzidos de dezesseis para catorze, como demonstra o Quadro IV, este processo resultou:

- na manutenção de nove deles: importação, exportação, renda, propriedade territorial rural, produtos industrializados, operações financeiras, veículos automotores, propriedade territorial urbana e serviços de qualquer natureza;

- na fusão dos impostos sobre transporte rodoviário, serviços de comunicações, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, minerais e circulação de mercadorias em apenas um, o ICMS;

- na criação de quatro novos impostos: transmissão causa-mortis e doação, transmissão de bens imóveis inter-vivos, grandes fortunas e vendas de combustíveis a varejo[8].

Por sua vez as contribuições sociais foram mantidas, tendo passado, todavia, por modificações no que se refere à destinação de recursos arrecadado se quanto à possibilidade de criação de uma nova figura tributária incidente sobre o lucro das empresas para o financiamento da Seguridade Social.

[8] A EC-3/93 eliminou da competência municipal a tributação das vendas a varejo de combustíveis, a partir de 01.01.96.

Quadro *IV* - *Estrutura Tributária Brasileira*

Anterior	Após a Constituição de 1988
Impostos	**Impostos**
- Circulação de Mercadorias	- Circulação de Mercadorias e Serviços
- Combustíveis e Lubrificantes	- Exportação
- Energia Elétrica	- Grandes Fortunas
- Exportação	- Importação
- Importação	- Operações Financeiras
- Minerais	- Produtos Industrializados
- Operações Financeiras	- Propriedade Territorial Rural
- Produtos Industrializados	- Propriedade Territorial Urbana
- Propriedade Territorial Rural	- Renda
- Propriedade Territorial Urbana	- Serviços de qualquer Natureza
- Renda	- Transmissão causa mortis e Doação
- Serviços de Comunicações	- Transmissão de Imóveis inter-vivos
- Serviços de Qualquer Natureza	- Veículos Automotores
- Transmissão de Bens de Imóveis	- Venda a Varejo de Combustíveis[9]
- Transportes Rodoviários	
- Veículos Automotores	
Taxas	**Taxas**
Contribuição de Melhoria	**Contribuição de Melhoria**

Fonte: OLIVEIRA, Fabrício Augusto. Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964 - 1984). São Paulo, Ed. Hucitec, 1995. p. 185

O IMPOSTO COMO FONTE DE RECEITA, UMA ANÁLISE PARA OS TRÊS NÍVEIS DE GOVERNO

As finanças municipais estão apoiadas principalmente nas transferências intergovernamentais referentes ao Fundo de Participação dos Municípios e Quota parte do ICMS. No ano de 1995 as transferências representaram 61 % do total das receitas orçamentárias (vide Quadro V).

[9] Este imposto foi eliminado da competência municipal pela Emenda Constitucional 3/93, a partir de 01.01.96.

A composição das receitas municipais apresenta uma grande variação em função da localização, tamanho e grau de desenvolvimento econômico do município. Todavia, a dependência em relação às transferências é uma situação comum.

Quadro V - *Receitas Municipais*

BRASIL
1995

		%
Receita Tributária	8.700	22
Transferências	23.564	61
Outras Receitas	6.413	17
Receitas Orçamentárias	38.677	100

Fonte: Ministério da Fazenda

Os impostos de competência dos municípios, o ISS, o IPTU e o ITBI, representaram, em 1995, 22% das receitas tributárias dos municípios (vide Quadro VI), sendo que o ISS foi o responsável por 48% da arrecadação, o IPTU representou 40% da arrecadação, o ITBI por 9% e o IVV, extinto em 31/12/95, por 3%.

Quadro VI - *Impostos Municipais*

BRASIL
1995

		%
ISS	3.320	48
IPTU	2.762	40
ITBI	646	9
IVV	223	3
Receita total de impostos	6.951	100

Fonte: Ministério da Fazenda

O Quadro VII mostra os principais impostos no Brasil. É impossível ver claramente a fragilidade da estrutura tributária municipal face à capacidade arrecadatória dos Estados e União.

Quadro VII - *Principais Impostos no Brasil*

1995

IR	28.825
IPI	14.865
IOF	3.460
II	5.335
ICMS	51.551
IPTU	2.762
ISS	3.320

Fonte: Ministério da Fazenda e Banco Central

ESTADOS

A receita dos Estados se concentra no ICMS, principal imposto no país, e nas transferências intergovernamentais, através do FPE. No ano de 1995 a arrecadação do ICMS somou 51,5 bilhões de reais contra 28,8 bilhões do IR e 14,8 bilhões do IPI.

Quadro VIII - *Principais Fontes de Recursos dos Estados e Municípios*

1995

R$ milhões [1/]

Discriminação	ICMS	Transferências da União [2/]	Participação Relativa (%)	
			ICMS	Transferências da União
Acre	42	336	11	89
Amazonas	994	358	74	27
Pará	692	897	44	57
Rondônia	220	314	41	59
Roraima	39	235	14	86
Amapá	47	325	13	87
Tocantins	117	503	19	81
Maranhão	367	994	27	73
Piauí	238	589	29	71
Ceará	1.039	1.096	49	51
Rio Grande do Norte	325	574	36	64
Paraíba	385	698	36	65
Pernambuco	1.292	1.056	55	45
Alagoas	302	563	35	65
Sergipe	289	476	38	62
Bahia	2.283	1.660	58	42
Minas Gerais	5.052	1.763	74	26
Espírito Santo	1.388	347	80	20
Rio de Janeiro	4.926	511	91	9
São Paulo	19.832	1.550	93	7
Paraná	2.706	972	74	26
Santa Catarina	1.832	595	76	25
Rio Grande do Sul	3.827	1.072	78	22
Distrito Federal [3/]	688	84	89	11
Goiás	1.246	576	68	32
Mato Grosso	769	375	67	33
Mato Grosso do Sul	614	253	71	29

[1/] A preços da última posição (INPC)

[2/] As transferências incluem os Fundos de Participação dos Estados e Municípios (44% do IPI+IR), IOF-ouro, 50% do ITR e o Fundo de Compensação às Exportações (10% do IPI).

[3/] Além das transferências constitucionais, o Distrito Federal recebe recursos da União para custear programas de saúde, educação e segurança pública.

Fonte: Banco Central do Brasil

UNIÃO

A nível federal a arrecadação tributária se concentra no IR e no IPI e somou, em 1995, 52 bilhões de reais, ou seja, 55% da receita total.

Quadro IX - RECEITAS DO TESOURO NACIONAL

1995

		%
IR	28.825	30
IPI	14.865	16
IOF	3.460	3
II	5.335	6
Receitas de Impostos	52.485	55
Outros Tributos	36.077	38
Receitas Tributárias	88.562	93
Receita Total	94.112	100

Fonte: Banco Central do Brasil

CAPÍTULO 3 - O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

ASPECTOS TEÓRICOS

A idéia federal está presente nas sociedades políticas mais antigas, embora o Estado federal, enquanto conceito ou forma de organização, para muitos estudiosos do assunto só tenha despontado com a Constituição Americana de 1787.

Quando falamos em federalismo, nos referimos a uma forma de Estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas, denominadas estados federados, dotadas de autonomia político-constitucional, a autonomia federativa que assenta-se na existência de órgãos governamentais próprios e na posse de competências exclusivas[10].

Fillelini (1989, p. 153) define federalismo como uma técnica administrativa que torna viável o exercício do poder em territórios extensos, onde convivem populações social e culturalmente diferenciadas. O modelo federativo pressupõe que haja livre negociação entre os entes da federação de forma a garantir determinado grau de autonomia, a definição de competências de cada um dos níveis administrativos e a distribuição dos recursos necessários. O sistema federal é uma técnica administrativa que permite por meio de maior participação das entidades componentes da nação na formação da vontade nacional, a existência de autonomia democrática, constitucional, administrativa, legislativa e judicial[11].

A descentralização, em seus aspectos políticos, administrativos e fiscais, é o instrumento que dá configuração ao Estado Federal. O ato de descentralizar deve ser compreendido como uma opção para redistribuição do poder, da autonomia de decisão,

---

[10] Para um detalhamento das características do modelo federativo ver Baracho (1981)

[11] Segundo Bastos (1993), a Federação é a forma mais sofisticada de organização do poder dentro do Estado.

das responsabilidades, do controle de recursos e das competências para órgãos que tenham maior proximidade com a coletividade, ou para governos locais em detrimento do Estado Central.

Podem haver grandes disparidades entre as fontes de arrecadação e obrigações de despesas funcionais entre os diferentes governos de uma Federação. Por esta razão, alguns Estados poderão desempenhar suas funções mais facilmente, a partir de seus próprios recursos. As transferências intergovernamentais de recursos podem ser usadas de forma a compensar diferenças regionais de receitas, ou custos e benefícios externos decorrentes de ações locais. Todavia, deve ser observado que as ajudas, dadas por um nível de governo a outro, são suportadas por cidadãos não residentes na jurisdição beneficiada e, portanto, não usuários dos benefícios liberados.

A TRIBUTAÇÃO EM UM SISTEMA FEDERAL

Em função da grande mobilidade dos recursos e da existência de distintas jurisdições fiscais, os impostos que não causam impacto a nível local quando cobrados a nível federal, podem acarretar graves efeitos alocativos quando cobrados a nível local. São muito conhecidos os efeitos locacionais da tributação. Demonstram o porque da escolha do imposto predial e territorial urbano como base das receitas municipais. Essas bases são imóveis e estes não são passíveis de serem realocados de uma jurisdição para outra.

Além das preferências fiscais há ainda outros fatores que influenciam as escolhas locacionais do cidadão: emprego, educação, segurança, posição geográfica, entre outros. E por isso, parece que há maior mobilidade dentro da própria cidade, do que de uma cidade para outra. Pode-se morar em uma cidade e trabalhar em outra. Essas questões da base imóvel, dentre outras, ajudam a explicar o porquê pessoas não satisfeitas com seus respectivos governos não se sentem capazes de mudar-se para outra jurisdição.

Se as características dos impostos sobre a propriedade os tornam adequados para o financiamento a nível local, os impostos indiretos incidem sobre um consumo que se propaga a partir do ponto de produção, tendo o Estado como mercado primeiro, ao mesmo tempo em que o imposto sobre a renda demonstra um conteúdo espacial maior, servindo aos fins de caráter nacional.

A cooperação financeira entre as entidades autônomas da Federação, chamada federalismo cooperativo, integra a fisionomia do federalismo contemporâneo. Ela só começou a desenvolver-se, em termos constitucionais, entre nós, a partir da Constituição de 1934, mas foi a Carta de 1937 que inaugurou a prática da participação na receita de tributos. A Constituição de 1946 ampliou a técnica de cooperação financeira, que a Constituição de 1967 procurou racionalizar. Essas experiências são acolhidas pela Constituição de 1988 com expansão e aperfeiçoamento.

Gronewegen (1987) define o Federalismo Fiscal como o ramo das Finanças Públicas voltado especialmente para os problemas que se apresentam nos países organizados na forma federativa, indo buscar na teoria dos bens públicos, da tributação e da dívida pública e na teoria da escolha pública, respostas para as questões relacionadas com a atribuição de competências e fontes de receitas; adequadas a cada nível de governo.

Musgrave e Musgrave (1973) analisam o federalismo fiscal segundo as funções estabilizadora, distributiva e alocativa. Para a resolução dos problemas que se apresentam em um sistema em que concorrem diferentes níveis de governo, no que se refere à eficácia do federalismo fiscal, Musgrave e Musgrave dão ênfase à função alocativa. De acordo com a sua teoria, o fornecimento dos serviços públicos deve considerar as preferências dos habitantes da região beneficiada, sendo que os benefícios devem ser por eles financiados. Isto significa que aqueles benefícios que atingem todo o país devem ser fornecidos em termos nacionais, serviços cujos benefícios são locais devem ser fornecidos em uma base regional. Desta forma cada ente federativo deve fornecer serviços cujos benefícios se dêem dentro de sua jurisdição e, cada um deles deve utilizar somente aquelas fontes de financiamento que permitirão a internalização dos custos.

O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E O SISTEMA DE REPARTIÇÃO DE IMPOSTOS

No capítulo referente ao sistema tributário nacional, a Constituição operou acentuada descentralização de recursos, refletindo, aparentemente, o fortalecimento do federalismo.

Não obstante, a reforma de 1988 veio aprofundar o desequilíbrio do federalismo no Brasil. Estados e municípios disputaram por recursos, mas o incremento de recursos não representou propriamente autonomia financeira.

No federalismo brasileiro, a técnica constitucional de discriminação de rendas difere fundamentalmente do sistema de repartição de poderes. A Constituição contemplou, rígida e taxativamente as quatro entidades autônomas da Federação: União, Estados, Distrito Federal e municípios. A cada uma conferiu competência expressa para instituir impostos, taxas e contribuições sociais e de melhorias. Estabeleceu a privatividade tributária e deu exclusividade a cada esfera do tributo que lhe foi atribuído.

Por outro lado, a Constituição não dispensou a mesma clareza no que tange a distribuição das competências administrativas e respectiva atribuição de despesas conforme segue.

Distribuição das Atribuições por Nível de Governo[12]:

Federal

- Defesa;
- Relações exteriores;
- Comércio Internacional;
- Uso de Recursos Hídricos;

[12] Fonte:VILLELA, Luis - "Sistema Tributário y Relaciones Financieras Intergubernamentales: La experiência brasileña", in: **Planeacion e Desarollo**, Vol. XXIV, nº 1, Colômbia, 1991, pg. 187.

- Rodovias Federais;
- Planejamento Regional e de Recursos Naturais;
- Correios e Telégrafos;
- Polícia Federal e de Fronteiras;
- Regulamentação:bancos, moeda, relações trabalhistas, transporte internacional, desenvolvimento urbano, minas e energia, seguro desemprego, educação, imigração, direitos dos cidadãos e dos índios;
- Seguro Social;
- Sistema Nacional de estatística.

Federal/Estados (funções sobrepostas)

- Saúde;
- Educação(Superior, Técnico, 1º e 2º Graus);
- Cultura;
- Proteção de Recursos Naturais e Meio Ambiente;
- Agricultura;
- Distribuição de Alimentos;
- Moradia;
- Saneamento Básico;
- Assistência Social;
- Polícia;
- Energia Hidroelétrica.

Municipal

- Transporte Público Urbano;
- Educação Pré-escolar e Primária;
- Saúde preventiva;
- Uso do Solo Urbano;
- Conservação do Patrimônio Histórico e Cultural.

Normas do federalismo cooperativo: o sistema de transferências.

O sistema discriminatório da Constituição combina a atribuição de fontes próprias com a técnica de participação de uma entidade na receita tributária de outra, ou técnica da distribuição, ou repartição da receita tributária.

Uma característica do sistema de transferências atual no Brasil é o fluxo vertical para baixo dos recursos. O governo federal transfere recursos aos Estados e municípios e, por sua vez, os Estados transferem a seus municípios. Não existem transferências dos Estados e municípios ao Governo Federal, nem dos municípios aos Estados. Também não há transferências entre Estados e municípios.

No atual sistema tributário brasileiro os principais mecanismos de transferências operam a partir da arrecadação gerada pelo Imposto de Renda, Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.

É importante observar que praticamente não existem restrições ou condicionamentos entre as entradas e gastos específicos, exceção feita à educação.

Seguem abaixo, de forma detalhada, os principais mecanimos constitucionais de transferência.

I- Fundo de Participação dos Estados: Composto por 21,5% do IR e IPI

a) Coeficientes de distribuição fixados por lei complementar:
- 85% destinados ao Norte e Nordeste e Centro-Oeste
- 15% ao Sul e Sudeste.

b) Principais critérios:
- 5% em função da extensão territorial
- 95% assim distribuídos:
  . Inversamente proporcional à renda *per capita* do Estado
  . Diretamente proporcional à população
  . Limites máximos e mínimos.

II- Fundo de Participação dos Municípios

Composto por 22,5% do IR e IPI

a) capitais
- 10% dos recursos do FPM assim distribuídos:
  . Inversamente proporcional à renda *per capita*

. Diretamente proporcional à população

. Limites máximos e mínimos de distribuição

b) Municípios não capitais

- 86,4% dos recursos do FPM que são distribuídos segundo o tamanho da população, com limites máximos e mínimos. O Rateio é regressivo e beneficia com maior proporção os municípios com menor população.

c) Municípios não-capitais, com população superior a 156.216 habitantes:

- 3,6% dos recursos do FPM de acordo com os mesmos critérios aplicados aos municípios capitais.

III- Fundo de Participação nas Exportações

Composto por 10% da arrecadação do IPI

a) Estados (75%)

- Distribuídos em função da participação relativa do Estado na exportação de bens manufaturados.
- Nenhum Estado pode receber mais de 20% do total.

b) Municípios (25%)

- Os municípios recebem 1/3 do valor repassado ao Estado.
- A distribuição segue os mesmos critérios do ICMS.

IV- Quota-parte do ICMS

- Da arrecadação do ICMS 25% é distribuída pelo Estado aos seus municípios.
- Um mínimo de 75% deve ser distribuído em função do valor agregado.
- Um máximo de 25% deve ser distribuído em função de critérios estabelecidos pela legislação estadual.

V- Salário Educação

Trata-se de uma Contribuição à Seguridade Social, cobrada sobre a receita das empresas industriais e comerciais à alíquota de 2,5% ou sobre a receita das empresas rurais a alíquota de 0,8%.

- 2/3 são destinados aos estados para a quota estadual de Salário Educação.
- 1/3 permanece com o governo federal e destina-se ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Educacional. Os recursos são repassados aos estados e municípios, na forma de convênios, para aplicação no ensino primário.

O Quadro X demonstra como resultou a competência tributária e as transferências intergovernamentais estabelecidas pela Constituição de 1988.

Quadro X - PARTILHA E DISTRIBUIÇÃO DOS IMPOSTOS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Nível de Governo/Impostos	Transferências
UNIÃO	
- Importação	
- Exportação	
- Operações Financeiras	
- Grandes Fortunas	
- Propriedade Territorial Rural	50% Municípios
- Renda	21,5% (FPE) Estados 22,5% (FPM) Municípios
- Produtos Industrializados	21,5% (FPE) Estados 7,5% (FPEx) Estados 2,5% (FPEx) Municípios
ESTADOS	
- Circulação de Mercadorias e Serviços	25% Municípios
- Veículos Automotores	
- Transmissão *causa-mortis* e Doação	50% Municípios
MUNICÍPIOS	
- Predial Territorial Urbano	
- Transmissão *inter-vivos*	
- Vendas a Varejo de Combustíveis[13]	
- Serviços de Qualquer Natureza	

Fonte:VILLELA, Luís. "Sistema Tributário y Relaciones Financieras Intergubernamentales: La Experiencia Brasileña". In: Planeacion & Desarrollo, Bogotá, 1993.
FPE=Fundo de Participação dos Estados; FPM=Fundo de Participação dos Municípios; NO-NE-CO=Fundo de Financiamento do Setor Produtivo das Regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste; FPEx=Fundo de Exportação.

[13] Este imposto foi eliminado da competência municipal pela Emenda Constitucional 3/93, a partir de 01.01.96.

Evolução das Transferências

Chama a atenção a evolução das transferências constitucionais no nosso país durante os anos 80, e em especial no período posterior a Constituição de 1988. O Fundo de Participação dos Estados correspondia a 9% da arrecadação líquida do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, em 1980. Em 1985, já correspondia a 14% e, em 1990, a 19,5 %. No caso do Fundo de Participação dos Municípios, em 1980, representava 9% do Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados, em 1985 a 16% e em 1990, a 21%, como pode ser constatado no Quadro XI. Nos casos dos dois Fundos, os Estados e Municípios tiveram os percentuais das transferências duplicados.

Por outro lado, merece, também ser ressaltada a utilização política das transferências não-regulares ou negociadas que, segundo Serra e Afonso (1991, p.49) respondiam, em 1970, por 15% das transferências intergovernamentais totais, em 1980, por 22% e, em 1988, 43%.

Quadro XI - Evolução dos Fundos de Participação Constitucionais - 1968/93

PERÍODO	PERCENTAGEM DA ARRECADAÇÃO DO IR E IPI				% IPI
	FPE	FPM	FE	FFR	FPEx
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
1968	10	10	-	-	-
1969/75	5	5	2	-	-
1976	6	6	2	-	-
1977	7	7	2	-	-
1978	8	8	2	-	-
1979/80	9	9	2	-	-
1981	10	10	2	-	-
1982/83	10,5	10,5	2	-	-
1984	12,5	13,5	2	-	-
1985	14	16	2	-	-
1986/set88	14	17	-	3	10
out-dez 1988	18	20	-	3	10
1989	19	20,5	-	3	10
1990	19,5	21	-	3	10
1991	20	21,5	-	3	10
1992	20,5	22	-	3	10
a partir de 1993	21,5	22,5	-	3	10

Fonte:SERRA, José & AFONSO, José R. Finanças Públicas Municipais; Trajetória e Mitos, Conjuntura Econômica 45 (10), out. 1991, p.47

(a) FPE=Fundo de Participação dos Estados; (b) FPM=Fundo de Participação dos Municípios; (c)FE=Fundo Especial; (d)FFR=Fundo de Financiamento do Setor Produtivo das Regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste; (e)FPEx=Fundo de Exportação.

CAPÍTULO 4 - A QUESTÃO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Ao argumentarmos que o imposto invisível é aquele que o contribuinte não vê e, portanto, paga sem saber que está pagando, é necessário precisarmos o conceito de incidência tributária e definirmos, dado o tipo de imposto, quem realmente arca com o ônus do pagamento. Este capítulo se dedica a uma breve análise da teoria da incidência tributária.

Segundo Shoven (1987, p. 609),

> *"A análise da incidência tributária é o estudo dos efeitos de um imposto em particular ou de um sistema tributário, sobre a distribuição do bem-estar econômico. A questão-chave é quem realmente suporta a carga dos recursos transferidos para o governo através dos impostos."*

Musgrave e Musgrave (1980,p. 322) observam, quanto à incidência tributária, que,

> *"[...] para a determinação de quem deve pagar, devemos olhar além dos estatutos tributários e do padrão de incidência legal, isto é, além daqueles em quem repousa a obrigação legal da contribuição."*

Os autores chamam a atenção para o fato de que, em última análise, o gravame total dos impostos será sempre suportado por indivíduos. Os tributos arrecadados das empresas poderão ter o seu gravame seguido até cada família na sua condição de proprietária da empresa, empregada ou consumidora.

Rui Barbosa Nogueira (1990,p.153), na mesma linha, ressalta que,

> *"[...] embora o contribuinte e o responsável sejam os que efetuam o pagamento dos tributos, especialmente no caso de impostos indiretos, como o IPI, ICMS, etc., pelo fenômeno da repercussão aqueles, ao venderem as mercadorias ou efetuar negócios, transladam , expressa ou implicitamente o quantum dos impostos que afinal vão ser suportados pelos últimos compradores ou consumidores finais. Estes são então chamados contribuintes de fato."*

O ENFOQUE LEGAL DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Ao examinarmos o aspecto legal da incidência tributária no Brasil, devemos ter em conta alguns conceitos do Direito Tributário:

- **Sujeito ativo,** definido pelo artigo 119 do Código Tributário Nacional :

> *"Art. 119. Sujeito Ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento."*

Sujeito ativo é, portanto, aquele que recebe competência, que pode ser determinada mediante a atribuição de fatos geradores. Somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão ser sujeito ativo da obrigação tributária.

- **Sujeito passivo,** conforme definido pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional pode ser o contribuinte ou o responsável:

> *"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*
>
> *Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação pecuniária diz-se:*
>
> *I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*
>
> *II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."*

- **contribuinte**, é a pessoa que realiza o fato previsto na lei como tributável e, deste modo, adquire o status de contribuinte. Como observa Nogueira (1990,p.149), a qualidade de contribuinte decorre da realização do fato gerador. Por sua vez, responsável (p.151) quando, sem ser o contribuinte, tiver sua obrigação decorrente de disposição expressa da lei. O responsável é, assim, um terceiro em relação ao contribuinte, mas não alheio ao fato gerador.

Ataliba (I975, p. 93), acrescenta ainda que quando se trata de tributos vinculados, é mais fácil e intuitiva a determinação do sujeito passivo. Isto porque, nos casos de

tributos vinculados, diferentemente dos impostos, a pessoa que utiliza um serviço, tem-no à disposição, é atingida por um ato de polícia ou recebe especial benefício de alguma atividade pública

- **Fato gerador**, definido pelo artigo 114 do Código Tributário Nacional :

> *Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente á sua ocorrência.*
>
> *Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Como expõe Nogueira (l990, p. 146) "fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos". A lei cria hipoteticamente a figura ou modelo, e a consequência, surgirá a partir do instante em que for praticada a situação descrita.

- **Incidência.** O conceito de hipótese de incidência tributária é caracterizado por Ataliba (1975,p.56) como

> *"[...] a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato".*

A incidência legal do tributo se dá a partir da realização da situação previamente descrita na lei, ou como ensina Nogueira (1990,p.170),

> *"Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que o tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada."*

Ataliba (1975,p. 67) utiliza o conceito de fato impossível

> *"fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência - dá nascimento à obrigação tributária."*

Os quadros XII, XIII e XIV resumem os fatos geradores e os contribuintes dos impostos, segundo sua competência.

Quadro XII - IMPOSTOS FEDERAIS

IMPOSTO	FATO GERADOR	CONTRIBUINTE
II	a entrada de produtos estrangeiros no território nacional	o importador
IE	a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional	o exportador
IR	a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos. II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.	o titular da disponibilidade referida
IPI	I - o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira II - a sua saída do estabelecimento do contribuinte	I - o importador II - o industrial III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais
IOF	operações de crédito, câmbio, seguros e títulos e valores mobiliários.	qualquer das partes na operação tributada
ITR	a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do município	o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título

Quadro XIII - IMPOSTOS ESTADUAIS

IMPOSTO	FATO GERADOR	CONTRIBUINTE
ITCMD	I-a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos; II-a doação de quaisquer bens ou direitos	o doador e o "de cujus"(aquele que faleceu deixando herança)
IPVA	a propriedade de veículos automotores	o proprietário
ICMS	a saída e a entrada de mercadorias em estabelecimento comercial, industrial ou produtor	o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria

Quadro XIV - IMPOSTOS MUNICIPAIS

IMPOSTO	FATO GERADOR	CONTRIBUINTE
ISS	a prestação por empresa ou profissional autônomo de serviço constante da lista (CTN)	o prestador do serviço
IPTU	a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis	proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou seu possuidor
ITBI	I - a transmissão *inter-vivos* da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física; II - a transmissão *inter-vivos*, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.	o adquirente ou beneficiário

O ENFOQUE ECONÔMICO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Uma vez estabelecido que o impacto inicial do imposto ocorre sobre a pessoa - física ou jurídica - legalmente responsável pelo seu pagamento, isto é, o impacto inicial coincide com o ponto de impacto legal, cabe analisar as possibilidades de transferência do ônus tributário e definir o ponto de impacto final, ou seja, o ponto de incidência efetiva do ônus tributário.

A análise da mecânica da transferência tributária, pode ser feita a partir dos seguintes fatores: o tipo do tributo, a natureza da oferta e demanda e o período envolvido[14].

[14] Para uma análise mais detalhada dos mecanismos de transferência, veja-se, por exemplo, Musgrave (1973).

Análise da incidência segundo tipos de impostos

Impostos sobre a propriedade

Filellini(1990,p.104) entende que, uma vez que a transferência do imposto ocorre através das transações de mercado e como só os impostos indiretos afetam a produção, por definição, também só os impostos indiretos são repassáveis, o mesmo não ocorrendo com os impostos diretos, que atingem a renda e a riqueza. O autor exemplifica o seu argumento afirmando que,

> *"[...] dificilmente uma pessoa conseguiria que outra pagasse o imposto predial do prédio que ela mesma utiliza."*

Na verdade, a questão é outra. O que se discute é a possibilidade de uma empresa transferir para o preço de seus produtos o imposto sobre a propriedade

A possibilidade de repasse do imposto sobre a propriedade é controversa. Bahl & Linn (1992,p.130) observam que, se a condição de competição perfeita não puder ser aplicada em decorrência da intervenção pública, a incidência do imposto sobre a propriedade dependerá basicamente da possibilidade dos preços de produção refletirem as alterações nas alíquotas do imposto

Musgrave e Musgrave (1980,p.378) resumem as possibilidades de transferência do imposto sobre a propriedade (imóvel) da seguinte forma:

A. Admitindo-se que prevaleçam mercados competitivos, no curto prazo um imposto sobre propriedades não financeiras recairá sobre os proprietários das mesmas. No longo prazo, pode ocorrer uma redução no estoque de capital e uma parcela do gravame recair sobre o trabalho;

B. No caso de mercados imperfeitos, poderá ocorrer uma transferência inicial do gravame, principalmente no caso de imóveis ocupados por empresas. É mais difícil que ocorra em relação a residências ocupadas por seus proprietários.

O imposto sobre a renda

A análise feita por Musgrave e Musgrave(1980,p.355) sobre as possibilidades de transferência do imposto sobre a renda apresenta resultados semelhantes aos do imposto sobre a propriedade:

A. Em um mercado competitivo, o imposto sobre a renda do trabalho recairá sobre o fator trabalho, se a oferta de trabalho for inelástica ;

B. Sob condições de mercados imperfeitos, a transferência poderá ocorrer na medida em que a barganha salarial ou a taxa privada de retorno sobre o capital se ajustem.

De qualquer modo, sem dúvida, as maiores possibilidades de transferências estará no imposto sobre a renda de pessoas jurídicas. Buchanan (1967,p.57) em sua análise, considera o imposto de renda sobre a pessoa jurídica (*corporate income tax*), como um imposto indireto.

O Imposto sobre vendas

Musgrave e Musgrave (1980, p.371 a 394) concluem que a incidência de um imposto geral sobre venda depende do grau de abrangência da base do imposto. Se forem incluídos tanto os bens de consumo como os bens de capital, a incidência será equivalente à de um imposto geral e proporcional sobre a renda. Se forem incluídos apenas os bens de consumo, o gravame recairá sobre os consumidores.

A aplicação de um imposto seletivo eleva os preços dos produtos tributados em relação aos preços dos não tributados. Neste caso, a distribuição do imposto entre compradores e vendedores será igual à razão entre a elasticidade da oferta e da demanda.

A CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS EM DIRETOS E INDIRETOS

Os tributos podem ser divididos em diretos e indiretos, dependendo da forma pela qual eles afetam os indivíduos na sociedade. Enquanto o tributo direto incide sobre os rendimentos dos indivíduos, o indireto é cobrado normalmente com base nos bens e serviços que satisfazem suas necessidades.

Do ponto de vista jurídico a classificação dos impostos em diretos e indiretos é contestada por Ataliba (1975,p.158), que afirma que,

> *"[...] por não se tratar de uma classificação jurídica e sim econômica, elaborada a partir da observação do fenômeno da translação ou repercussão dos tributos, pode acontecer de um imposto qualificável como direto em uma conjuntura econômica, se transformar em indireto ou vice-versa, sem que nada se altere na lei ou no sistema jurídico."*

O autor não oferece exemplos que ilustrem melhor a sua argumentação, todavia, observa que, para o Brasil, essa classificação é irrelevante, uma vez que o sistema tributário ao não lhe fazer qualquer referência, não produz conseqüências jurídicas.

Por outro lado, Nogueira (1990,p.163) entende que a distinção entre impostos diretos e indiretos tem relevância dentro do sistema tributário, uma vez que o imposto direto tem a virtude de poder graduar diretamente o valor devido por um contribuinte, de conformidade com a sua capacidade contributiva. O imposto indireto, diferentemente, liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material sem dispor de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte.

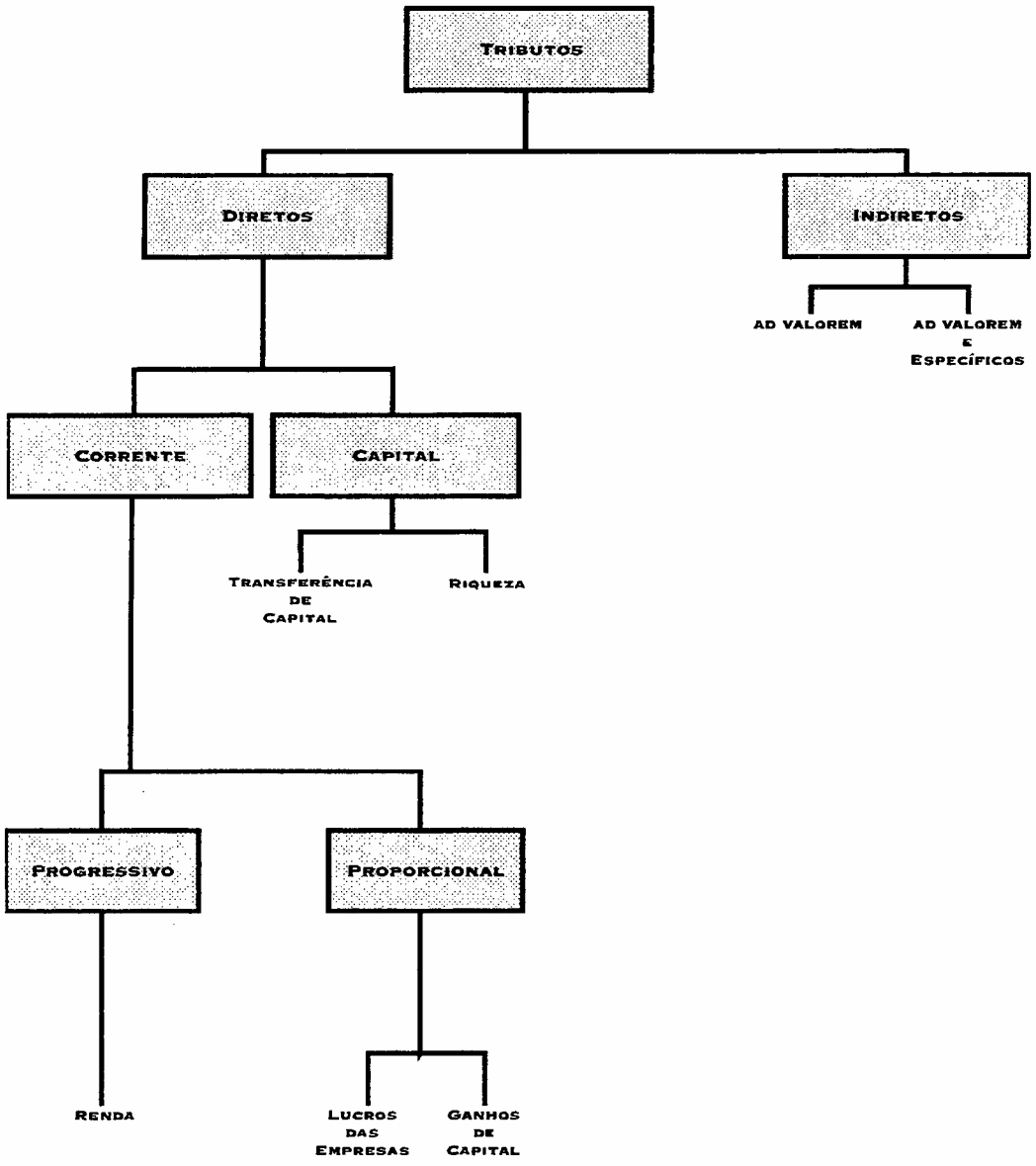
De qualquer modo, salienta o autor, que o legislador, utilizando certas técnicas de tributação, poderá corrigir esses aspectos por meio de não incidências, isenções, imunidades ou graduação das alíquotas de incidências.

Riani (1990,p.108) entende que a distribuição dos tributos nessas duas categorias aparentemente simples é de grande importância dentro da estrutura tributária de um país, por mostrar o peso de cada tributo e a maneira pela qual atingem os indivíduos na sociedade. Dependendo das participações relativas dos tributos diretos e

dos indiretos no total da arrecadação fiscal, o sistema tributário estará penalizando mais determinada camada da população. Se os impostos diretos tiverem participação relativa maior, o sistema estará baseado na capacidade de pagamento e, portanto, estará obtendo maior volume de receitas das camadas mais ricas. Por outro lado, quanto maior a participação relativa dos impostos indiretos, maior será a abrangência do imposto, atingindo indiscriminadamente toda a sociedade.

Quadro XV

TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS



CAPÍTULO 5 - AS FUNÇÕES DO IMPOSTO EM UMA SOCIEDADE MODERNA

Imposto é o tributo que, conforme o artigo 16 do CTN, tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Assim, a principal característica do imposto, enquanto espécie tributária é a sua não vinculação a qualquer serviço ou bem fornecido pelo Estado.

Este conceito do direito tributário brasileiro encontra embasamento na teoria das finanças públicas. Em primeiro lugar pela natureza dos bens fornecidos pelo Estado "bens públicos". Em segundo lugar, devido às atribuições da política tributária nos estados modernos, onde o imposto deixou de ter uma função meramente arrecadatória.

Musgrave (1959) oferece uma tipologia genérica para as funções do estado que permite um amplo exame dos objetivos das políticas tributárias:

1) **função alocativa**, que visa a provisão de certos bens e serviços, denominados "bens públicos";

2) **função distributiva**, que visa gerar uma distribuição de renda mais favorável do que o mercado por si o faria; e

3) **função estabilizadora**, propõe medidas que visem estabilizar o nível de atividade econômica. No caso de países de renda baixa e média, pode-se incluir também,

4) **função de desenvolvimento**, cujo objetivo é o crescimento econômico com alterações estruturais e elevação do padrão de vida da sociedade como um todo.

A FUNÇÃO ALOCATIVA

Busca assegurar um fornecimento eficiente de bens públicos e centra-se em um dos pilares da Teoria das Finanças Públicas, a Teoria dos Bens Públicos. A tese proposta é de que certos bens, denominados bens públicos distinguem-se dos bens privados por não poderem ser fornecidos através do sistema de mercado em transações entre consumidores individuais e fornecedores. A falha do sistema de mercado para alocação dos bens públicos decorre de sua característica de "*nonappropriability*", (Mikesell, 1995, p.2).

Dois elementos distinguem os bens públicos dos bens privados: o primeiro é a sua característica de não exaustão ou não rivalidade, o que significa que o consumo destes bens por um indivíduo não diminui o montante de bens disponíveis para os outros.

O segundo elemento é a não excludência, ou seja, a impossibilidade de excluir os não pagantes, impedindo-os de utilizarem o bem. Isto significa que o fornecedor não terá meios para estabelecer um preço, uma vez que os não pagantes poderão usufruir da mesma forma.

Alguns bens possuem uma das características dos bens públicos, mas não ambas. Ocupam uma posição intermediária entre os bens públicos e privados. São denominados por Mikesell (1995,p.4) "Toll goods" e "common-poll resources", como exposto no Quadro abaixo.

Quadro XVI - Elementos de *"Nonappropriability"*

		RIVALIDADE	
		Uso Alternativo	**Uso Conjunto**
EXCLUSÃO	**Possível**	*Bens Privados* Ex.: Comida, roupas	*Toll Goods* Ex.: Estradas, Pontes, Cinemas
	Impossível	*Common-Pool Resources* Ex.: Mananciais, Reservas Petrolíferas	*Bens Públicos* Ex.: Defesa Nacional, Sistema de Justiça

Tributação e Externalidades

Uma importante exceção ao critérios de neutralidade e eficiência tributária ocorre quando ações privadas resultam em importantes efeitos de externalidade negativa. Isto é quando a produção ou o consumo por uma pessoa ou empresa, apresenta consequências adversas para outros. Ocorre neste caso uma situação de falha de mercado, uma vez que os efeitos negativos em questão não serão repassados para os preços dos produtos.

Os governos podem responder a este problema de vários modos, dentre eles, um importante instrumento para intervenção estatal em caso de externalidades é a taxação, a imposição de impostos, de modo que os preços dos bens passem a reproduzir também as externalidades negativas.

A FUNÇÃO DISTRIBUTIVA

Ocupa-se dos ajustes no Estado da distribuição da renda e da riqueza e é, segundo Musgrave e Musgrave (1973,p.9), um dos maiores, senão o maior, ponto de controvérsias na determinação da política do setor público.

A função distributiva aplicada ao sistema tributário leva à questão da equidade e da justiça na cobrança dos tributos e pode ser abordada sob dois aspectos: o princípio do benefício e o princípio da capacidade de pagamento.

O princípio do benefício propõe que cada indivíduo pague um tributo de acordo com o montante de benefícios que recebe, estabelecendo um vínculo entre os dispêndios e as receitas do orçamento público.

Os argumentos a favor deste princípio são de que ele seria mais justo uma vez que evitaria a situação na qual um indivíduo pagaria indiretamente pelo benefício de outra pessoa e de que seria mais eficiente porque funcionaria como no sistema de mercado, onde cada pessoa paga de acordo com os benefícios que recebe. Pode-se ainda argumentar que se o pagamento dos tributos não fosse feito com base no princípio do benefício, o resultado seria o desperdício, porque a tendência seria a super utilização dos serviços.

Por outro lado, a aplicação do princípio do benefício encontra duas dificuldades intransponíveis. Em primeiro lugar devido á característica de não excludência do bem público, ou seja, não é possível evitar que alguns indivíduos paguem por benefícios que são, na verdade, extensivos a toda sociedade. Em segundo lugar porque não existem mecanismos eficientes para medir o benefício obtido com o bem público já que a avaliação que o consumidor faz dos serviços públicos não é conhecida pelas autoridades tributárias.

Assim, como observa Riani (1990,p.103), um mecanismo de tributação baseado apenas no princípio do benefício seria ineficiente tanto do ponto de vista econômico como do social, havendo necessidade de buscar outro mecanismo que torne a estrutura tributaria mais eficiente e mais justa.

O princípio da capacidade de pagamento é consagrado na legislação tributária brasileira. A constituição do Império, de 1924 já previa em seu artigo 179; ninguém,

> *" será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres."*

A Constituição de 1946 apresentou o princípio nos seguintes termos:

"Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

A Emenda Constitucional n. 18, de 1. de dezembro de 1965, suprimiu esta disposição, todavia o princípio continuou a ser considerado implicitamente dentro do sistema (Nogueira, 1990,p.12).

A Constituição de 1988 veio reinstituir de forma explícita o princípio da capacidade de pagamento ao dispor de forma clara em seu Artigo 145:

"§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

Equidade horizontal e vertical

A imposição de impostos iguais para pessoas que ocupam posições iguais na escala de renda é conhecido como equidade horizontal. Se dois contribuintes são equivalentes em todos os aspectos relevantes, mas um deles paga impostos significativamente maiores, a estrutura tributária é deficiente do ponto de vista da equidade horizontal.

A utilização de impostos desiguais para pessoas com rendas diferentes é conhecida como equidade vertical e diz respeito à relação entre a carga tributária paga por indivíduos com diferentes capacidades de pagamento. É uma comparação entre desiguais.

A questão é em quanto a carga tributária deve diferir. Mikesell (1995,p.282) observa que não existem métodos científicos que indiquem a diferenciação apropriada, todavia, a maioria acredita que pessoas com maior capacidade devem pagar mais impostos. Trata-se, em última instância, de um julgamento ético.

Equidade e tipos de incidência.

A incidência tributária poderá ser regressiva, proporcional ou progressiva Será regressiva quando os impostos crescerem abaixo da renda, será proporcional quando os impostos evoluírem simultaneamente com a renda e por último, será progressiva quando os impostos evoluírem mais acentuadamente que a renda.

No Brasil podemos citar como exemplo de imposto progressivo o Imposto Sobre a Renda que apresenta alíquotas progressivas para renda maiores. Por outro lado, pode-se argumentar que mesmo impostos indiretos e tipicamente regressivos como o IPI e o ICMS podem adquirir algum grau de progressividade na medida em que apresentarem alíquotas maiores em função da essencialidade do produto tributado.

A FUNÇÃO ESTABILIZADORA

A função estabilizadora utiliza a política fiscal como instrumento de política macroeconômica, com o objetivo de manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, o equilíbrio no balanço de pagamentos e ainda uma taxa aceitável de crescimento econômico.

O sistema fiscal tem grande importância para a estabilização econômica devido à sua influência na estrutura da demanda e para o desenvolvimento, uma vez que o nível de tributação afeta o nível de poupança do setor público e, por conseguinte, afeta o volume de recursos disponíveis para a formação de capital.

CAPÍTULO 6 - A TEORIA DA ILUSÃO FINANCEIRA

Com a "*Teoria della Illusioni Finanziaria*"[15] Publicada em 1903, Amilcare Pulviani procurou elaborar uma teoria da atividade financeira cujo problema fundamental é explicar os motivos em virtude dos quais grandes massas humanas são induzidas a pagar grandes somas impositivas e a submeter-se a enormes sacrifícios, mesmo quando os benefícios oferecidos em contrapartida não sejam remuneradores.

Bereijo (1972, p.XI) observa que, para Puviani, a Ciência das Finanças Públicas tem a obrigação de explicar como e porque se produz o fenômeno financeiro em relação às leis fundamentais da vida humana e da história, devendo para isso buscar os verdadeiros móveis psicológicos dos impostos e das condições objetivas que os determinam.

Deve-se, para isto, fazer duas indagações

A. O que leva os contribuintes a aceitarem como um bem ou um mal menor, uma imposição opressiva e espoliadora?

B. Em que momento é o interesse coletivo e em que momento é o interesse da classe dominante a causa dos sacrifícios tributários?

Assim, a Teoria da Ilusão financeira procura explicar também, através de quais mecanismos a classe dirigente do Estado busca ocultar às massas uma grande parte dos impostos que suportam, fazendo-as acreditar que suportam impostos menores do que os ricos e que a distribuição dos impostos é justa.

[15] Para este estudo foi utilizada a versão para o Espanhol feita por Alvaro Rodrigues Bereijo em 1972

A METODOLOGIA DE PUVIANI

Bereijo (1973,p.XVII) propõe duas chaves para compreender o pensamento de Puviani: a concepção hedonista do fenômeno financeiro e o intento de ir além da explicação meramente econômica da natureza da atividade financeira do Estado.

A filosofia hedonista e utilitarista o levará a uma concepção hedonista do cálculo financeiro que baseia sua análise nos aspectos psicológicos da atividade financeira, vistos através do prisma da ilusão financeira. Segundo o hedonismo o desejo de conseguir um prazer ou evitar uma dor é um motivo universal, a que se reduzem o motivos aparentemente mais diversos.

O cálculo hedonista, na medida em que implica em uma comparação, pressupõe que sensações opostas sejam homogêneas e suscetíveis de tratamento como de quantidades positivas e negativas. A razão entre o custo e o prêmio se denomina valor, de modo que o cálculo hedonista consiste sempre em juízos de valor, por esta razão o conceito de valor para os marginalistas hedonistas equivale à utilidade diferencial.

A segunda chave proposta por Bareijo (1973,p.XVIII) para o entendimento da Teoria da Ilusão Financeira são os aspectos sociológicos da atividade financeira, considerada como um aspecto da luta de classes, segundo os esquemas do materialismo históricos. Neste sentido a teoria de Puviani se inserirá na "teoria das elites" de Gaetano Mosca e que, posteriormente a Puviani, será aperfeiçoada e aplicada às Finanças Públicas por Vilfrido Pareto.

Nesta concepção de luta de classes, a classe dominada não é considerada como massa inerte, mas sim composta por indivíduos hedonistas que buscam o prazer, evitam a dor e tratam de conseguir o máximo de utilidade com o menor esforço. Assim, para Puviani, a prática financeira mostra uma constante preocupação dos dominadores, por reduzir a resistência dos dominados, procurando obter sempre o máximo resultado com o mínimo gasto.

Muito esclarecedora sobre a função da ilusão financeira como um instrumento de dominação, é a passagem na qual Puviani (1972, p. 233) afirma que:

> *"[...] Certamente nenhum homem de Estado concebeu ou levou a cabo um plano orgânico de ilusões tributárias; porém cada vez que as circunstâncias o levaram a pedir dinheiro ao público, preferiu semelhantes medidas práticas, que pouco a pouco, por sua própria inércia, iriam constituir um sistema de astúcias fiscais. Temos aqui, por que ao largo dos séculos se foram formando sistemas impositivos animados por um espírito misterioso, admiravelmente sutil e profundo, que a ciência deve por em relevo e que a política elaborou pouco a pouco, incansavelmente."*

Assim, para Puviani, o comportamento das autoridades das finanças públicas ao procurar iludir o contribuinte é de natureza inercial, ou como quer Buchanan (1967, p.126), inconsciente.

O processo de ocultação das receitas subtraídas, por sua vez, tem a função de um anestésico, conforme analogia utilizada por Puviani (1972, p. 41):

> *"[...] A antiga anestesia de que se serviram os cirurgiões das Finanças Públicas para diminuir a dor dos paciente, poderá render bons serviços.*

O impulso e o contraimpulso contributivo

Em função do cálculo hedonista, Puviani (1972, p.17-18) distingue dois tipos de reação do contribuinte face ao imposto: o impulso contributivo e o contraimpulso contributivo.

A. Impulso contributivo é definido como a força moral, a propensão que empurra o contribuinte a pagar o imposto, e decorre de sua persuasão de que o sacrifício do tributo se compensa pelo benefício prestado pelo Estado através do gasto público.

B. Contraimpulso contributivo, por sua vez, é a força que se opõe ao pagamento do tributo e decorre do convencimento de que a utilidade ou vantagem que se deriva dos serviços públicos prestados pelo Estado não compensa o sacrifício do pagamento do imposto.

Segundo Puviani, a posição de cada contribuinte e seu comportamento são determinados na medida em que o sacrifício do pagamento dos tributos seja superior, igual ou inferior ao benefício ou utilidade que os contribuintes atribuam ao gasto público.

Deste modo, como observa Bareijo (1972,p.LI) A Teoria da Ilusão Financeira de Puviani se propõe à análise sistemática, ordenada segundo premissas científicas, das leis que regem o fenômeno da busca pelo Estado dos meios para aumentar o impulso contributivo e diminuir sua resistência fiscal.

TIPOLOGIA DAS ILUSÕES FINANCEIRA

Puviani define ilusão como uma representação errônea de fenômenos em nossa mente, em decorrência de circunstâncias das mais variadas naturezas. Estas forças, consideradas em sua atividade, conexão e continuidade constituem o processo ativo da ilusão.

Dentre todas as ilusões, uma classe muito abrangente é a das ilusões políticas, que compreende os juízos errôneos das massas sociais. Esta classe de ilusões possui várias subclasses, sendo que o autor destaca duas: a ilusão política em sentido estrito, que se refere aos equívocos das massas acerca dos fins do Estado e os efeitos de sua atividade e, a que mais lhe interessa, a ilusão financeira, que se refere ao entendimento errôneo dos meios (não todos) que o ente político emprega para alcançar seus fins e mais exatamente sobre os ingressos e gastos públicos.

Puviani trabalha com os dois lados do orçamento e oferece uma tipologia das ilusões existentes tanto no gasto como no ingresso público. As ilusões quanto ao gasto têm por efeito diminuir o custo dos serviços públicos ou aumentar sua utilidade e podem ser:

A. Ignorância quanto à saída de certas somas de dinheiro dos cofres públicos;

B. Ignorância sobre o verdadeiro emprego do gasto. Como por exemplo a compra de jornais favoráveis ao governo e a compra de votos em épocas de eleição;

C. Ignorância sobre a quantidade do gasto. Aqui a qualidade do emprego do gasto público é conhecida, porém pode supor-se que seu preço é inferior ao verdadeiro;

D. Ignorância sobre a duração do gasto. O gasto é temporal, todavia, se supõe mais breve do que realmente será;

E. Ignorância sobre o momento em que se realiza o gasto. Comumente se crê que somente a partir da lei orçamentária se fará um gasto que, pelo contrário, já foi realizado ou iniciado;

F. Ignorância a respeito do objetivo do Estado com o gasto. Não se deve confundir o emprego ou o motivo do gasto com o seu fim. O motivo do gasto se refere à forma como é realizado, aos meios necessários para que alcance o seu fim, sendo que este último se refere sempre à satisfação de uma necessidade humana;

G. Ignorância dos efeitos imediatos ou mediatos do gasto. A ilusão sobre os efeitos imediatos do emprego do gasto se daria, por exemplo, quando, erroneamente, se supusesse que uma estrada de ferro estivesse sendo construída devido à sua rentabilidade. Por outro lado, teríamos a ilusão mediata quando se ignorasse que aquela estrada de ferro teria como conseqüência subtrair o capital necessário a determinadas indústrias existentes ou diminuir o salário dos trabalhadores, seja pela redução do capital salário ou mediante um imposto sobre o consumo.

As classes fundamentais de ilusão com relação aos ingressos públicos, propostas por Puviani são:

A. Ignorância quanto à qualidade dos ingressos públicos. Tipo de ilusão muito comum uma vez que todas as classes de ingressos públicos

podem ser ocultadas, ou mais ou menos, ao contribuinte. Tanto os ingressos ordinários, como os impostos e as taxas, como os ingressos extraordinários, como os decorrentes da venda de bens próprios do Estado e alterações da moeda, entre outros;

B. Ignorância quanto a quantidade do valor pago pelo contribuinte;

C. Ilusão por ocultação dos efeitos penosos imediatos do imposto. A ocultação do imposto, propriamente, será objeto de análise mais cuidados a seguir. Agora nos referimos às formas de ocultação dos efeitos penosos do imposto que, conforme Puviani, podem ser três:

- Com a aproximação das penas causadas pelo imposto em determinados momentos de intenso bem-estar do contribuinte. Os impostos perdem mais ou menos o seu caráter aflitivo, quando se aproximam de determinados prazeres do contribuinte, como por exemplo o consumo;

- Com a aproximação das penas causadas por um imposto às penas causadas por outros ou por fatos extra-financeiros. O princípio que se estabelece é que geralmente certos fatos que causam uma determinada aflição, perdem muito de sua intensidade quando colocados lado a lado com outros fatos que causam uma aflição muito maior;

- Com o fracionamento do imposto de maneira que se transforme em uma série de estímulos que não suscitam sensações penosas ou que suscitam uma série de sensações penosas decrescentes. Trata-se de um erro de avaliação da carga imediata do imposto que tem lugar mediante o fracionamento do imposto.

Após examinar os diversos tipos de ilusão que diminuem o custo contributivo, Puviani passa ao exame das instituições financeiras e contábeis usadas para ocultar do contribuinte uma parte dos gastos públicos e dos impostos que pagam e que produzem a ilusão por ocultação de riquezas subtraídas. Tal ilusão consiste basicamente em um

erro de percepção sobre qualidade e a quantidade das contribuições suportadas efetivamente pelos contribuintes. Esse erro pode manifestar-se tanto por se acreditar que a verdadeira quantidade é maior, como por se acreditar que é menor.

Ao primeiro caso, Puviani não atribui grande importância, a não ser em certos momentos históricos em que o povo se torna rebelde e intolerante ou quando se desfazem os nós da vasta rede de ilusão financeira.

O segundo caso se refere à falsa idéia do contribuinte de que paga ou deve pagar menos do que em realidade paga e é de grande importância na teoria desenvolvida pelo autor.

Os fatos e instituições por meio das quais se realizam as ocultações de massas de riqueza subtraída, são:

- Percepção de ingressos do domínio público;
- Pignoração dos bens públicos;
- Venda dos bens públicos;
- Inclusão das taxas e impostos nos preços dos produtos;
- Alterações da moeda;
- Empréstimos públicos;
- Tráfico de cargos públicos;
- Falsas promessas de redução ou supressão de impostos.

A ocultação da riqueza subtraída dos rendimentos e alienações dos bens próprios do Estado.

Os bens próprios do Estado servem, conforme Puviani (1972, p.40), para ocultar uma parte dos ingressos públicos, não apenas por meio de sua renda, como também através de suas alienações. Do ponto de vista da ilusão é um ótimo instrumento para

aumento dos existentes e os empréstimos públicos perturbam muito mais a opinião pública do que venda de bens públicos[16]

É um expediente econômico, prossegue o autor, pois proporciona uma certa arrecadação com um mínimo de esforço e reação dos contribuintes.

A ocultação da riqueza subtraída no preço dos produtos

Ocorre quando determinadas partes da renda ou do patrimônio efetivamente absorvidos pelas contribuições adotam a falsa aparência de inversões para a satisfação das necessidades privadas. Este fenômeno acontece quando o cidadão paga, sem saber, certas contribuições embutidas no preço dos produtos adquiridos.

A ocultação da massa de riqueza subtraída por um imposto oculto poderá ser total ou parcial. A ocultação será total quando o comprador ignorar totalmente a existência de impostos embutidos no preço de determinados bens que consome. Será parcial quando, o consumidor souber que o preço do bem adquirido foi aumentado por um imposto, mas está convencido de que a quantia paga como imposto é inferior à verdadeira.

Puviani observa que a ocultação do imposto no preço dos produtos produzirá plenos efeitos com a ajuda de outras circunstâncias cujo resultado é afastar tudo o que torna visível o imposto. No momento em que o tributo é pago nada o adverte de seu sacrifício. Ninguém o exige ou o determina, quem suporta o imposto não é conhecido pelo fisco, tão pouco o conhece. O imposto é, enfim, invisível para quem o paga.

Maior é a ilusão quanto mais distante esteja quem antecipa o imposto pela primeira vez, com respeito a quem o suportará definitivamente, ou seja quanto mais tempo, acontecimentos e pessoas se interponham entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato.

---

[16] O autor se refere em especial à constante diminuição das propriedades rurais do Estado.

A condição básica para que surja esta classe de ilusão é a existência de sistemas tributários complexos e divididos. Puviani já percebia, no final do século passado que o progresso industrial e os aperfeiçoamentos técnicos, assim como o processo de substituição de materiais contribuiriam fortemente para ocultar dos contribuintes um grande número de impostos.

A ocultação da riqueza subtraída com as alterações da moeda

Puviani (1972, p.44) identifica nas alterações clandestinas da moeda uma forma de dissimular a subtração aos contribuintes de uma parte dos ingressos públicos. É, portanto, mais um artifício que leva o cidadão a pagar um imposto sem sabê-lo.

A ilusão produzida desta forma se assemelha muito àquela produzida pela inclusão do imposto nos preços dos produtos. A diferença, segundo o autor, está em que, enquanto a ilusão dependente da ocultação do imposto atua geralmente sobre os compradores, a ilusão dependente das alterações clandestinas da moeda atua, geralmente, sobre os vendedores.

Cabe observar que Puviani não se propõe a desenvolver uma teoria da inflação, apenas ressalta a possibilidade, muito real em nossos dias, da utilização da emissão monetária como fonte de receita para o estado e imperceptível, como forma de imposto, para o cidadão.

A ocultação de perdas de patrimônio como consequência dos impostos

É a forma de ilusão através da qual se ocultam aos contribuintes subtrações de uma determinada parte de seu patrimônio mediante impostos que aparentemente gravam apenas a renda. O autor parte do princípio de que um imposto sobre a renda, fixo e imutável tende a traduzir-se em uma diminuição do valor da fonte gravada em uma medida igual à capitalização do imposto.

A Ilusão Sobre a Pessoa

Tendo estudado duas categorias de ilusões, a primeira, que consiste na ocultação de riquezas subtraídas, ou seja, a ilusão na quantidade de estímulo. A segunda, que depende de uma ocultação (ainda que parcial) dos efeitos penosos do imposto e refere-se a uma ilusão na quantidade de sensação penosa, Puviani passa a examinar uma terceira categoria de ilusões, a ilusão sobre a pessoa do contribuinte, que consiste basicamente em uma ocultação do contribuinte.

Os erros de percepção que se reúnem neste conceito se dividem em dois grupos:

No primeiro grupo o indivíduo é levado a crer na inexistência de contribuintes que, de fato, existem. Este tipo de ilusão pressupõe, anteriormente, a ignorância da existência de um imposto, que pode estar incluído nos preços de certos produtos.

No segundo grupo, não se ignora a existência de um contribuinte de modo absoluto, porém acredita-se tratar-se de uma pessoa distinta da verdadeira. É o caso das ilusões onde se supõe que certas cargas tributárias se distribuem por gerações. O inverso também é possível, quando se supõe erroneamente que pessoas estão suportando um imposto que, na verdade, recaíram sobre outras pessoas.

O primeiro caso é a ilusão sobre a pessoa do contribuinte no espaço, o segundo é o caso da ilusão sobre a pessoa do contribuinte no tempo.

O papel do orçamento na ilusão financeira.

Ao analisar a ocultação dos gastos e dos ingressos públicos na época moderna[17], Puviani atribui grande importância aos instrumentos de natureza contábil, em especial o orçamento.

[17] O trabalho de Puviani remonta aos últimos anos do século XIX e começo do século XX.

Se, por um lado a técnica orçamentária havia realizado um grande progresso em relação ao aspecto formal, o mesmo não se poderia dizer em relação ao aspecto material.

> *"[...] O orçamento moderno continua sendo uma região obscura, misteriosa, cheia de surpresas para a grande massa da população, para a imprensa e para a maior parte do Parlamento."*, Puviani (1972, p.86).

O controle contábil dos gastos tornou-se mais complexo com a ampliação das atividades do estado moderno. A grande quantidade de empreendimentos econômicos levados a cabo pelo Estado, as diversas formas de crédito, e a grande quantidade de impostos e taxas têm feito do orçamento uma grande rede de contas de instituições diversas.

A ILUSÃO FINANCEIRA NAS DISTINTAS CLASSES SOCIAIS

Puviani analisa os efeitos das diversas formas de ilusão financeira nos ingressos e nos gastos públicos, segundo as classes sobre as quais atua, alta, média ou baixa, deduzindo qual será o impulso ou contraimpulso contributivo e a adesão ou resistência à política financeira.

A ilusão quanto ao gasto público entre as diversas classes sociais.

A maior parte dos gastos e de seus fins não são do conhecimento das classes mais baixas. As classes média e alta, por outro lado, ainda que não tenham um conhecimento completo do gasto público, o conhecem melhor, graças à educação recebida, possibilidades de viagens pelo país, relações pessoais entre outros fatores.

Deste modo, Puviani (1972, p.192) observa que, tendo-se em conta que as classes médias e superiores têm um conhecimento dos serviços públicos menos imperfeito e mais amplo do que as classes inferiores, poderíamos concluir que o impulso

contributivo será maior acima que abaixo na escala social. Todavia, a ilusão é muito mais forte entre as pessoas pobres do que entre as pessoas ricas e cultas, cujas expectativas são muito mais concretas e práticas

A ilusão financeira quanto ao gasto público é muito menor entre os ricos, que são levados a pagar os impostos principalmente por serviços públicos verdadeiros e muito maior entre os pobres que podem ser levados a pagar os impostos por serviços imaginários.

A Ilusão Quanto aos Ingressos Públicos entre as Diversas Classes Sociais.

Puviani entende que a maior parte das ilusões sobre a quantidade de sensação penosa, independentemente da ocultação de uma certa quantidade de estímulo, afetam preferencialmente às classes superiores. É o caso da ilusão decorrente da aproximação dos impostos a eventos prazerosos, como por exemplo o imposto pago por ocasião da aquisição de bens.

As classes inferiores, por sua vez, estão mais sujeitas á ilusão sobre a massa de riqueza subtraída. É o caso dos impostos indiretos, cujo valor é dissimulado nos preços dos produtos.

Bereijo (1973,p.LXXIII) resume a análise de Puviani sobre os efeitos da ilusão financeira segundo as classes sociais:

- A atividade financeira é um instrumento de exploração e dominação em benefício da classe dominante;
- A teoria das Finanças Públicas é uma ideologia que encoberta a verdadeira função da atividade financeira;
- A teoria da ilusão financeira explica, através da forma como distribui seus efeitos através das distintas classes sociais, a resistência da opinião pública contra políticas financeira equilibradas e contra uma justa distribuição dos serviços públicos.

BREVE REVISÃO DE TRABALHOS RECENTES SOBRE A ILUSÃO FINANCEIRA

Teoria da Escolha Pública e Ilusão Financeira

Embora a Teoria da Ilusão Financeira, enquanto enfoque sociológico e psicológico da Ciência das Finanças Públicas, não tenha prosperado de modo significativo[18], tem sido objeto da atenção de economistas ligados à escola da "escolha pública" (public choice). Isto se deve à possibilidade muito real de que as instituições de ingresso, através do fenômeno da ilusão financeira, influenciem o comportamento dos indivíduos.

A teoria ortodoxa da incidência impositiva, baseada na teoria do bem-estar, examina as diferentes instituições impositivas de acordo com a sua eficiência para promover a racionalidade do mercado. A teoria da escolha pública, por outro lado, ao analisar as instituições impositivas, se preocupa com a eficiência na escolha fiscal, partindo do pressuposto que os impostos mais eficientes serão aqueles que permitam aos indivíduos escolher racionalmente os bens públicos.

No caso dos impostos diretos (Buchanan 1973,p.126), a ordem hierárquica em que ambas abordagens classificam as diferentes instituições impositivas, segundo sua eficiência, é similar. Os impostos que originam "excessos de gravame" relativamente menores na análise tradicional da teoria do bem-estar, serão também os que permitam ao indivíduo escolher de forma mais racional no processo de escolha pública.

No caso dos impostos indiretos, o conhecimento dos indivíduos sobre a incidência do imposto é pior e resulta em maior dificuldade para o votante-contribuinte avaliar o verdadeiro custo dos serviços públicos, gerando incerteza na hora de votar.

[18] Veja-se por exemplo delBrio (1987,p.160).

Do ponto de vista da teoria da escolha pública, os indivíduos só poderão fazer uma escolha eficiente, avaliando corretamente as diferentes alternativas, na medida em que puderem atribuir o custo real ao preço-imposto que devem pagar e se puderem perceber uma relação direta entre o imposto e os benefícios que esperam obter do gasto público.

A relação entre o pagamento individual do imposto e o benefício individual do gasto público irá se tornando mais indireto, na medida em que a instituição impositiva afete o modo como são percebidas as diferentes alternativas que, em um processo político de escolha fiscal pode ser distorcida pela ignorância ou incerteza e pela ilusão financeira.

Buchanan (1973) observa ainda que um comportamento com ilusão financeira não é um comportamento irracional. Indivíduos com comportamento ilusório realizam escolhas consistentes. O problema é a forma como se percebe as alternativas, subestimando os custos dos serviços públicos.

Estudos Empíricos sobre a Ilusão Financeira

Os trabalhos recentes sobre o fenômeno da ilusão financeira são, basicamente, de caráter empírico e, em sua maior parte examinam os seguintes aspectos:

A. A estrutura e a natureza do sistema tributário:

Com relação à estrutura e natureza do sistema, tanto Puviani (1972), como Buchanan (1973), assinalam que certas classes de ilusão financeira seriam provenientes da estrutura e da natureza das instituições fiscais. Dois tipos de ilusões podem ser geradas deste modo: a que decorre de ligar o imposto a um acontecimento que o contribuinte considere prazeroso, como por exemplo o recebimento de heranças e doações, e a que provém da ocultação da carga tributária que, por sua vez, pode ser resultado de impostos indiretos, impostos retidos na fonte e da complexidade e fragmentação do sistema impositivo.

Vários trabalhos procuraram verificar a hipótese da complexidade e fragmentação como geradora de ilusão. Wagner (1976) a partir de uma amostra de 50 cidades dos Estados Unidos, concluiu que a fragmentação tributária tinha uma influência significativa sobre os gastos das cidades examinadas.

Pommerehne e Schneider (1978), trabalhando com uma amostra de 110 municípios suíços, corroboraram os resultados obtidos por Wagner (1976). Por outro lado, Munley e Greene (1978, p. 97) não confirmaram a hipótese de fragmentação. A conclusão dos autores, segundo suas próprias palavras, é de que "o suporte empírico da hipótese de ilusão financeira de Wagner parece ser menos forte do que os resultados apontam".

Oates (1988) argumenta que a própria estrutura do sistema tributário pode ser uma variável endógena, que faz com que as análises econométricas estejam sujeitas a desvios. É possível que o nível de gastos determine a estrutura do sistema tributário, isto é, diante de gastos crescentes as autoridades reajam diversificando o quadro tributário. Segundo o autor, o que necessitamos é uma teoria da determinação da estrutura impositiva que explique as escolhas da comunidade entre fontes alternativas de ingressos.

B. A ilusão financeira decorrente de transferências intergovernamentais.

Bosch y Suárez (1994, p. 67), examinando a existência de ilusão financeira no financiamento local através de transferências intergovernamentais, observam que evidências empíricas têm demonstrado que há uma maior propensão à expansão do gasto público local em resposta à percepção de transferências do que em resposta a um incremento da renda local, fenômeno denominado efeito aderência (*flypaper effect*).

O argumento é que se os governos locais financiam seus serviços públicos através de transferências, os indivíduos podem subestimar os custos e acreditar que se trata de uma redução do preço-imposto. O resultado será uma demanda superior e em consequência, um aumento do gasto público. Alguns autores como Courant, Gramlich e Rubinfeld (1979) associam o efeito aderência a um problema de ilusão financeira.

Oates (1988) observa que não está demonstrado que se precise de ilusão financeira para que se produza o efeito "flypaper", uma vez que se pode chegar ao mesmo lugar com um modelo maximizador da burocracia. O efeito "flypaper" é uma possibilidade, mas necessita mais apoio empírico.

C. A ilusão financeira decorrente do endividamento.

O endividamento como forma de financiamento dos serviços públicos foi considerada por Puviani (1972) como uma das possíveis formas de ilusão financeira. Buchanan (1973) corrobora a hipótese de Puviani. Em ausência de ilusão o financiamento mediante o endividamento ou a tributação leva aos mesmos resultados, dado um mesmo padrão de incidência. Por outro lado, em um comportamento com ilusão financeira os indivíduos subestimam o valor descontado presente, dos futuros pagamentos decorrentes do endividamento. O resultado é uma subestimação dos custos dos serviços públicos financiados através do endividamento e a consequência é a expansão do gasto público.

CAPÍTULO 7 - O IMPOSTO INVISÍVEL

A literatura a respeito do imposto invisível é pequena e esparsa. À parte Puviani (1973) que trata da ocultação tributária como elemento causador de ilusão em sua "Teoria da Ilusão Financeira", os demais autores geralmente associam a visibilidade do imposto à resistência do contribuinte.

ALGUMAS OBSERVAÇÕES SOBRE A INVISIBILIDADE DO IMPOSTO

O Efeito Resistência de Musgrave

Musgrave (1973,p.299) ao analisar as reações do trabalhador a uma mudança na taxa salarial induzida por um imposto observa que os impostos, principalmente os considerados injustos podem provocar um efeito-resistência *(spite-effect).*

A hipótese de um efeito-resistência é amparada, segundo o autor, pelo ponto de vista amplamente aceito e explicado pela ilusão monetária de que:

- os impostos ocultos são menos gravosos do que os ostensivos;
- é preferível uma grande variedade de impostos, porque ficam menos aparentes;
- os impostos retidos na fonte são menos nocivos (uma vez que são menos visíveis) do que o imposto de renda pago diretamente pelo contribuinte.

Musgrave (1973,p.300) segue, na verdade, uma linha paralela a Puviani ao notar que os impostos quando não são percebidos criam a ilusão de serviços públicos sem custo, e podem ter como consequência desvios na determinação do orçamento.

Revolta Tributária (Tax Revolt)

Sears & Citrin (1982), ao analisarem a política de elevação do imposto sobre a propriedade (*property tax)* cobrado na Califórnia, que gerou uma grande onda de protestos dos contribuintes e culminou com a proposição de uma nova forma de avaliação dos imóveis, com base no preço de compra, Proposition 13 (1978), observaram a existência de relação entre a elevação dos impostos e a forte reação dos contribuintes (*tax revolt*), segundo amostras de evidências que conectam a percepção individual da carga tributária ao comportamento dos contribuintes.

Os autores também citam Harold Welinsk que discute a possibilidade das reações aos impostos serem mais intensas onde o governo aumenta subitamente impostos altamente visíveis, como é o caso do imposto sobre a propriedade.

O IMPOSTO INVISÍVEL NO BRASIL

A dificuldade que o contribuinte encontra para identificar o imposto no Sistema Tributário Brasileiro foi apontada por Martoni et al. (1994,p.20):

> *"[...]Além disto, o sistema apresenta - em função do tratamento tributário diferenciado - uma baixa transparência, com uma grande discrepância entre alíquotas nominais e efetivas .No sistema tributário brasileiro é difícil identificar quem paga e quanto paga"*

Dois elementos contribuem de forma decisiva para a falta de transparência das relações tributárias no Brasil. A invisibilidade do imposto e a complexidade do sistema de

BIBLIOTECA KARL A. BOERCKER

transferências intergovernamentais que impossibilita ao contribuinte acompanhar o caminho percorrido por sua contribuição até a efetivação do gasto público.

A invisibilidade do imposto no Brasil é decorrente basicamente de dois fatores: o primeiro é a concentração da carga tributária em impostos indiretos, o segundo é o que chamaremos de "prática arrecadatória ocultadora do imposto".

O Imposto Indireto no Brasil

A forte participação dos impostos indiretos na composição da receita tributária brasileira pode ser verificada através do Quadro XVII que apresenta uma comparação entre a composição da carga tributária, por tipo de impostos, para vários grupos de países no ano de 1985. Os impostos diretos sobre a renda contribuíram com cerca de um terço da receita tributária nos países industrializados. Nos países da América Latina como um todo os impostos sobre a renda se limitaram a 15%, e no Brasil 15,7%. Nos países industrializados os impostos indiretos representaram 27,5% da arrecadação, na América Latina 56% e no Brasil 62,4%, enquanto os impostos diretos representaram apenas 17,6%, sendo que 5,5% referia-se ao imposto de renda incidente sobre empresas (pessoas jurídicas), cuja classificação como imposto direto é questionável[19] O Brasil tem, portanto, o sistema tributário com a mais alta concentração em impostos indiretos .

[19] vide Buchanan (1967)

Quadro XVII - *Indicadores Tributários por Grupos de Países-1985*

Porcentagem da receita tributária total

	Países Indust.	Oriente Médio	América Latina	Ásia	Brasil
Imposto Renda	33,0	36,0	15,0	25,5	15,7
Pessoal	27,0	17,0	5,0	7,5	10,2
Empresas	6,0	19,0	10,0	18,0	5,5
Imp. Indiretos	27,5	39,5	45,5	56,0	62,4
VAT/Vendas	17,0	10,5	13,5	14,0	60,3
Seletivos	9,0	7,0	17,0	19,0	-
Imp. e Exp.	1,5	22,0	15,0	23,0	2,1
Propriedade	2	3,0	2,5	3,0	1,9
Segur. Social	30,5	7,5	19,5	1,0	20,0

Fonte: World Bank, *World Development Report*, 1988.

A Prática Arrecadatória Ocultadora do Imposto no Brasil

A forma de incidência direta ou indireta tem grande importância na explicação da invisibilidade do imposto. O contribuinte sempre terá mais dificuldade para perceber um imposto indireto do que um direto. Todavia, ao examinarmos o caso brasileiro, deveremos ir um pouco mais além. Em alguns países, como por exemplo nos Estados Unidos da América existe a pratica de não incluir o imposto sobre vendas (*sales tax*) no preço da mercadoria ou do serviço comprado. O preço do produto é anunciado juntamente com a expressão *"plus tax"*, significando que ao preço da mercadoria será acrescido o imposto, que vem destacado.

Uma prática como esta, de tornar claro ao contribuinte o imposto que ele paga é perfeitamente aplicável a impostos como o ICMS e o ISS, mas não é o que ocorre no Brasil. Embora a Constituição Federal determine que:

"Art. 150 - .....

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços."

Este preceito constitucional não é adequadamente atendido. O modelo de nota fiscal para o consumidor, determinado pelo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo não prevê o destaque do imposto nas notas fiscais de venda ao consumidor. O mesmo se dá com o modelo de nota fiscal de prestação de serviços adotado pelo município de São Paulo. Não é possível, ao consumidor saber através da nota fiscal o valor do imposto pago, que, desta forma, se torna invisível a seus olhos.

Este comportamento pode ser explicado como uma tentativa das autoridades tributárias de diminuir a resistência do contribuinte, assim como evitar o custo político da cobrança do imposto (efeito-resistência de Musgrave). Também pode ser visto como uma forma de gerar no contribuinte uma ilusão de que não está arcando com o imposto, como propõe Puviani (1972).

Outro fator de grande importância na forma como o contribuinte brasileiro percebe os impostos é o sistema de repartição de impostos em vigor no país. Trata-se um sistema complexo (vide Capítulo 3), que torna quase impossível ao contribuinte saber o destino final de sua contribuição. De outro lado, também o cidadão beneficiado pelo gasto público não pode identificar a origem dos recursos que o beneficiam.

Nos remetendo novamente à Teoria da Ilusão Financeira de Puviani, devemos lembrar que para o autor a ilusão é, antes de tudo, um instrumento de dominação e exploração das classes inferiores. Assim é pertinente a observação de Camargo (1993, p.3), ao analisar o modelo federalista brasileiro,

"[...] Muitos municípios que não têm renda própria vivem apenas desses 'recursos externos', em parte canalizados para uma superdimensionada classe política local. Alguns Estados, que continuam com perfil de 'territórios', sobrevivem da mesma maneira. A ausência de acompanhamento especial dos gastos e investimentos propiciados pela única fonte mantenedora estimula o desgoverno, a irresponsabilidade política e o parasitismo de elites locais".

CONSIDERAÇÕES FINAIS

ILUSÃO FINANCEIRA E DEMOCRACIA

Buchanan (1967) reconhece a importância da contribuição de Puviani, todavia, faz restrições às hipóteses adotadas na Teoria da Ilusão Financeira.

"Puviani olha para o processo fiscal através de uma janela diferente daquela que tem sido usada por críticos de língua inglesa."(Buchanan, 1967, p.137).

Puviani trabalha com a suposição de um Estado monopolista (não democrático) e uma classe dominante, ou elite, que promove ilusões otimistas de modo a que os contribuintes sintam que pagam menos e recebem mais. Buchanan, por outro lado, assume que a estrutura política é fundamentalmente democrática e que as decisões fiscais são tomadas em última instância, por todos os membros da sociedade em um processo de votação, seja direta ou indireta.

As hipóteses de Puviani não são descabidas. Ao contrário, mesmo em nossos dias, encontram respaldo na realidade de muitos países, inclusive o nosso. Veja-se, por exemplo os comentários de Aspásia Camargo no capítulo anterior, acerca dos desvios no sistema de transferências intergovernamentais.

Uma lição importante a ser apreendida da contraposição das hipóteses de Puviani e Buchanan é que, se por um lado, a existência da ilusão financeira é perfeitamente possível, por outro, não há dúvida de que prejudica o processo democrático ao iludir o indivíduo e impedi-lo de avaliar corretamente as alternativas no processo político de escolha pública.

Curiosamente, a contribuição que uma maior transparência nas relações tributárias pode dar à democracia já foi apontada por observadores de outras áreas que as Finanças Públicas. Bill Gates presidente da Microsoft, ao comentar as possibilidades da Internet no aprimoramento da democracia lembra que a comunicação "on line", ou

seja computadores ligados à redes interativas, vão capacitar os cidadãos a tomar parte, com facilidade e rapidez, no processo democrático.

> *"A própria natureza do diálogo político vai evoluir, à medida que o acesso das pessoas às informações públicas e sua interação eletrônica com órgãos do governo - e também umas com as outras - forem se tornando cada vez mais comuns e corriqueiros." (Gates, 1996).*

A visibilidade no sistema tributário e a transparência das relações fiscais deve ser um objetivo da sociedade. Os meios para isto estão, a cada dia, mais disponíveis, seja no tocante às técnicas contábeis e orçamentárias, seja em relação aos meios de comunicação. Uma eventual reforma tributária deverá ter em conta este aspecto.

VISIBILIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA

Um tema sempre presente na agenda política do país é a reforma tributária. Longo e Rezende (1993) propõem uma metodologia para a revisão do título VI -"Da Tributação e do Orçamento" - da Constituição Federal, onde se destaca a preocupação com a transparência e visibilidade do sistema tributário a ser criado.

Os autores sugerem três princípios para direcionar a reforma: responsabilidade, visibilidade e simplicidade.

- **Responsabilidade**: será obtida a partir de um vínculo mais estreito entre a decisão de gastar e a de cobrar tributos. A aplicação deste princípio significa que o gasto público estadual e municipal deverá ser preferencialmente financiado por tributos de competência própria. As partilhas e transferências deverão ter uma função eminentemente compensatória.

- **Visibilidade**: a visibilidade dos tributos reforça a responsabilidade do governo, uma vez que, quanto mais visível o imposto, maior a resistência da sociedade ao gasto inútil e ao desperdício. A visibilidade depende da natureza dos impostos utilizados. Impostos sobre a renda, a propriedade e o consumo têm

grande visibilidade, ao contrário dos impostos que incidem cumulativamente sobre produção, vendas e operações financeiras.

- **Simplicidade**: a simplificação do sistema tributário deve contemplar a redução do número de tributos a partir da ampliação das bases de incidência.

Os princípios propostos por Longo e Rezende para nortear a revisão constitucional, no que toca à tributação e ao orçamento vão de encontro aos argumentos até aqui desenvolvidos. O princípio da responsabilidade levará, necessariamente, à revisão do modelo de federalismo fiscal adotado no país, dando uma nova função às transferências intergovernamentais, que deverão ser utilizadas para compensar diferenças regionais de renda ou custos e benefícios externos gerados por certas ações locais.

Os princípios da visibilidade e da simplicidades levarão à elaboração de um sistema tributário mais transparente, no qual os contribuintes poderão visualizar com mais nitidez os tributos cobrados e em decorrência, avaliar melhor o governo no processo eleitoral.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Fernando H. Mendes de. (org.) - **Constituições do Brasil**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1967

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 2 ed. São Paulo: In:**Revista dos Tribunais**, 1975,

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 5ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1977.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Relatório 1995**, 243p.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira, **Teoria Geral do Federalismo**. FUMARC/UCMG, Belo Horizonte, 1982.

BASTOS, Celso Ribeiro. A Constituição de 1988. In: **As Constituições Brasileiras**, Brasiliense, São Paulo, 1993.

BEREIJO, Alvaro R. La Teoria de La Ilusion Financiera de Puviani: una contribuicion al estudio psicologico y sociologico de la hacienda publica. in PUVIANI, Amilcare. "**Teoria de La Ilusion Financiera**". Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

BOCH, N. y SUÁREZ PANDIELLO, J. **Fiscal perception and voting. Environment and Planning** C: Government and Policy, v. 11, 1993,p.233-238.

BOSCH, Nuria y SUÁREZ, Javier. **Hacienda Local y Elección Pública: el caso de los municipios españoles**. Bilbao: Fundación BBV Documenta, 1994.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Ed. Saraiva, São Paulo, 1993.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Ed. Saraiva, São Paulo, 1988.

BRIO, Francisco Domingos del. **La Hacienda Publica Como Disciplina Cientifica y Su Metodologia**. 2.ed. Barcelona: Publicacions Universitat de Barcelona, 1987.

BUCHANAN, James M. **Public Finance in Democratic Process. North Carolina**: The University of North Carolina, 1967.

CAMARGO, Aspásia. **Pacto federativo para o Brasil do ano 2000**. O Estado de São Paulo, São Paulo, 8 de agosto de 1993, especial, p.3 e 4.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**, 2ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 1991, pg. 83.

COURANT, P. N., GRAMLICH, E. M. e RUBINFELD, D. L. "The Stimulative Effects of Intergovernmental Grants: or why money sticks where it hits". In MIESZOWSKI, P. e OAKLAND, W. (eds.). **Fiscal Federalism and Grants-in aid**. Washington D.C.: The Urban Institute, 1979.

FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil: causas e efeitos**. Brasilia: Senado Federal, 1986.

FILELLINI, Alfredo. **Economia do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 1989.

GATES, Bill. **Interatividade on line pode ajudar democracia.** São Paulo: Jornal Folha de São Paulo, 31jull996, caderno de informática, p. 6.

GROENEWEGEN, P.. Fiscal Federalism. In: EATWELL, J. MURRAY, M. e NEWMAN, P. eds.**"The New Palgrave: A Dictionary of Economics"**. Londres: The Macmillan press, 1987.

LEWIS, Alan. **The Psychology of Taxation**. New York: St. Martin's Press, 1982.

LONGO, C.A. e REZENDE, F. A revisão constitucional: tributação e orçamento. in D'ÁVILA, L. F. (org.). **"As Constituições Brasileiras"**. São Paulo: Brasiliense, 1993.

MARTONE, Celso L. LONGO, Carlos A. TORRES, Ivo. MOLDAU, Juan H. e SILBER, Simão Davi. **Uma proposta de reforma fiscal para o Brasil**. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 1994.

MENCKEN, H. L. ed. **A new Dictionary of Quotations on Historical Principles fron Ancient and Modern Souces**. New York: Knopf, 1942, p.1178.

MIKESELL, John L. **Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector.** 4ed. Belmont: Wadsworth Publishing Company, 1995.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Finanças do Brasil: Receita e Despesa dos Municípios** 1995. Brasília 1996 v.XLI

MUSGRAVE, Richard A. e MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática.** São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo de Economia Governamental**. São Paulo: Editora Atlas, 1973, 2v.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OATES, W. E. On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A Survey. In: OATES, W. E. "**Studies in Fiscal Federalism**". Vermont: Edward Elgar Publishing,1991 p.31-449.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984)**, São Paulo, Ed. Hucitec, 1995.

POMMEREHNE, W. W. e SCHNEIDER, F. **Fiscal Illusion, Political Insitutions, and Public Spending**. Kiklos, Basel, v31, n.3, p381-408, 1978.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria de La Ilusion Financiera. Madrid:** Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

RIANI, Flávio. **Economia do Setor Público: Uma Abordagem Introdutória**. 2 ed.São Paulo: Atlas, 1990.

ROSA, Maria A. **Consumidor deve exigir sempre a nota fiscal**. São Paulo: Jornal O Estado de São Paulo, 25.nov.1997, p.B6.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chartz. **Sistema Constitucional Tributário**, São Paulo, Ed. Forense, 1996.

SEARS, David O. & CITRIN, Jack. **Tax Revolt: Something for Nothing in California. Cambridge**: Harvard University Press, 1982.

SELCHER, Wayne A. "O Futuro do Federalismo na Nova República", in: **Revista de Administração Pública**, FGV, São Paulo, nov/1990

SERRA, José e AFONSO, José Roberto R. "Finanças Públicas Municipais - Trajetória e Mitos", in: **Conjuntura Econômica**, out/1991

SHOVEN, . Tax Incidence. In: . In: EATWELL, J. MURRAY, M. e NEWMAN, P. eds.**"The New Palgrave: A Dictionary of Economics"**. Londres: The Macmillan press, 1987.

SILVA, Vera M. da. **Os Municípios Paulistas e o Federalismo Fiscal Brasileiro**. São Paulo: IMESP; CEPAM, 1995.

SOCOLIK, Hélio. Transferências de impostos aos Estados e aos municípios. In: **Revista de Finanças Públicas/367**, p.71 a 110.

VILLELA, Luís. "Sistema Tributário y Relaciones Financieras Intergubernamentales: La Experiencia Brasileña". In: **Planeacion & Desarrollo**, Bogotá, 1993.

WAGNER, R. E. **Revenue Structure, Fiscal Illusion, and Budgetary Choice**. Public Choice, 1976, v25, p.45-61.

SÃO PAULO (ESTADO). **Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**.

SÃO PAULO (MUNICÍPIO) **Regulamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**.