

---

# O SISTEMA TRIBUTÁRIO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988<sup>1</sup>

---

*Francisco Dornelles\**

## 1. Introdução

A reforma tributária promovida pela Constituição de 1988 extinguiu impostos federais cumulativos e descentralizou a receita. O capítulo do sistema tributário da nova Constituição era (e ainda é) extremamente restritivo no que concerne à criação de novos impostos. Entretanto, a mesma Carta Magna abriu o caminho para a formação de um sistema tributário paralelo, formado por contribuições e até mesmo por taxas excessivas. Em particular, o capítulo dedicado à seguridade social da Carta Magna abriu caminho para a criação de novas contribuições, que, na realidade, são impostos disfarçados e alcançam receitas, lucros, loterias e até movimentação financeira. As contribuições não alcançam apenas os salários, como ocorre no resto do mundo.

Como a reforma tributária voltou à agenda nacional de debates, esta é uma excelente oportunidade para se recuperar a história dessa matéria. A começar por resgatar a ousadia e a eficiência da reforma dos meados dos anos 60, que edificou o sistema até hoje vigente. A Constituição de 1988 modernizou os impostos e descentralizou suas receitas, mas, nos outros títulos que não eram o das finanças públicas, abriu caminho para a formação de outro sistema, no qual ficou fácil aumentar a carga, explorar bases arcaicas e recentralizar as receitas. Recuperar e refletir melhor sobre esse processo histórico é uma boa fonte de inspiração para iniciarmos o que já passa da hora de ser mudado: ou a reforma do atual sistema ou, a opção de minha preferência, a construção de um novo sistema tributário no Brasil.

Para ajudar neste esforço maior de recuperar e analisar o tratamento dispensado à matéria tributária pela Constituição de 1988, realizamos um exaustivo levantamento bibliográfico, apresentado em anexo e com algumas citações ao longo deste texto.

---

<sup>1</sup> Este artigo reproduz, em parte, argumentos, citações e análises apresentadas pelo autor em diferentes trabalhos, artigos, discursos e pronunciamentos. Os principais trabalhos são reproduzidos ao final. Alguns estão disponíveis na página do Senador na Internet em: <<http://www.dornelles.com.br>>. O economista José Roberto Afonso e o estagiário Felipe Missoni prestaram apoio de pesquisa.

\* **FRANCISCO OSWALDO NEVES DORNELLES** é Doutor em Direito Financeiro pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Pós-Graduado em Finanças Públicas pela Universidade de Nancy (França) e em Tributação Internacional pela Universidade de Harvard (EUA). É Senador da República pelo Estado do Rio de Janeiro.

Certamente, ainda faltam muitas referências, cometemos injustiças, mas o espaço é limitado e, de qualquer forma, a lista de obras apresentadas constitui um bom de partida para o analista que quiser se debruçar e aprofundar na análise da reforma tributária de 1988, desde seus antecedentes até os seus principais desdobramentos.

## **2. Lei Fundamental**

Antes de tudo, gostaria de fazer uma breve digressão geral sobre a Constituição de 1988, porque muitos de seus traços marcantes, que a seguir aponto e critico, assumem cores ainda mais intensas no caso do capítulo do Sistema Tributário.

A Constituição, como Lei Fundamental da organização da sociedade política, é a lei de todos, a lei de toda a comunidade. Para ser legítima, deve conformar-se a sua vocação de lei nacional, de lei da coesão do grupo social, de lei assecuratória das condições mais gerais da sociedade, de título de garantia dos princípios da concórdia política, de primeiro símbolo da unidade da Nação.

A Constituição não é o lugar para o partido político consagrar o seu programa econômico e social. Nem o lugar adequado onde, na base de votações majoritárias, devem ser decididos os temas de alto conteúdo polêmico que dividem as diversas correntes ideológicas brasileiras. É o lugar onde devemos definir o que pode e deve nos unir acima de nossas divergências ideológicas e, desta forma, permitir o funcionamento de um regime democrático eficiente e estável.

E o que pode nos unir acima das divergências ideológicas, de modo a permitir a democracia que todos indistintamente aspiramos? Em primeiro lugar, as regras do jogo democrático, capazes de viabilizar a luta competitiva pelo poder, em forma de partidos políticos e programas, de modo a que tenhamos resultados sempre reconhecidos por todos. Essas regras têm de assegurar um governo apoiado pela maioria, que seja responsável. Assegurar, ainda, que a oposição de hoje não será destruída, mas que, amanhã, poderá vir a trocar de posições com o governo de hoje.

Em segundo lugar, o estabelecimento de um núcleo mínimo de valores básicos, capazes de dar um sentido ao jogo democrático e um fundamento estável às regras deste. Esses valores são, no fundo, o respeito ao próximo, o respeito à dignidade humana, o respeito aos direitos fundamentais da pessoa, o respeito aos princípios e direitos inalienáveis da sociedade. Pouco importa as razões filosóficas, ideológicas ou teológicas que levam as pessoas a aceitar esses valores. O fundamental é todos concordarem, pragmaticamente, que, sem que eles sejam

reconhecidos, a convivência democrática entre partidos e grupos divergentes torna-se simplesmente impossível.

A Constituição promulgada em 1988 resultou de um grande equívoco. Não foi ela uma carta de princípios. Aprovada por maiorias ocasionais, não conseguiu também firmar-se como a carta de todos. As 56 emendas constitucionais aprovadas até 2007 mais as 6 emendas da Assembleia Revisora, acrescidas de centenas de propostas de emendas em tramitação no Congresso, constituem um sintoma de baixo nível de aceitação da Constituição vigente e do inconformismo em relação a muitos de seus dispositivos. Isso se explica pelo erro original de se ter pretendido incluir no texto constitucional as posições de grupos, partidos, classes, setores da sociedade. Se a Carta somente contivesse aquelas regras básicas pelas quais, na sua generalidade, se norteiam partidos, grupos, setores e classes, sem entretanto acolher regras substantivas a respeito de seus pleitos particulares, a pressão constante por sua modificação seria drasticamente reduzida e o respeito a seus ditames, como lei permanente que deve ser, se mostraria muito maior.

Não obstante a nossa tradição de Constituição extensa, o recomendável, para torná-la duradoura, seria que fosse o mais sucinta possível. Uma Constituição destinada a reger a vida de um povo, de forma durável e estável, há de conter apenas os princípios fundamentais, tais como o sistema e a forma de governo, a soberania do povo, o respeito às leis, a garantia dos direitos individuais e coletivos, os direitos e os deveres da cidadania, as relações entre os poderes e entre os entes federados, a temporariedade dos mandatos e os processos canalizadores das soluções dos problemas.

A Constituição, em suma, cuida das questões superiores do Estado. Às leis, deve ser deixado tratar das opções políticas cotidianas. Aquelas se enquadram numa equação permanente; estas, numa equação mais móvel, alterável segundo as ideias dominantes. Se a Nação muda e elege governantes de outra vertente política, estes não ficam impossibilitados de realizar seu programa, porque as leis podem ser modificadas com relativa facilidade, de acordo com os desejos do povo.

A Carta de 1988, no entanto, fugiu desse figurino das modernas democracias e pretendeu dar solução a todas as divergências. As forças discordantes desse ou daquele ponto exercem pressão para modificá-la, em detrimento da aura de intangibilidade que a deveria cercar. A Constituição não deve ser nem socialista nem liberal. Ela deve conter princípios que não impeçam, quando vitoriosos nas urnas liberais ou socialistas, a adoção das correspondentes propostas políticas vencedoras.

### 3. O sistema tributário definido em 1965/67

Pretendo também dedicar espaço à reforma tributária dos anos 60 para atender dois fins. Primeiro, mostrar como o sistema vigente foi lá construído e apenas reformado pela Constituição de 1988. Segundo, buscar inspiração para construirmos um novo sistema, porque o vigente já acumula tantas disfunções e distorções, que exige uma mudança estrutural, com uma visão de estratégia de economia e sociedade, como se teve em 1965.

A reforma tributária de 1965, elaborada pelos professores Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Souza e Gerson Augusto da Silva, na gestão de Otávio Gouveia de Bulhões e Roberto Campos nos Ministérios da Fazenda e do Planejamento do Governo Castello Branco, teve como premissas básicas a redução do número de impostos, a criação de um sistema de repartição de receitas dos impostos da União para os estados e municípios e dos Estados para os Municípios, a substituição dos fatos geradores representados por atos jurídicos por fatos de natureza econômica que pudessem medir a capacidade contributiva, tais como renda, consumo e patrimônio<sup>2</sup>.

A reforma de 1965/67 iniciou em nossa federação o ciclo que chamo de “federalismo financeira de integração”. A ideia original era, de um lado, reduzir a autonomia dos estados e dos municípios para instituir tributos (aos estados sobraram ICM e o ITBI e aos municípios, o ISS e o IPTU); mais, por outro, criar canais de distribuição automática dos recursos arrecadados por uma máquina fiscal centralizada, a da União, com o que se visava maior eficiência administrativa a custos menores. A rigidez do sistema alcançou o máximo possível, pela absoluta vedação à bitributação e pela entrega da competência residual exclusivamente à União (aliás, pela redação original da Emenda de 1965, a competência residual seria simplesmente abolida).

Os objetivos daquela reforma eram grandiosos: criar um sistema tributário realmente integrado, harmônico e de caráter nacional, compatibilizando, ainda, a competência tributária com as responsabilidades da União relativamente à política econômica social; reduzir o número dos impostos e fundar os fatos geradores em bases sólidas, que tente evitar distorções e fatores de ineficiência; estruturar mecanismos adequados à utilização dos impostos para finalidades extrafiscais, vale dizer, como instrumentos de política econômica e social; racionalizar a arrecadação dos tributos, centralizando a legislação e a administração quanto a impostos, na esfera federal, mas estabelecendo mecanismos automáticos de distribuição do produto para as outras duas esferas; e remodelar determinados impostos, principalmente o de renda e o incidente sobre a

---

<sup>2</sup> Para uma apresentação detalhada e justificada do sistema tributário na época adotado, ver COMISSÃO DE REFORMA TRIBUTÁRIA/FGV, 1966.

produção industrial, de modo a permitir um aumento da progressividade global do sistema tributário, viabilizando uma mais justa divisão da carga tributária da sociedade. Orientando-se por esses objetivos, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, cujos princípios foram incorporados à Constituição de 1967, e o Código Tributário Nacional (Lei 5172/66) ergueram o novo sistema, que classificou os impostos, segundo a categoria econômica, em quatro grupos: comércio exterior; patrimônio e renda; produção e circulação; e especiais<sup>3</sup>.

O sistema tributário instituído com 15 impostos se apoiava principalmente em dois impostos federais – um imposto de renda progressivo e um imposto seletivo sobre o consumo de produtos industrializados (IPI) – e em um imposto estadual de consumo, cobrado no momento da circulação, cujo fato gerador era a saída das mercadorias do estabelecimento industrial, comercial ou produtor – o ICM. Da arrecadação do imposto de renda e do IPI era destinado um percentual para os fundos de participação dos estados e dos municípios. Da arrecadação do ICM, um percentual pertencia aos municípios.

O Sistema Tributário de 1966 funcionou de forma bastante positiva até 1988 e presenciou o chamado “milagre econômico”, quando o país cresceu a taxas extremamente elevadas. É verdade que, devido a uma série de fatores, o sistema tributário nacional não pôde ser aplicado, desde logo e rigorosamente, de acordo com o espírito renovador que orientou a reforma tributária<sup>4</sup>. A

---

<sup>3</sup> O primeiro grupo, o dos “Impostos sobre o Comércio Exterior”, abrigou os impostos de importação e de exportação, transferido este último, como já se viu, à competência da União. O segundo, o dos “Impostos sobre Patrimônio e a Renda”, reuniu o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência dos municípios, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), de competência dos estados, e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e o sobre a Renda e Proventos, ambos da competência da União. As maiores alterações ocorreram no terceiro grupo, o dos “Impostos sobre a Produção e Circulação”. Nele, em substituição ao antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, foi introduzido o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), de competência dos Estados, cuja incidência ocorre de forma não cumulativa, ou seja, recai apenas sobre valor adicionado. Trata-se de um imposto de alíquota uniforme, não influido, por isso mesmo, na alocação dos recursos e dos investimentos. Outras vantagens desse imposto, devido a sua não-cumulatividade, são a de permitir a tributação das importações e a de não favorecer a verticalização das atividades produtivas. Nesse grupo também, em substituição ao imposto de consumo, foi criado, no âmbito da competência federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), incidindo igualmente sobre o valor adicionado, mas com alíquotas diferenciadas, estabelecidas na razão inversa à essencialidade dos bens. Também na competência federal, foi incluído o Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Nesse grupo ainda, mas de competência municipal, foi previsto o imposto sobre serviços de qualquer natureza, substituindo o Imposto sobre Indústrias e Profissões e o Imposto sobre Diversões Públicas. Um quarto e último grupo – o dos “Impostos Especiais” – juntou os Impostos dos Únicos sobre Minerais, sobre Energia Elétrica, sobre Combustíveis e Lubrificantes, todos de competência federal.

<sup>4</sup> O imposto de renda foi imaginado desde a implantação do novo sistema, como instrumento, não só de arrecadação, mas também de política econômica e de justiça fiscal. Entretanto, o excesso de incentivos setoriais e regionais fez com que perdesse parte de sua eficácia como instrumento de geração de receita, bem como produzisse um impacto regressivo sobre o sistema tributário em seu todo, beneficiando principalmente as pessoas de classe de renda mais elevada. No que tange ao imposto sobre produtos industrializados, importante desvio decorreu da ampliação exagerada do seu campo de incidência. Isso afetou o seu caráter seletivo, uma vez que alcançava produtos de amplo consumo popular, fabricados predominantemente por pequenas e médias empresas nacionais, com utilização intensiva de mão-de-obra. Na área do imposto sobre circulação de mercadorias, a principal distorção, face à concepção do sistema, se prendeu a sua utilização

filosofia inicial da reforma – centralização da competência tributária com redistribuição do produto da arrecadação – foi também afetada por uma série de medidas que, visando resolver problemas conjunturais, acabaram reduzindo os recursos transferidos aos estados e municípios<sup>5</sup>.

#### 4. A reforma da Constituição de 1988

Os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte foram iniciados em março de 1987 e distribuídos entre subcomissões temáticas. O sistema tributário foi analisado por subcomissão dirigida pelos constituintes Benito Gama e Fernando Bezerra Coelho, cujo anteprojeto foi aprovado em 25/5/1987. A proposta foi consolidada com o de outra duas subcomissões, que trataram dos orçamentos<sup>6</sup> e do sistema financeiro, no âmbito da comissão temática, composta por 62 membros, que teve a oportunidade de presidir e que teve como relator o constituinte José Serra. O anteprojeto foi aprovado em 22/6/1987.

Sobre os dois temas que polarizaram os debates da reforma tributária durante a Assembleia Constituinte, vale reproduzir dois trechos extraídos do relatório da comissão. Sobre descentralização e fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios, assim se posicionou o Relator José Serra:

O esforço (...) evidencia-se principalmente pela ampliação da base do ICM e pela maior liberdade na fixação de suas alíquotas; (...) ao mesmo tempo em que se ampliam, significativamente, o FPE e o FPM. No mesmo sentido, embora com menor significado, situam-se a partilha da fração do IPI com estados e municípios (...). Veda-se a vinculação dos recursos transferidos a aplicações pré-determinadas e criam-se mecanismos de participação de representantes dos estados e dos municípios, para fins de acompanhamento dos cálculos e das liberações dos recursos transferidos, e do processo de descentralização de funções e de atividades. Elimina-se a faculdade de a União conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Cria-se um fundo de descentralização, cuja principal fonte é o FINSOCIAL. Desnecessário dizer que essa descentralização é essencial para viabilizar o equilíbrio financeiro básico que deve existir entre as três esferas do governo na federação.

---

como instrumento de política econômica. Esse imposto, pelas suas características, foi idealizado como uma função meramente arrecadadora, de modo que a não incidência sobre bens de capital e matérias-primas importadas e uma grande gama de isenções provocaram um desvirtuamento do sistema originalmente imaginado. Além do mais, as suas alíquotas, nas operações internas, em 1968, caíram de 18% (no Norte e no Nordeste) e de 17% (no centro-sul), para 15% e 14% respectivamente, afetando o equilíbrio financeiro dos estados.

Para aprofundar uma análise econômica crítica do sistema de 1965, ver Varsano (1981) e Serra (1983).

<sup>5</sup> Os percentuais que constituem os fundos de participação dos estados e municípios, originalmente fixados em 20% do produto da arrecadação do IPI e do Imposto de Renda, foram reduzidos, em 1969, para 10%, permanecendo nesse nível até 1975, quando começou a ser continuamente elevado por várias emendas constitucionais. Para uma crítica mais focada nos aspectos federativos e políticos da reforma de 1965, ver Oliveira (1981).

<sup>6</sup> Para uma análise detalhada sobre os trabalhos da Assembleia Constituinte em torno da matéria do orçamento público, ver Afonso (1999).

Já sobre a atenuação dos desequilíbrios regionais, tema recorrente na comissão, o relatório do constituinte José Serra registrou:<sup>7</sup>

O esforço para corrigir os desequilíbrios regionais confirma-se não só pelo aumento do FPE e do FPM, mas também pela manutenção do Fundo Especial para o Norte-Nordeste que, de acordo com o anteprojeto, destina-se a aplicações nessas regiões através de instituições oficiais de fomento. Como sabemos, o FPE e o FPM são distribuídos de forma a beneficiar as regiões, estados e municípios menos desenvolvidos.

O texto do capítulo do sistema tributário promulgado na Constituição de 1988 reflete em sua quase totalidade o que tinha sido concebido e detalhado na Comissão Temática da Tributação, Orçamentos e Finanças, antes citada. Nela, foi construído um forte consenso político. A imposição de perdas de receitas ao governo federal tinha sido acordada desde o início dos trabalhos da Constituinte e suas autoridades optaram por pouco interferir nos debates. Quando um grupo de constituintes, conhecido como *Centrão*, optou por apresentar substitutivos globais ao relatório da Comissão de Sistematização, praticamente nenhuma mudança relevante foi proposta nos capítulos dedicados à tributação e aos orçamentos públicos.

A Constituição de 1988, no seu capítulo tributário, manteve praticamente a estrutura da Emenda nº 18 de 1966. O IR e o IPI continuaram sendo o carro chefe da arrecadação da União e o ICM (que se tornou ICMS), a principal fonte de arrecadação dos estados.

A ênfase do legislador constituinte foi promover uma acentuada descentralização dos recursos tributários e assim fortalecer financeiramente os estados e os municípios, sendo estes últimos os maiores beneficiados<sup>8</sup>. As alterações foram as seguintes:

- o antigo imposto estadual sobre circulação de mercadorias (ICM) absorveu cinco impostos que antes eram da competência exclusiva federal: sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e mineração (os três impostos únicos)<sup>9</sup>, bem como

<sup>7</sup> Ainda sobre esta última questão, José Serra acrescentou em entrevista (Revista *Isto É*, 10/6/1987, p.18): “Durante muito tempo, imaginou-se que a Assembleia encarregada de definir uma nova ordem jurídica para o País seria monopolizada pelo permanente confronto entre progressistas e conservadores, esquerda e direita. Nos últimos dias, sem que se pudessem aplicar aos participantes dos debates quaisquer dos chavões ideológicos, um novo divisor de águas emergiu no rastro de uma das mais antigas pendengas da política brasileira: a questão regional (...).

[B]astou que se falasse em recursos orçamentários, em dinheiro (...) para que a questão regional aflorasse de maneira aguda, passando por cima de todas as considerações partidárias e ideológicas.”

<sup>8</sup> Para conhecer estudos e proposições que foram utilizados como ponto-de-partida para os trabalhos da Assembleia Constituinte, ver CRETAD (1987).

<sup>9</sup> É interessante registrar à parte que energia elétrica e combustíveis foram incluídos na base do ICMS com um novo e diferente formato de tributação interestadual: com receita integral para o estado de consumo, fora da regra normal do imposto.

A motivação decisiva foi o fato, por quase todos esquecido, de que, na fase final dos trabalhos da Constituinte, o Ministério da Fazenda apresentou proposta para manter o imposto único em sua competência e ofereceu, como contrapartida para atrair o voto especialmente das regiões menos desenvolvidas, a transferência de parcela maior da receita para os estados segundo a localização dos consumidores. Como a esmagadora maioria dos constituintes provinha de estados que consumiam muito mais do que produziam (afinal, os recursos minerais e hídricos são extremamente concentrados em poucas unidades federadas), só havia duas alternativas possíveis: manter o imposto único cumulativo ou se modernizar e ampliar a base do

sobre comunicações e transportes, e passou a ser conhecido como ICMS (art.155, I, *b*); além disso, no campo da repartição da receita desse imposto, a cota-parte dos municípios foi elevada de 20 a 25% (art.158, IV);

- ainda sobre a competência estadual, foi redefinida a exigência do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações (art. 155, I, *a*), preservado o imposto sobre veículos – IPVA e inovado com a criação de um adicional de até 5% sobre o IRPJ devido pelas empresas nos respectivos territórios (art. 155, II) – aliás, este último foi extinto poucos anos depois, diante dos problemas operacionais e da baixa arrecadação;
- a competência municipal foi ampliada através dos impostos sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (antes cobrado pelos estados) e sobre vendas a varejo de combustíveis, exceto óleo diesel – conhecido como IVVC (art.156, II e III);
- a participação na arrecadação federal (art. 159) foi ampliada graças: ao aumento da proporção do IR e do IPI destinada aos fundos de participação dos estados e dos municípios, que saltaram, respectivamente, de 14% para 21,5% e de 17% para 22,5% (inciso I, *a* e *b*); à criação dos fundos de financiamento ao desenvolvimento regional, em substituição ao fundo especial, com incremento de 2% para 3% do IR e IPI (inciso I, *c*); e à criação da partilha de 10% do IPI com os estados exportadores de produtos industrializados, dos quais 25% destinados aos municípios, segundo o mesmo rateio aplicado ao ICMS (inciso II);
- a permanência no estado e no município do IR que este retém na fonte passou a abranger todos os rendimentos pagos pela administração pública, além da aplicação desta regra também para as fundações municipais (art.158, I);
- a arrecadação do imposto federal sobre operações financeiras (IOF), incidente sobre o ouro foi toda compartilhada – 30% para os Estados e 70% para os municípios de origem da extração (art.153, § 5º );
- em sentido inverso, houve redução pela metade da partilha municipal do imposto territorial rural (ITR) arrecadado pela União, mas a perda de receita foi insignificante porque a arrecadação do citado imposto era desprezível;
- dentre as demais normas, a União foi proibida, expressamente, de instituir isenções que abrangessem tributos municipais (art.151, III); as imunidades tributárias foram limitadas às finalidades essenciais de templos, partidos, sindicatos e instituições filantrópicas, não sendo aplicadas às atividades do setor produtivo estatal regido por normas do setor privado – como é o caso, por exemplo, dos serviços portuários (art.150); em relação à contribuição de melhoria, abandonou-se o condicionamento em relação à figura da “valorização imobiliária”; a nova Carta diminuiu os requisitos para a cobrança desse tributo ao vinculá-lo, apenas, às “obras públicas” (art.145, III).

---

imposto estadual, mas simultaneamente adotar a regra de cobrança no destino. Aliás, esse princípio foi proposto para o imposto, não apenas em relação às novas bases, como também para as antigas bases, pelo relator da comissão temática, mas foi rejeitado, como já dito, porque autoridades e parlamentares do Nordeste e Norte preferiam aumentar as transferências federais.

De qualquer forma, o fato incontestável é que, com a adoção do destino para as novas bases do ICMS, nenhum estado perdeu a receita que simplesmente não dispunha porque a energia elétrica e os combustíveis, assim como as comunicações e os minerais, eram tributados apenas pela União e não pelo imposto estadual.

Os Constituintes também promoveram avanços muito importantes no campo das limitações ao poder de tributar, que muitos ignoram ou esquecem. Neste caso, podemos citar: a competência residual, limitada à União, foi fortemente restringida – exigida lei complementar, não-cumulatividade e base diferente dos atuais impostos (art.154, I); assim como empréstimos compulsórios só poderão ser criados por lei de quórum qualificado; a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º) e a vedação para tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente (art. 150, II) são dois princípios explicitados no texto constitucional; anistia ou remissão só por lei específica (art. 150, § 6º); e vedação para tributos federais diferenciados no território (art. 151, I).

Sobre os primeiros impactos da reforma promovida pela Constituição de 1988<sup>10</sup>, vale se concentrar nos aspectos que mais chamaram a atenção dos constituintes.

Quanto à descentralização tributária, em artigo publicado na revista da FGV, *Conjuntura Econômica*, de 1991, o Governador José Serra e o economista José Roberto Afonso estimaram que a reforma constitucional, depois de computadas todas as medidas (inclusive relativas às contribuições sociais), provocaram: por um lado, uma perda líquida para a União de 0,6% do PIB ou 4% das receitas tributárias pré-reforma; por outro, os estados ganhavam 0,7% do PIB ou mais 10% de receitas disponíveis e os municípios, 0,9% do PIB ou mais 26% em receitas; no agregado, a carga tributária aumentou 1% do PIB<sup>11</sup>.

Vários estudos de especialistas e organismos internacionais atestam<sup>12</sup> que poucos países no mundo apresentam hoje uma estrutura fiscal tão descentralizada quanto a brasileira, que se assemelha a de federações de larga tradição, como Canadá, Alemanha e Estados Unidos.

Enfim, os números sobre o primeiro período pós-Constituinte são inequívocos sobre os ganhos de recursos que estados e, muito mais, municípios, especialmente aqueles localizados no Nordeste, Norte e Centro-Oeste, alcançaram com a reforma tributária promovida pela nova Constituição. A descentralização, entretanto, será parcialmente revertida pela expansão das contribuições cobradas pela União, o que passou a ser feito de forma cada vez mais acelerada nos últimos anos.

## **5. O outro sistema engendrado em 1988**

O capítulo tributário da Constituição de 1988 acolheu, como já mencionamos, normas muito rígidas, que praticamente tornavam impossível a criação de novos impostos. Entretanto,

---

<sup>10</sup> Vários livros foram publicados detalhando a análise de cada dispositivo do texto constitucional de 1988, nos permitimos destacar o organizado pelo professor Dr. Ives Gandra Martins – Martins (1992).

<sup>11</sup> Ver Serra; Afonso (1991).

<sup>12</sup> É o caso de Shah (1990), por exemplo.

a Constituição de 1988, em outros capítulos, especialmente no da seguridade social<sup>13</sup>, criou um sistema tributário paralelo, permitindo ao legislador criar uma série de contribuições sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro – para a seguridade social (art. 195); para o ensino fundamental (art. 212, § 5º); para o apoio ao trabalhador (art. 239); e para entidades vinculadas ao sistema sindical (art. 240).

Especificamente em relação às contribuições para a seguridade social, foram elas excepcionalizadas do chamado princípio da anualidade pelos constituintes, podendo ser exigidos 90 dias da data da publicação da lei que as criou ou majorou. Ou seja, era muito mais fácil aumentar a incidência de contribuições do que de impostos, e ainda havia a vantagem, para o governo federal, de nada compartilhar com outros governos – sem mencionar que, na maioria das vezes, o incremento de tais contribuições foi regulado por medida provisória.

Faltou um melhor esforço de sistematização e consistência durante a Assembleia Constituinte. Como se iniciaram os trabalhos com a divisão das matérias entre dezenas de comissões e subcomissões, as contribuições e outras formas de exigências compulsórias foram surgindo nos relatórios que tratam de outros títulos e capítulos diferentes ao do sistema tributário. Ou seja, por um lado, a Comissão de Finanças, formada por menos de 10% do total de constituintes da assembleia, examinava os impostos e aprovava a redução do seu número, as restrições para que fossem facilmente majorados e raramente criados novos, a descentralização da receita, entre outros. Enquanto que, por outro lado, nas outras comissões, especialmente em torno da ordem social, contribuições eram criadas e cravadas no texto constitucional, era facilitada sua cobrança e não prevista a repartição federativa de seus recursos.

A desarticulação institucional só não foi pior porque, na fase final de trabalhos da Constituinte, em uma das raras mudanças promovidas no texto do capítulo do sistema tributário, foi aprovada a redação de um artigo exclusivamente dedicado às contribuições, o último da seção dos princípios gerais (art. 149). Além de explicitar que a competência para sua criação é exclusiva da União e deve constituir instrumento de sua atuação nas áreas sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas, aproveitou-se a ocasião para prever que essas contribuições deveriam atender às normas gerais fixadas em lei complementar (art. 146, III) e aos princípios da legalidade e da anterioridade (art. 150, I e III) – nesse último caso, com a exceção já comentada das

---

<sup>13</sup> Para uma explicação da motivação dos Constituintes para a reforma e ampliação das contribuições para a seguridade social, ver Azeredo (1987).

contribuições para a seguridade social. Apesar disso, as contribuições se multiplicaram e cresceram com mais intensidade que os impostos depois de 1988.

Com base nas facilidades criadas pelo capítulo da seguridade social, o legislador reduziu o IR e o IPI, cuja receita era partilhada com estados e municípios, e criou uma série de contribuições sociais, cuja receita era totalmente distribuída à União. A alíquota do imposto de renda sobre pessoa jurídica foi reduzido de 35% para 25% e criada uma contribuição social de 9% sobre o lucro, que nada mais é do que um imposto de renda de receita não compartilhada com estados e municípios. O IPI, imposto de consumo de natureza não-cumulativa, foi reduzido, e foi criado o FINSOCIAL, atual COFINS, que hoje nada mais é do que um ICMS federal, cuja receita pertence integralmente à União. Foram criados também o PIS-PASEP e a CPMF.

A ideia da Constituição de 1988, ao possibilitar ao legislador criar contribuições sobre a folha de salário, o faturamento ou o lucro das empresas, era deixar uma larga margem de alternativas, de modo a estruturar uma contribuição social que satisfizesse às necessidades financeiras da seguridade social e atendesse às exigências técnicas da tributação. Ocorre, entretanto, que o legislador infraconstitucional, ao invés de optar por uma das formas de estruturação, criou uma contribuição social sobre cada uma das possibilidades constitucionais. Chegamos a manter duas contribuições sobre o faturamento – o PIS e o FINSOCIAL, hoje COFINS –, conseqüentemente, com o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo (isso sem contar que outras tantas contribuições e taxas alcançam bases muito semelhantes)<sup>14</sup>.

Essa não foi apenas uma questão tributária, no sentido mais restrito. A questão federativa foi decisiva. Como reação à descentralização da reforma de 1988, a União passou a cobrar cada vez mais contribuições – e mesmo taxas –, e, em consequência, reduziu a importância relativa dos impostos, cuja receita era compartilhada com estados e municípios. Foi no bojo dessas mudanças que foram criadas a COFINS, a CSLL, a CPMF e as CIDEs. Além de afetar o equilíbrio federativo, a justiça social e a eficiência econômica também foram prejudicadas, porque muitas dessas contribuições têm natureza regressiva e cumulativa. São cobradas de forma invisível, embutidas nos preços dos bens e serviços, e, hoje, já propiciam uma arrecadação maior que aquela derivada dos impostos clássicos.

---

<sup>14</sup> O peculiar sistema de financiamento da seguridade social no Brasil é analisado, inclusive levando em conta os desdobramentos recentes, em Dain (2005) e Serra; Afonso (2007b).

Essa estratégia avançou tanto, que não há como negar a tendência à recentralização no período mais recente, quando analisada a divisão federativa do “bolo” tributário<sup>15</sup>. O quadro a seguir, elaborado pelo economista José Roberto Afonso, compreende o conceito mais abrangente de carga tributária (incluídas receitas não computadas na análise do item anterior) e mostra que, depois de computadas transferências obrigatórias, a participação relativa da União na receita tributária nacional cresceu 1,4 ponto percentual nesta década. No longo prazo, comparada a divisão federativa da geração direta de recursos e, sobretudo, da receita disponível, fica clara outra profunda mudança observada na federação: os municípios avançaram sobre o espaço que antes era ocupado pelos estados. E esse é um processo muito mais acentuado do que ocorreu com a União, que reverteu muito das perdas sofridas em 1988.

#### **Arrecadação Tributária por Esfera de Governo – 1960/2006**

Ano	Receita % PIB	Central	Estadual	Local	Total
		Composição – % do Total			
<b>ARRECADAÇÃO DIRETA</b>					
1960	17,41	64,0	31,3	4,7	100,0
1980	24,52	74,7	21,6	3,7	100,0
1988	22,43	71,7	25,6	2,7	100,0
1995	26,93	66,0	28,6	5,4	100,0
2000	31,15	66,7	27,6	5,7	100,0
2006	35,50	68,3	26,0	5,7	100,0
<b>RECEITA DISPONÍVEL</b>					
1960	17,41	59,5	34,1	6,4	100,0
1980	24,52	68,2	23,3	8,6	100,0
1988	22,43	60,1	26,6	13,3	100,0
1995	26,93	56,2	27,2	16,6	100,0
2000	31,15	55,8	26,3	17,9	100,0
2006	35,50	57,2	25,4	17,4	100,0

Elaborado por Afonso, Meirelles e Castro.

Fontes: Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF

Conceito de contas nacionais – impostos, taxas e contribuições, inclusive FGTS e Sistema S.

Receita disponível considera repartição constitucional de impostos.

À parte, é comentado que a repartição da receita tributária compreende os fundos de participação, a quota do salário-educação, a redistribuição promovida pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB) e, ainda, os repasses federais oriundos da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87, de 1996), entre outros. Abrange uma movimentação expressiva de recursos públicos: em 2006, foram cerca de R\$ 137 bilhões, equivalente a 5,9% do PIB, como

<sup>15</sup> Para uma análise crítica de como a política tributária mais recente atenuou a descentralização fiscal, entre outros autores, ver Serra; Afonso (2007<sup>a</sup>) e Afonso; Barroso (2007).

detalhado na tabela a seguir. Nesse ano, a União transferiu para as outras esferas de governo cerca de R\$ 82 bilhões ou 60% da repartição nacional de tributos. É curioso que os estados entregaram aos seus municípios cerca de R\$ 11 bilhões a mais do que receberam da União a título de transferências obrigatórias em 2006. Isso explica porque eles também perdem participação relativa no cálculo final da divisão do “bolo” tributário nacional, do mesmo modo que o governo federal.

### Repartição Constitucional e Legal de Receitas Tributárias em 2006

Transferências	R\$ Bilhões	% PIB	% Total	Per capita (R\$)
<b>Soma</b>	<b>136,8</b>	<b>5,89</b>	<b>100,0</b>	<b>745</b>
<b>União para Estados</b>	<b>43,9</b>	<b>1,89</b>	<b>32,1</b>	<b>239</b>
FPE	28,2	1,21	20,6	154
FPEX (10% IPI)	2,3	0,10	1,7	13
SAL. EDUCAÇÃO	4,6	0,20	3,4	25
FUNDEF/B	4,4	0,19	3,2	24
Auxílio Exportadores	1,8	0,08	1,3	10
CIDE	1,3	0,06	1,0	7
Lei Kandir ICMS	1,2	0,05	0,9	7
IOF OURO	0,0	0,00	0,0	0
<b>União para Municípios</b>	<b>37,8</b>	<b>1,63</b>	<b>27,7</b>	<b>206</b>
FPM	29,5	1,27	21,6	161
FUNDEF	6,7	0,29	4,9	37
Auxílio Exportadores	0,6	0,03	0,4	3
ITR	0,2	0,01	0,1	1
CIDE	0,4	0,02	0,3	2
Lei Kandir ICMS	0,4	0,02	0,3	2
IOF OURO	0,0	0,00	0,0	0
<b>Estados para Municípios</b>	<b>55,0</b>	<b>2,37</b>	<b>40,2</b>	<b>300</b>
ICMS	35,2	1,52	25,7	192
FUNDEF/B	13,2	0,57	9,6	72
IPVA	6,0	0,26	4,4	33
FPEX (10% IPI x 25%)	0,6	0,03	0,4	3

Fontes primárias: STN e CONFAZ (repartição estadual arbitrada a partir da receita).

Enfim, os impostos estão ficando para trás diante do avanço das contribuições. Em 1984, volto a repetir, a arrecadação do imposto de renda e do IPI representavam 80% da arrecadação federal. Em 1988, 84% da arrecadação de impostos da União e 43% do somatório de todos os tributos coletados nessa esfera provinham de apenas dois impostos: o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Desde a promulgação da nova Constituição, aqueles dois impostos perderam cada vez mais prioridade na política tributária federal e, por conseguinte, também diminuíram sua importância na geração da receita – chegaram a representar apenas um quarto da arrecadação tributária federal em 2005 e alcançaram 26,4% em 2006.

## 6. Pós-Constituinte

Não faltam trabalhos demonstrando e analisando o comportamento da arrecadação tributária<sup>16</sup>, da divisão de suas receitas entre níveis de governo<sup>17</sup> e setor de atuação, as mudanças no processo político<sup>18</sup>, da elaboração e aplicação da legislação infraconstitucional e da correspondente jurisprudência<sup>19</sup>. Não cabe repetir nem mesmo resumir todo esse conteúdo aqui. Aproveito apenas para destacar algumas lições e características mais marcantes do que se passou nos últimos 20 anos.

Como a reforma tributária voltou à agenda nacional de debates, é importante, antes de tudo, esclarecer quais são os objetivos, matéria e impactos das definições a serem tomadas no texto constitucional e o que é matéria das leis, políticas e práticas posteriores.

Existe na discussão da matéria uma grande confusão entre *ajuste fiscal e reforma tributária*, que é apenas um dos pontos do ajuste<sup>20</sup>. Muitos consideram também que o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro compreende exclusivamente uma reforma da Constituição. O caso da carga tributária é emblemático.

A Constituição diretamente não aumenta ou reduz o tamanho da carga tributária. Ela apenas define o poder da União, dos estados e dos municípios para criar, aumentar ou reduzir tributos, o que é feito através da lei. A Constituição não precisa o alcance dos impostos. Caso a lei do imposto de renda reduza o limite de isenção, o número de contribuintes do imposto pode aumentar consideravelmente. Por meio de decreto, pode ser aumentada a abrangência do IPI. O único imposto em cascata existente no capítulo tributário da Constituição é o imposto municipal sobre serviços, que atinge apenas uma parcela da atividade econômica. A COFINS e o PIS-PASEP, que incidem em cascata, são contribuições sociais não tratadas no capítulo do sistema tributário.

As maiores dificuldades hoje existentes no País na área da receita fiscal provêm da área da seguridade social, da complexidade da legislação específica dos impostos e de uma administração tributária atrasada e burocratizada. O número de contribuições e taxas existentes é muito mais elevado do que o de impostos. Mas todas elas foram criadas por lei e podem ser eliminadas por lei. Como já foi dito, o capítulo da Constituição dedicado à

---

<sup>16</sup> Para uma série histórica da arrecadação no pós-guerra e para o debate metodológico em torno do conceito de “carga tributária” adotado pelos economistas, ver Afonso; Meirelles (2005).

<sup>17</sup> Muitos autores e trabalhos analisaram o impacto federativo da reforma tributária de 1988, podemos aqui citar apenas alguns: Teixeira (1988); Secretaria da Receita Federal (1994); Costa (1995); Oliveira (1995); Serra; Afonso (1999); Mora; Varsano (2001); e Castanhar (2003).

<sup>18</sup> Para uma abordagem do processo político de decisões, ver, entre outros, Melo (1998) e Souza (1998); Azevedo; Melo (1997); Selcher (1999); Horta (1999); Barbosa; Tristão (1999); Souza (2001); Eidt (2007).

<sup>19</sup> Dentre outros, ver Piscitelli; Silva; Giffoni; Rosa (1989) e Martins (1992).

<sup>20</sup> Para um histórico do processo recente de ajuste fiscal no País, vide Giambiagi (2008).

seguridade social permitiu criar, na prática, um sistema tributário paralelo, que não obedece aos princípios da boa técnica e de justiça fiscal, – pessoalidade, não-cumulatividade, progressividade.

No campo da administração tributária, o gerenciamento por vezes deixa a desejar, tendo em vista o excesso de controles, de burocracia e a pouca utilização dos recursos oferecidos pela informática. Existe, também, resistência da máquina administrativa contra quaisquer medidas que impliquem simplificação dos procedimentos tributários.

Como foi dito, a Constituição Federal, no capítulo tributário, apenas define a competência da União, dos estados e dos municípios para criar impostos e estabelece limites ao exercício dessa competência. Para diminuir ou elevar a carga tributária, aumentar a abrangência dos impostos, simplificar a legislação, suprimir impostos em cascata, desonerar as exportações e eliminar tributos, não é necessária, portanto, uma revisão constitucional. Todos esses objetivos podem ser alcançados, excepcionalmente, através de lei complementar e, na grande maioria dos casos, por leis ordinárias, decretos e boa gerência administrativa.

Sobre a questão da divisão federativa dos recursos e, o principal, do poder político, é preciso qualificar que nunca se compreendeu, ou se aceitou, o alcance da mudança promovida pela Constituição de 1988. A consolidação do regime democrático e da federação no Brasil exige um amplo processo de desconcentração de poder, que passa pela redução da competência da União e pela transferência de maiores encargos a estados e municípios<sup>21</sup>.

Ora, os regimes políticos fechados têm como corolário a concentração de poder. No período pós 1964, a concentração de poder no Brasil se deu pelo enfraquecimento do Poder Legislativo, dos estados e dos municípios, e pela redução da área de atuação do setor privado. A Constituição de 1988 transferiu expressiva massa de recursos da União para estados e municípios. Ao transferirem maiores recursos para os estados e municípios, os constituintes de 1988 esperavam que a modificação na partilha das receitas públicas produzisse naturalmente uma nova acomodação na distribuição de encargos. Entretanto, isso não ocorreu. Atualmente, União, estados e municípios atuam de forma concorrente em diversas áreas. Nos mais de cinco mil municípios do País se faz sentir, de forma direta ou indireta, a presença dos órgãos federais e dos estaduais, na forma de pesadas e múltiplas máquinas administrativas, que se sobrepõem, se chocam e até se anulam. A União parece que

---

<sup>21</sup> Exatamente na mesma direção da descentralização, acrescento a questão da estatização da economia. Aqui, é forçoso reconhecer que a Constituição de 1988 agiu em sentido inverso: em nada contribuiu para a desestatização da economia. Manteve uma série de atividades sob a forma de monopólio na competência da União Federal, aumentou o poder regulador do Estado, reduziu o campo de atuação do setor privado. Só depois, em meados dos anos 90, foi promovido um enorme processo de desestatização, que passou pela privatização de empresas estatais, quebra de monopólios e desregulamentação da economia.

até hoje se mantém habituada à antiga realidade, continua incapaz de absorver rapidamente a profunda alteração ocorrida, nega-se e, agora, voltou a aumentar seu campo de ação.

De certa forma, é até compreensível que a União resista em omitir sua presença de estados e municípios, até porque isso implica perda de poder político. O problema é que, em termos financeiros, isso impõe um custo muito alto na sociedade, também se refletindo no tamanho do orçamento do governo federal e, por conseguinte, no de sua carga tributária; e, em termos políticos, o aumento da subordinação dos governos estaduais e municipais à União sinaliza em favor do Estado unitário. Não custa recordar que o meio termo, isto é, a convivência harmônica entre estados e municípios, autônomos, e União, igualmente autônoma, mediante a fixação de competências específicas, traduz a existência da federação. O conteúdo da federação se consubstancia no princípio da unidade na pluralidade. Assegurada a unidade nacional, é preciso que se liberem as amarras capazes de prejudicar as afirmações e o livre desenvolvimento da criatividade e das potencialidades de cada uma das unidades federadas. Deveriam permanecer na competência da União as tarefas ligadas diretamente à manutenção da unidade nacional, tais como política externa e de segurança nacional, política econômica, de energia, de transporte e de comunicação, bem como a complementação do esforço de desenvolvimento das regiões mais pobres. Caberia, de outra parte, limitar ao máximo a presença da União pela transferência a estados e municípios das responsabilidades nas áreas da educação, da saúde, do trabalho, da agricultura, do transporte e da ação social.

Desejo tecer um breve diagnóstico do atual desempenho da arrecadação tributária no Brasil e da funcionalidade do sistema tributário – até por ser, no momento, relator de uma subcomissão temática da Comissão de Assuntos Econômicos, presidida pelo Senador Tasso Jereissati, que examina tais matérias no Senado Federal<sup>22</sup>. Aliás, a partir do trabalho e das análises levadas a cabo nessa subcomissão, derivamos uma proposta mais ousada para reforma do sistema tributário do que a ora debatida na Câmara dos Deputados.

Em uma concepção mais restrita, é possível dizer que o desempenho vigente das administrações públicas no Brasil atende à tarefa esperada, uma vez que o volume de arrecadação é expressivamente alto – é, na verdade, um volume recorde, seja em relação ao passado tributário do País, seja comparativamente às outras economias, especialmente as emergentes. Basta citar que, em 2007, a arrecadação estimada de todos os impostos, taxas e contribuições foi de R\$ 940 bilhões ou 36,8% do PIB. No entanto, esse sucesso na coleta de

---

<sup>22</sup> Para o relatório detalhado dos trabalhos já realizados no âmbito do Senado Federal e conhecer o detalhamento da proposta, ver SENADO FEDERAL (2008) ou consultar diretamente na Internet: <<http://www.senado.gov.br/web/senador/tassojereissati/Destaques/PropostaTributaria.pdf>>.

um montante recorde de tributos resulta num alto custo para a economia, com danos para a competitividade<sup>23</sup> e para a justiça social<sup>24</sup>. Muitas dessas distorções são explicadas pelo sistema tributário paralelo criado ou estimulado pela Constituição de 1988.

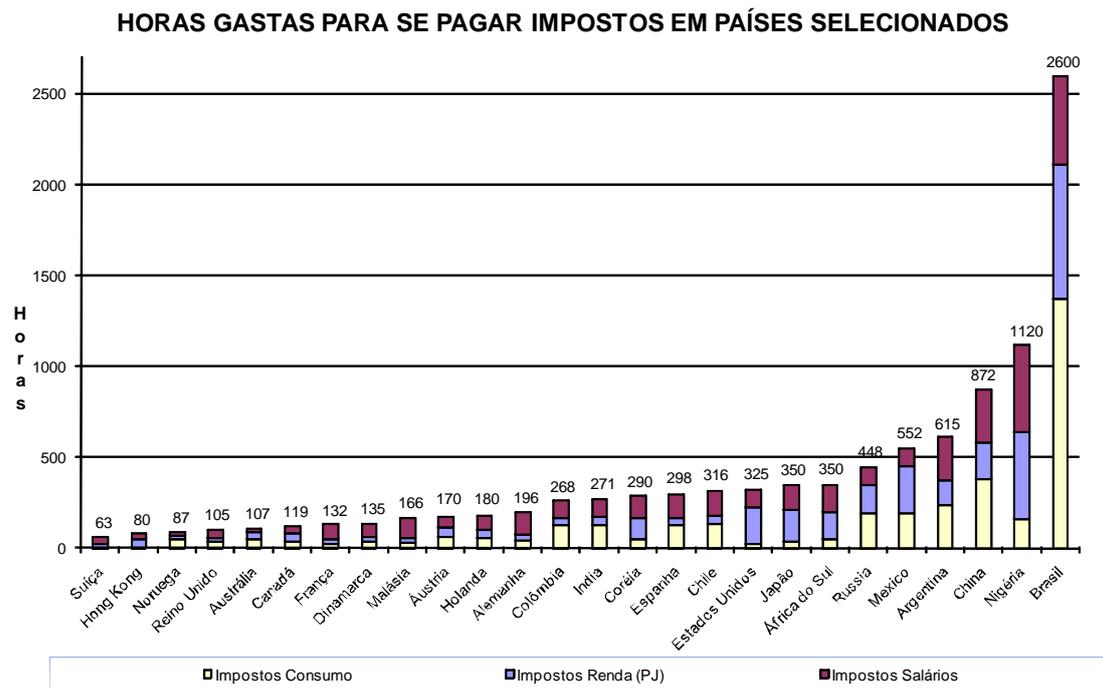
Para resumir em apenas poucos indicadores a falta de funcionalidade que o sistema brasileiro tem para os contribuintes, vale citar estudo recentemente divulgado pelo Banco Mundial, denominado *Paying Taxes 2008* (WORLD BANK; PRICE WATERHOUSE COOPERS, 2008), que definiu uma empresa como modelo e, considerando o mesmo faturamento, salários, lucro e capital, estimou os impostos que a mesma pagaria em 177 países do mundo. Foram medidas as obrigações acessórias (como o número de guias de recolhimento preenchidas e o tempo gasto para apurar e pagar os impostos) e, o principal, o montante de impostos em proporção ao lucro da empresa-modelo. A classificação do Brasil no ranking de 177 países foi a seguinte: 137º lugar no índice global de facilidade para pagar impostos, decorrente do 24º lugar, quando considerado o número de pagamentos realizados por ano (11 pagamentos/ano); do 158º lugar, quando apurada a razão entre total de impostos e lucro da empresas (69.2%); e 177º lugar – ou seja, o último –, quando computado o tempo gasto pela empresa para apurar e pagar os impostos (2.600 horas/ano).

O Brasil chamou especialmente a atenção no estudo no que se refere ao último critério: a empresa-modelo gastaria 2.600 horas por ano para apurar e pagar seus tributos, das quais 1.374 horas relativas aos tributos sobre consumo (basicamente, o ICMS estadual), 736 horas com os tributos sobre lucro e renda e 491 horas com tributos sobre salários. Isso coloca o País em último lugar entre os 177 países pesquisados. A diferença para outros países é tão gritante, que, se tal carga horária fosse cortada pela metade, o Brasil só melhoraria duas posições no *ranking* mundial.

---

<sup>23</sup> Para uma análise específica da cumulatividade vigente na tributação brasileira, ver Medeiros (2001).

<sup>24</sup> Uma recente e pioneira quantificação econômica da incidência de tributos, diretos e indiretos, distribuído entre famílias, por faixa de renda, foi publicada por Zockun (2007).



Fonte primária: World Bank and Price Waterhouse Coopers, Paying Taxes 2008.  
Impostos compreendem também contribuições e taxas.

## 7. Por um Novo Sistema

Comemorar e analisar a Constituição de 1988 é uma excelente oportunidade para relembrarmos o processo histórico de suas decisões, para cotejar os objetivos na época traçados com os resultados obtidos e para tirar lições que nos ajudem na caminhada futura.

Vejo o caso do capítulo do sistema tributário como particular e emblemático. O vigésimo aniversário da reforma de 1988 é um bom momento para retroagir ainda mais, voltar quatro décadas atrás, até a criação do sistema tributário em 1965/66. Isso porque os alicerces do sistema vigente continuam sendo aqueles fincados nos anos sessenta. A Constituição de 1988 mais reformou do que mudou aquela estrutura – por exemplo, não acabou com o ICM ou com os fundos de participação, apenas ampliou a base do imposto e os percentuais de partilha dos fundos. A mesma Carta Magna, porém, abriu atalho para a desfiguração do sistema de impostos e para a criação de um sistema paralelo, em que contribuições e até taxas foram criadas, majoradas e cobradas como se impostos fossem. Se o atual sistema é inegavelmente eficiente para arrecadar, por outro lado peca cada vez mais pela qualidade – é cumulativo, opaco, iníquo, complexo, oneroso.

Insisto que é hora não apenas para lembrarmos a reforma tributária de 1988, mas para retomar a inspiração da criação do sistema em 1965/66. Mais que nunca, precisamos de uma visão estratégica para moldar um sistema tributário consistente com a nova realidade

econômica e social do País, como foi o caso em 1965, antecedendo ao “milagre” – que já foi brasileiro, nos anos 70, e hoje passou a ser chinês. Precisamos da mesma coragem para ousar na definição das competências tributárias que se teve em 1965, quando fomos o primeiro país do mundo a adotar um imposto sobre valor adicionado em larga escala.

É hora de retornar e reviver o processo de reformas de meados dos anos 60. Tratar toda matéria tributária em um mesmo capítulo tributário, de modo a eliminar contribuições e taxas e ainda impedir que sejam ressuscitadas. Não é difícil conceber um sistema tributário com poucos impostos, de receita compartilhada, baseado em fatos geradores de consistência econômica. A pergunta que deve ser feita no momento em que se discute a reforma tributária no País é: por que motivo o Brasil não pode ter um sistema tributário como o existente em outros países, baseado exclusivamente nos impostos sobre a renda, o consumo e o patrimônio?

O Brasil pode e precisa de uma mudança tributária para valer<sup>25</sup>. Entendo que, antes de tudo, é preciso revisar o tratamento que foi dispensado aos projetos de reforma tributária dos anos anteriores. Não se deve concentrar demasiada atenção na mudança constitucional e, por outro lado, menosprezar ou abandonar as alterações na legislação ordinária e nos regulamentos. Um dos equívocos cometidos por projetos de reforma tributária tem sido iniciar o debate pela apresentação e exame de um texto legal, ou seja, começando pelo que deveria ser o fim<sup>26</sup>. Antes de formular um texto legal, cabe avaliar o consenso em relação ao desenho proposto, principalmente em relação aos seus aspectos federativos.

Para tanto, o Senado Federal vem estudando essa matéria há mais de um ano. Com apoio de Senadores de diferentes partidos e regiões, em subcomissão presidida pelo Senador Tasso Jereissati e com minha relatoria, estamos trazendo uma proposta para o debate nacional. Não há divergência com o projeto de reforma tributária proposto pelo Executivo Federal e ora em debate na Câmara dos Deputados<sup>27</sup>. Só optamos por mais ousadia, porque entendemos que tantas distorções exigem soluções mais urgentes e profundas.

O grande desafio é passar do diagnóstico para as mudanças. Essas não podem mais ser focalizadas apenas na criação de um, dois ou três impostos sobre o valor adicionado. É preciso ampliar os horizontes da análise e, sobretudo, dos objetivos e das mudanças

---

<sup>25</sup> Entre inúmeros trabalhos que apresentam diagnósticos e proposições para uma nova reforma tributária, podemos mencionar: Mattos (1992); FIPE (1993); Afonso; Rezende; Varsano (1998); Afonso; Araújo; Rezende; Varsano (2000); Zockun (2007).

<sup>26</sup> Para um levantamento histórico dos projetos de reformas apresentados logo após a Constituinte e uma avaliação das frustrações, ver, respectivamente, Rangel; Medeiros (2003); Varsano (2003) e Varsano; Afonso (2004).

<sup>27</sup> Ver este projeto em Ministério da Fazenda (2008).

necessárias. Temos o propósito de iniciar o exame da mudança na tributação, apresentando um desenho inicial do que deve ser o novo sistema. Havendo entendimento sobre ele, passar-se-ia a examinar as estatísticas fiscais, estimando a arrecadação e a situação que adviria para cada esfera de governo e ente federado da adoção do novo desenho, entre outros aspectos quantitativos. Só então se passaria à redação dos textos constitucionais e legais, como indicado na proposta minimamente acordada. Para dimensionar quanto se precisa arrecadar, teremos de equacionar duas questões essenciais: primeiro, quanto se precisa gastar, especialmente com os programas sociais básicos; segundo, como devemos distribuir recursos dentro da federação, especialmente atentando para os governos estaduais e as prefeituras.

Assim, apresentamos uma proposta para desenho de um novo sistema tributário nacional, que será construído a partir de um processo gradual e progressivo de mudanças nas áreas da legislação tributária – constitucional e ordinária – e da administração tributária. No âmbito constitucional, o texto ficará limitado a três matérias: a definição de tributo e dos seus limites; a distribuição das competências tributárias entre os entes federativos; e a fixação das parcelas da receita a serem repartidas entre eles. Toda e qualquer norma que trate da extração compulsória de recursos pelo poder público, hoje dispersa entre vários capítulos da Carta Magna, será transferida para o capítulo do sistema tributário.

A fundamentação da proposta para a divisão federativa das competências tributárias é a seguinte: concentrar na União as competências de tributos que gravam a renda, os lucros, o comércio exterior e a folha salarial; nos estados, as que incidem sobre o mercado doméstico de produtos e serviços; e nos municípios, as relativas à propriedade imobiliária.

O fato de um governo centralizar a cobrança e a fiscalização do imposto não significa que a receita lhe pertença integralmente. As atuais experiências bem sucedidas na repartição de impostos entre estados e municípios – como no caso da quota-parte municipal do ICMS e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) –, bem como das transferências vinculadas à educação – caso do FUNDEB –, indicam que é possível repartir o produto da arrecadação já na rede bancária, de modo automático e no mais curto período de tempo possível, sem que a receita transite pelos cofres do governo responsável pela coleta do imposto.

No âmbito da legislação infraconstitucional, o principal instrumento será o Código Tributário Nacional, que concentrará a regulamentação do sistema tributário redesenhado pela emenda constitucional. A entrada em vigor do novo código também definirá a vigência do novo sistema. Para este código serão transferidos todo o detalhamento e todas as normas específicas hoje discriminadas no texto constitucional.

Outras mudanças na legislação podem ser promovidas independentemente da aprovação da emenda constitucional e do código tributário. É o caso, por exemplo, da elaboração de regulamentos que consolidem toda a legislação de cada tributo e em cada esfera de governo. Outro caso é o do início da desoneração efetiva das exportações e dos investimentos produtivos, incluindo o equacionamento gradual do passivo de créditos tributários acumulados, especialmente no caso do ICMS dos exportadores.

No âmbito da administração tributária, é sugerido o seguinte: a criação e a implantação de cadastro único de contribuintes, em caráter nacional, seja de pessoas jurídicas, seja de físicas, e, se possível, também de veículos e de bens imóveis; a implantação da emissão eletrônica de notas fiscais, com um só procedimento em todo território nacional; a organização de um sistema integrado de informações fiscais, abrangendo dados e ações de todas as administrações fazendárias, inclusive as estaduais e as municipais; e a obrigação de que o contribuinte seja informado do montante estimado do conjunto de tributos hoje incidentes sobre a venda de uma mercadoria ou a prestação de um serviço.

Em particular, vale reproduzir aqui os argumentos que publiquei com o Senador Jereissati sobre a peça fundamental da proposta: a criação de um único e amplo imposto sobre valor adicionado – o IVA nacional. Sugerimos incorporar todo e qualquer tributo sobre as vendas em um único IVA – do ICMS estadual até o IPI federal, passando por COFINS, PIS, CIDE, FUST, entre outros. O ISS municipal é mantido enquanto não se viabiliza a substituição de sua receita, porém os serviços já integrarão a base do novo IVA.

A arrecadação será nacional. A União criará e legislará. Os estados fiscalizarão e cobrarão. Será igual em todo o território nacional para a mesma mercadoria ou serviço, independentemente de onde seja produzida ou consumida, com idênticas alíquotas e forma de apuração. Sendo nacional, será mais eficaz desonerar por completo exportações e investimentos. As alíquotas serão mais de uma, seletivas, fixadas em lei complementar e enquadradas pelo Senado Federal. Benefícios também terão caráter nacional (como no caso da cesta básica), o que acabará com a atual concessão predatória. O estado poderá atrair novos negócios, mas usará recursos de seu orçamento, como qualquer outra despesa.

A receita do IVA será dividida entre a União e os estados, proporcionalmente ao que cada um hoje cobra e vier a ele ser incorporado. A arrecadação será dividida diretamente pela rede bancária, sem transitar pelos cofres de quem cobra o imposto. No caso dos estados, uma pequena parte pertencerá ao de origem e a maior parcela será alocada entre todos, segundo índices de participação no consumo final das bases do imposto. Municípios continuarão recebendo 25% da quota estadual.

Algumas especificidades serão observadas. Será permitida a criação de um adicional sobre poucas bases de consumo final por estados que hoje aplicam alíquotas do ICMS acima da mais comum no país. A Zona Franca de Manaus terá redução de alíquota igual ao seu benefício do IPI. Serão mantidos os recursos para programas hoje atendidos pelas contribuições que forem incorporadas ao IVA nacional. Tais destinações, como os fundos de participação, incidirão sobre o total da receita tributária federal.

Enfim, o IVA será um imposto nacional, de direito e de fato. O país precisa de impostos que não pertençam a este ou àquele governo porque os contribuintes são um só – os brasileiros.

A proposta do Senado contempla outras medidas para racionalizar a cobrança dos impostos e melhorar a repartição da receita na federação. Desde 2003 defendemos que a mudança tributária seja feita em etapas, com mudanças administrativas, legais e constitucionais. Portanto, garantimos que nossa proposta reduzirá drasticamente o custo de se pagar tributos, que faz com que os tributos custem aos contribuintes mais do que recolhem aos cofres do governo.

É importante qualificar que mudança constitucional envolve muito mais a qualidade da tributação do que a quantidade do que se arrecada. O redesenho imperioso do capítulo do sistema tributário na Constituição deverá abranger a simplificação e racionalização da cobrança de tributos impostos à sociedade, de modo que sejam utilizados menos instrumentos e, ao mesmo tempo, aplicados de forma mais eficiente para a economia e menos regressiva na distribuição do ônus entre os brasileiros. A redução da carga invisível, representada pelo custo de se pagar tributos, será assegurada pelo novo sistema tributário ora proposto. Já o tamanho da carga tributária visível depende muito mais das políticas e das práticas tributárias, que são decididas e definidas no âmbito da legislação infraconstitucional, especialmente ordinária.

O Brasil precisa de reformas de base. É premente abrir caminho para que o País tenha um sistema tributário que seja efetivamente um instrumento de impulso ao processo de crescimento do país e de melhoria do bem estar social. No momento, o Senado Federal está fazendo sua parte ao optar por discutir não uma proposta para reformar o sistema que aí está, e sim examinar como construir um novo e moderno sistema tributário no Brasil.

## Referências bibliográficas

### Principais publicações de DORNELLES, F.:

DORNELLES, F. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979. 199p.

DORNELLES, F. *O modelo da Organização das Nações Unidas para eliminar a dupla tributação da renda e os países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: UFRJ-F.D., 1982. 222p.

DORNELLES, F. The tax treaties needs of developing countries with special reference to the UN Draft Model. In: *Congresso da Associação Fiscal Internacional*. Copenhagen: IFA, 1979. p. 27-30.

DORNELLES, F. *El gravamen de los rendimientos del capital extranjero en los países de ALALC*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Escola Interamericana de Administração Pública, 1971.

DORNELLES, F. The determination of the taxable profit of corporations in Brazil. *Cahiers de Droit Fiscal International*, n. 62, p. 157-68, 1977.

DORNELLES, F. The brazilian tax system and economic relationship between Brazil and Portugal; the convention to avoid double taxation signed in 1971. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, v. 26, n. 2, p. 46-53, 1972.

DORNELLES, F. A lei de comércio dos Estados Unidos e o Brasil. *Revista de Direito Tributário*, v. 1, n. 2, p. 54-61, out.-dez. 1977.

DORNELLES, F. A reforma tributária de 1965 e a federação. In: *Simpósio sobre um novo sistema tributário*. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 1984. 28p.

### Demais autores:

AFONSO, J. R. R. Memória da Assembleia Nacional Constituinte de 1987/88: as finanças públicas. *Revista do BNDES*, n. 11, junho de 1999. Disponível em <<http://www.bndes.gov.br/conhecimento/revista/rev1102.pdf>>. Acesso em: 5 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; ARAÚJO, E. A carga tributária brasileira: evolução histórica e principais características. *Texto para Discussão* n° 55, NEPP/Unicamp, 2003. Disponível em <<http://www.nepp.unicamp.br/Cadernos/Caderno55.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; ARAÚJO, E. A.; REZENDE, F.; VARSANO, R. A tributação brasileira e o novo ambiente econômico: a reforma tributária inevitável e urgente. *Revista do BNDES*, v. 7, n. 13, p. 137-170, junho de 2000. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0001148.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001148.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; BARROSO, R. *Brasil*. In: BERNARDI, L.; BARREIX, A.; MARENZI, A.; PROFETA p. *Tax systems and tax reforms in Latin America*. Working Paper n. 587, Società italiana di economia pubblica, dipartimento di economia pubblica e territoriale. Pavia: Università di Pavia, 2007. p. 37-68. Disponível em: <[http://mpr.ub.uni-muenchen.de/5223/1/MPRA\\_paper\\_5223.pdf](http://mpr.ub.uni-muenchen.de/5223/1/MPRA_paper_5223.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; MEIRELLES, B.B. Carga tributária global no Brasil, 2000/2005: cálculos revisitados. *Caderno NEEP/Unicamp* n. 75, março de 2006. Disponível em: <<http://www.nepp.unicamp.br/Cadernos/Caderno75.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; REZENDE, F.; VARSANO, R. Reforma tributária no plano constitucional: uma proposta para o debate. *Texto para Discussão Interna* n. 606, IPEA, 1998. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/td\\_606.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_606.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; VARSANO, R. Reforma tributária: sonhos e frustrações. In: GIAMBIAGI, F.; REIS, J. G.; URANI, A. *Reformas no Brasil: balanço e agenda*. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 2004. p. 289-324.

AZEREDO, B. As contribuições sociais no projeto da Constituição. *Texto para Discussão IPEA* n. 124, novembro de 1987. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/1987/td\\_0124.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/1987/td_0124.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

AZEVEDO, S; MELO, M. A política da reforma tributária: federalismo e mudança constitucional. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 12, n. 35, 1997. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-69091997000300006&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091997000300006&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 5 ago. 2008.

BARBOSA, M. N. L, TRISTÃO, V. T. V. Federalismo, clientelismo e reforma fiscal. *Caderno de Pesquisa em Administração*, v. 1, n. 8, 1999. Disponível em <<http://www.ead.fea.usp.br/Cad-pesq/arquivos/c8-Art6.pdf>>. Acesso em: 7 ago. 2008.

CASTANHAR J.C. Fiscal federalism in Brazil: historical trends present controversies and future challenges. In: *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*. Caracas: CLAD, 2003. p. 28-31. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047826.pdf>>. Acesso em: 7 ago. 2008.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966.

COSTA, Alcides Jorge. *Reforma tributária: uma visão histórica* (Aula inaugural da Faculdade de Direito da USP). São Paulo: USP, 1995 (mimeo).

CRETAD – Comissão de Reforma Tributária e Administrativa. Proposta para a reformulação do Sistema Tributário Brasileiro. *Texto para Discussão* n. 104, IPEA, 1987. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/1987/td\\_0104.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/1987/td_0104.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

DAIN, S. A. Economia política da Reforma Tributária de 2003. *Econômica*, v. 7, n. 2, p. 293-318, 2005.

EIDT S. L.; Lima J. F. Descentralização tributária no Brasil: um pacto federativo para os municípios, estados e a união federal. *REDES*, v. 12, n. 2, p. 257-270, 2007. Disponível em: <<http://online.unisc.br/seer/index.php/redes/article/viewFile/270/214>>. Acesso em: 14 ago. 2008.

FIPE. *A reforma fiscal no Brasil – subsídios do simpósio internacional sobre reforma fiscal*. São Paulo: USP, 1993.

GIAMBIAGI, F. 18 anos de política fiscal no Brasil. *Revista de Economia Aplicada*, número especial, 2008 (no prelo).

HORTA, R. M. As novas tendências do federalismo e seus reflexos na Constituição de 1988. *Revista do Legislativo*, 1999. Disponível em <<http://www.almg.gov.br/RevistaLegis/Revista25/raul25.pdf>>. Acesso em: 7 ago. 2008.

JEREISSATI, T.; DORNELLES, F. Um imposto nacional. *O Globo*, edição de 19 de junho de 2008.

LAVINAS, L.; MAGINA, M. A. Federalismo e desenvolvimento regional: debates da revisão constitucional. *Texto para discussão* nº 390, IPEA, 1995. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0000670.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0000670.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

MARTINS, I. V. S. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 4. ed. S. Paulo: Editora Saraiva, 1992.

MATTOS, A. O. *Reforma fiscal – coletânea de estudos técnicos*, vol. I e II. São Paulo: DBA, 1992.

MEDEIROS NETTO, J. S. *Tributos cumulativos*. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2001.

MEIRA, J. C. O sistema tributário na Constituição de 1988: os princípios gerais. Disponível em: <[http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/16706/1/Sistema\\_Tributario\\_Constituicao\\_1988.pdf](http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/16706/1/Sistema_Tributario_Constituicao_1988.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2008.

MELO, M. A. When institutions matter: the politics of administrative, social, security and tax reforms in Brazil. In: *Meeting of the Latin American Studies Association*, 1998. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/arquivos\\_down/seges/publicacoes/reforma/seminario/MARCUS.PDF](http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/seges/publicacoes/reforma/seminario/MARCUS.PDF)>. Acesso em: 7 ago. 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Sistema e administração tributária – uma visão geral. *Estudo Tributário* n. 8, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/20SistemaAdministracaoTributaria.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Reforma tributária – cartilha*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>>. Acesso em 7 ago. 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Sistema Tributário – características gerais, tendências internacionais e administração*. Brasília: Ministério da Fazenda/ESAF, 1994.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Tributação da Renda no Brasil Pós-Real*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2001.

MORA, M. VARSANO, R. Fiscal Decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties. *Texto para Discussão Interna* n. 854, IPEA, 2001. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/2001/td\\_0854.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/2001/td_0854.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

OLIVEIRA, F. *A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. São Paulo: Brasil-Debates, 1981.

\_\_\_\_\_. *Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional*. Campinas: Editora da UNICAMP, 1995.

OLIVEIRA, J.T.; GIUBERTI, A.C. Tax structure and tax burden in Brazil: 1980-2004. Disponível em: <[http://www.sefaz.es.gov.br/publicacoes/arquivos/Taxation\\_in\\_Brazil.pdf](http://www.sefaz.es.gov.br/publicacoes/arquivos/Taxation_in_Brazil.pdf)>. Acesso em: 7 ago. 2008.

PISCITELLI, R. B.; SILVA, M. T.; GIFFONI, F. P.; ROSA, J. R. G. *O sistema tributário na Nova Constituição: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. 2. ed. Brasília: UnB, 1989.

RANGEL, P. E.; MEDEIROS NETTO, J. S. *Histórico de reformas reforma tributária: breve notícia sobre oito anos de trabalhos no âmbito da Câmara dos Deputados*. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara, 2003. Disponível em: <<http://apache.camara.gov.br/portal/arquivos/Camara/internet/publicacoes/estnottec/pdf/300322.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2008.

REZENDE, F.; AFONSO, J. R. R. A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição. *Texto para Discussão Interna* n. 121, IPEA, 1987. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/1987/td\\_0121.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/1987/td_0121.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. *et al. O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: FGV/CNI, 2007.

SERRA, J. A Constituição e o gasto público. Planejamento e políticas públicas, 1989. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0000861.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0000861.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. O Sistema tributário: diagnóstico e reforma. *Revista de Economia Política*, vol. III, n.1, p. 5-29, março de 1983. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/09-1.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; AFONSO, J. R. R. Finanças públicas municipais: trajetórias e mitos. *Conjuntura Econômica*, vol. 45, nº 10, p. 44-45, outubro de 1991.

\_\_\_\_\_; AFONSO, J. R. R. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. *Revista do BNDES* v. 6, nº 12, p. 3-30, dezembro de 1999. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0001070.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001070.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; AFONSO, J. R. R. El federalismo fiscal en Brasil: una visión panorâmica. *Revista de la CEPAL*, v. 91, p. 29-52, 2007a. Disponível em: <<http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/7/28257/LCG2333eSerraAfondo.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; AFONSO, J. R. R. *Tributación, seguridad y cohesión social en Brasil*. Serie CEPAL Políticas Sociales n. 133. Santiago: CEPAL, 2007b. Disponível em: <[http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/6/32506/lcl2723\\_esp.pdf](http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/6/32506/lcl2723_esp.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

SELCHER W. A. A new start toward a more decentralized federalism in Brazil? *Publius*, v. 19, p. 167-183, 1989.

SENADO FEDERAL. *Relatório preliminar. Subcomissão Temporária de Reforma Tributária (CAE)*. Brasília: Senado Federal, 2008. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/web/senador/tassojereissati/Destaques/PropostaTributaria.pdf>>. Acesso em: 8 ago. 2008.

Shah A. The new fiscal federalism in Brazil. *Working Paper nº 557*. Washington: World Bank Public Economics Division, 1990. Disponível em: <[http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/1990/12/01/000009265\\_3960930082437/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/1990/12/01/000009265_3960930082437/Rendered/PDF/multi_page.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

SOUZA, C. Federalismo e descentralização na Constituição de 1988: processo decisório, conflitos e alianças. *Dados*, v. 44, n. 3, 2001. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0011-52582001000300003&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52582001000300003&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 5 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Intermediação de interesses regionais no Brasil: o impacto do federalismo e da descentralização. *Dados*, v. 41, n. 3, 1998. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0011-52581998000300003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52581998000300003&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 6 ago. 2008.

TEIXEIRA, N.G. *O sistema tributário na Constituição de 1988 e os impactos nas finanças públicas de São Paulo*. Campinas: FECAMP/FUNDAP, 1988.

VARSANO, R. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 11, nº 1, p. 203-228, 1981. Disponível em: <<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/download/450/393>>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado. *Texto para Discussão* n. 382, IPEA, setembro de 1995. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/1995/td\\_0382.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/1995/td_0382.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Tax reform in Brazil: the long process in progress. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2003. Disponível em: <[http://www.iadb.org/INT/Trade/1\\_english/2\\_WhatWeDo/Documents/d\\_TaxDocs/2002-2003/u\\_Tax%20Reform%20in%20Brazil.pdf](http://www.iadb.org/INT/Trade/1_english/2_WhatWeDo/Documents/d_TaxDocs/2002-2003/u_Tax%20Reform%20in%20Brazil.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; AFONSO, J. Reforma tributária: sonhos e frustrações. In: GIAMBIAGI, F.; REIS, J.; URANI, A. *Reformas no Brasil: balanço e agenda*. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 2004.

WORLD BANK; PRICE WATERHOUSE COOPERS. Paying taxes 2008. Disponível em <<http://www.pwc.com>>. Acesso em: 8 ago. 2008.

ZOCKUN, M. (coord.). Simplificando o Brasil. *Texto para Discussão* n. 3, FIPE, março de 2007; Disponível em: <[http://www.fipe.com/web/publicacoes/discussao/textos/texto\\_03\\_2007.pdf](http://www.fipe.com/web/publicacoes/discussao/textos/texto_03_2007.pdf)>. Acesso em 14 ago. 2008.