

**ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO
CARLOS FERNANDES DE OLIVEIRA**

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: ASPECTOS REDISTRIBUTIVOS
DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS – FPE
1988 – 2000**

**SALVADOR
2001**

Faculdade de Ciências Contábeis - UFBA
Biblioteca

N.º _____ Data ____/____/____

Tombamento Patrimonial

**ANNA CRISTINA ROLLENBERG NASCIMENTO
CARLOS FERNANDES DE OLIVEIRA**

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: ASPECTOS REDISTRIBUTIVOS
DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS – FPE
1988 – 2000**

**Monografia apresentada no Curso de Especialização em
Finanças Públicas na Faculdade de Ciências Econômicas da
Universidade Federal da Bahia, ministrado sob o patrocínio da
Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**

Orientador: Prof. Carlos Alberto Gentil Marques

**SALVADOR
2001**

FOLHA DE APROVAÇÃO

Anna Cristina Rollenberg Nascimento

Carlos Fernandes de Oliveira

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: ASPECTOS REDISTRIBUTIVOS DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS – FPE

1988 – 2000

Aprovada em,

Orientador _____

Prof. Carlos Alberto Gentil Marques

Faculdade de Ciências Econômicas da UFBA

Prof.

SUMÁRIO

PÁGINA

1. INTRODUÇÃO	01
2. ASPECTOS TEÓRICOS DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO EM REGIMES FEDERATIVOS	07
2.1. O Conceito de Federação	07
2.2. Autonomia Federativa e Princípios Tributários	10
2.3. A Repartição da Receita Tributária – Formação de um Sistema de Transferências Intergovernamentais	16
3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	24
3.1. Os Tributos de Competência da União	26
3.2. Os Tributos de Competência dos Estados	27
3.3. Os Tributos de Competência dos Municípios	29
3.4. As Transferências Constitucionais	29
3.5. O Panorama Pós – Constituição de 1988	33
4. O FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS – FPE	39
4.1. Histórico e Conceituação do FPE	40
4.2. O FPE na Nova Constituição	44
4.2.1. Critérios de Repartição Entre os Estados	46
4.2.1.1. <i>As Negociações no CONFAZ</i>	49
4.2.1.2. <i>Cálculo Atualizado dos Coeficientes</i>	51
4.2.2. Como se Calcula e Distribui o FPE	53
4.3. Propostas de Alteração do FPE	54
5. EVOLUÇÃO E RESULTADOS	57
5.1. Fatores de Redução do FPE	58
5.2. Fundo Social de Emergência – FSE e Fundo de Estabilização Fiscal – FEF	64
5.2.1. FSE / FEF – Instituição	64
5.2.2. FSE / FEF – Composição	65
5.3. Outros Fatores que se Contrapõem aos Objetivos do FPE	65
5.4. Efeitos Redistributivos do FPE	71
5.5. Efeitos Sociais do FPE	75
6. CONCLUSÕES	80
BIBLIOGRAFIA	84

RESUMO

O Fundo de Participação dos Estados – FPE é o mais importante mecanismo de repasse de recursos da União para os Estados que compõem a federação brasileira. Neste trabalho, o mecanismo é analisado quanto à sua natureza, mecanismos de apuração, cálculo e transferência, objetivos e efeitos. O FPE é analisado no contexto do sistema tributário vigente a partir da Constituição de 1988 e, este, à luz de aspectos conceituais e teóricos de um sistema tributários em federações.

1. INTRODUÇÃO

O Fundo de Participação dos Estados – FPE, cuja origem remonta a reforma tributária de 1967, quando pela primeira vez foi introduzido na Federação Brasileira um sistema de partilha de recursos intergovernamentais, ganhou relevante importância a partir da Constituição de 1988.

Até 1965, praticamente inexistia, no sistema tributário nacional, o conceito de um sistema eficiente de transferências intergovernamentais, quer fosse no sentido de transferências que objetivem a devolução tributária, quer no sentido de transferências redistributivas ou compensatórias.

Embora a Constituição de 1946 tenha introduzido o que se poderia chamar de “primeiro programa de ajuda federal sistematizado” para unidades federadas, através da destinação de 10% da arrecadação do Imposto de Renda para distribuição em partes iguais entre os municípios, exceto as capitais (GREMAUD, 1999, p.13), os registros existentes indicam que tais fluxos eram freqüentemente reduzidos ou até mesmo interrompidos, funcionando mais como um programa de socorro, em situações de emergência, ou com fortes conotações políticas, de modo que não podia se constituir uma efetiva base de fluxo regular para a prática orçamentária dos governos subnacionais.

Após mais de vinte anos de regime militar, com larga prevalência dos poderes do governo central sobre os estados e municípios, a Constituição de 1988 determinou uma tendência de aumentar os poderes e os recursos dos Estados e Municípios, talvez julgando ser essa a forma de fortalecer o sistema federativo. “Após mais de vinte anos de governos não democráticos, a sociedade estava ansiosa por maior participação, pela descentralização dos poderes e por um sistema federativo mais forte.” (ALMEIDA; COSTA, 2001, p. 32)

Houve uma clara tendência de vincular as receitas da União para fortalecer o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios, que já existiam, e para criação dos fundos constitucionais do Norte, Nordeste e Centro Oeste. Foram vinculadas

receitas da União também para despesas específicas, a exemplo das vinculações para a educação, saúde e previdência social.

Os estados e municípios foram contemplados com maior quinhão da receita tributária e a descentralização de obrigações não se deu na mesma proporção. Ou seja, houve uma reforma fiscal apenas pelo lado da receita, mantendo-se a mesma configuração para as despesas. A União, assim, continuou com todos os encargos anteriores e com uma grande redução de suas receitas¹.

Estava evidente, para quem estuda as finanças públicas, que a União teria que encontrar mecanismos que viabilizassem o seu equilíbrio orçamentário, quer fosse pelo lado do aumento da arrecadação, o que foi feito através da criação de novos tributos não compartilhados, quer fosse pela via de transferir para estados e municípios parte dos encargos que até então assumia integralmente, a exemplo do que foi feito com os gastos com a saúde.

Até 1994, o equilíbrio orçamentário da União ainda pôde ser mantido com ajuda dos efeitos inflacionários (ganhos com o atraso no pagamento de faturas, retardamento no reajuste dos salários dos servidores, enfim, o chamado imposto inflacionário). Após o Plano Real e a relativa estabilidade econômica, outros mecanismos se mostraram necessários. O Fundo Social de Emergência - FSE², depois Fundo de Estabilização Fiscal - FEF, que vigorou de 1994 a 1999, e a atual Desvinculação das Receitas da União - DRU são mecanismos instituídos por emendas constitucionais, que objetivam dar maior fôlego financeiro à União.

É interessante salientar que para serem aprovadas emendas constitucionais, como as que instituíram os mecanismos acima relacionados, é necessário quorum especial nas duas casas do Congresso, onde todos os membros representam estados ou municípios, onde estão suas bases eleitorais, já que a União não tem representação parlamentar. Depreende-

¹ Por exemplo a vinculação do IR e do IPI, para constituição do FPE, passou de 14% para 21,5% após a Constituição. Os chamados Impostos Únicos sobre combustíveis, energia elétrica e minerais, que eram cobrados pela União, foram incorporados ao novo ICMS de competência estadual.

² O Fundo Social de Emergência foi criado pela Emenda Constitucional Revisora n.º 1/1994 e vigorou nos exercícios de 1994 e 1995. A Emenda Constitucional n.º 10/1996 determinou que o fundo teria vigor até o final de 1997, com o nome de

se daí que, pelo menos, dois fatores devem influir no posicionamento dos congressistas: os acordos políticos dos partidos que compõem a base de apoio ao governo e o claro reconhecimento da real necessidade dos recursos para viabilizar o equilíbrio do orçamento da União. O que não evita que, após aprovadas as medidas, passem estados e municípios a ficarem fazendo contas de quanto estão perdendo de receita em função desse ou daquele mecanismo.

Apenas para citar dois exemplos recentes, além do FSE e do FEF acima citados, temos o caso da chamada Lei Kandir (Brasil, Lei Complementar 87/96), que desonerou os produtos destinados a exportação da incidência do ICMS. Apesar de vir com um anexo que instituiu um complexo mecanismo de apuração das perdas de cada estado e um sistema de transferências compensatórias, esta lei foi objeto de exaustivos debates entre os estados, que entendiam que não estavam sendo adequadamente compensados pelas suas perdas de arrecadação, e o governo federal, que se resguardava sob o argumento de que o mecanismo foi amplamente discutido, técnica e politicamente, com os estados. Outra Lei Complementar (Brasil, Lei complementar nº 102/2000) substituiu o texto anterior e, pelo menos temporariamente, parece que acalmou os ânimos.

Outro exemplo que se pode citar é o FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Brasil, lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996), que embora seja um mecanismo previsto na Constituição (Art. 60 § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), é outra fonte de exaustivos debates. Os estados alegam que têm perda com a aplicação do dispositivo, embora a perda seja apenas uma transferência de recursos dos estados para os seus próprios municípios para aplicação no ensino fundamental. Mecanismos como a criação de uma linha de crédito da União para os estados objetivando atenuar os efeitos das “perdas” chegaram a ser criados. Seu funcionamento, porém, foi inibido com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, Lei Complementar nº 101/2000), que, em seu artigo nº 35, veda a realização de operações de créditos entre os entes federados.

O objetivo principal deste trabalho é analisar essas questões relativas ao Fundo de Participação dos Estados – FPE. As medidas tomadas pela União para incremento de suas receitas tiveram efeitos negativos sobre o FPE? Em que montante? Que medidas foram essas?

A hipótese principal que se pretende comprovar é: O FPE como mecanismo de redistribuição de receitas arrecadadas pela União, objetivando a redução das desigualdades nacionais, mostra-se ineficaz. Contribuem para essa situação as medidas que foram tomadas pela União para recomposição de sua arrecadação, valorizando os tributos não compartilhados e deixando em segundo plano o Imposto de Renda e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que servem de base de cálculo do FPE. Outro fator decisivo para a ineficácia do FPE é a existência de outros mecanismos de distribuição e aplicação de receitas da União, que utilizam critérios que se opõem aos objetivos do FPE.

Outros objetivos correlatos são o perfeito entendimento do mecanismo desse Fundo, uma discussão quanto aos seus objetivos e, até onde possível, uma avaliação do grau de atendimento desses objetivos.

A metodologia utilizada compreende a análise da legislação aplicável, inclusive dos textos constitucionais, pesquisa em livros, revistas, artigos, monografias, utilização de textos que versam sobre o sistema tributário e as transferências constitucionais e o levantamento de dados que permitiram avaliar o comportamento do Fundo, a análise de fatores que evidenciam o grau de atendimento dos seus objetivos e as possíveis causas desse resultado.

Espera-se ter conseguido levantar informações que possam ser úteis no momento que se discute uma reforma no sistema tributário nacional onde, certamente estarão incluídas modificações no sistema de transferências intergovernamentais vigentes no país.

No capítulo dois, estão analisados os aspectos teóricos que norteiam os sistemas tributários em regimes federativos. Partindo do entendimento de um conceito de federação, procurou-se analisar os aspectos relacionados à autonomia das unidades federadas e a necessidade da existência de um regime tributário que assegure receitas para cada um dos

governos subnacionais e para o governo central e um sistema de transferências que permita equilibrar eventuais desigualdades de nível de renda, condições de arrecadação, etc.

No **capítulo três**, descreve-se e analisa-se o sistema tributário brasileiro na forma preconizada pela Constituição de 1988 e sua evolução até os dias atuais. Ali estão relacionados e descritos os tributos de competência dos municípios, dos estados e da União e analisados comparativamente com o modelo teórico. Descreve-se e analisa-se também neste capítulo o sistema de partilha ou de transferências intergovernamentais, que, por estar inserido no texto constitucional, passou a ser chamado no Brasil de Transferências Constitucionais, tanto da União para os estados e municípios, quanto dos estados para os seus municípios.

O **quarto capítulo** é inteiramente dedicado ao Fundo de Participação dos Estados. A leitura desse capítulo é muito útil para quem deseja conhecer minuciosamente os mecanismos operacionais do fundo, seu conceito e objetivos. Por outro lado, pode ser dispensável para quem já tem este conhecimento ou está interessado em outros aspectos que não o entendimento dos mecanismos de operacionalização desse tipo de transferência. O FPE é exaustivamente descrito e analisado. Remonta-se às suas origens e conceituação, descreve-se os critérios de repartição entre as regiões e os estados brasileiros, analisa-se a forma de cálculo e de transferência, inclusive apresentando exemplo do cálculo de um mês específico, e recalcula-se os percentuais com dados atualizados para uma análise comparativa com os coeficientes em vigor desde 1989.

São analisados também nesse capítulo algumas propostas de alteração do Fundo de Participação dos Estados.

O **capítulo cinco** apresenta a evolução e os resultados alcançados com o FPE. Partindo-se da situação real existente em 1988, quando da entrada em vigência da Constituição, faz-se uma comparação com a situação no ano de 2000. Uma vez identificados os objetivos da Assembléia Nacional Constituinte, se não em instituí-lo, posto que o FPE já existia anteriormente, mas em reforçá-lo, dando-lhe a importância que tem hoje na composição das receitas dos estados federados, procura-se avaliar comparativamente com a situação existente em 2000, observando se a evolução ocorreu efetivamente no sentido pretendido.

Analisa-se a evolução do FPE, comparativamente com o montante de receitas arrecadadas pela União, os mecanismos utilizados para alterar a composição original e seus reflexos nos resultados verificados no final do período analisado.

No capítulo das conclusões, estão resumidas as conclusões parciais de cada um dos capítulos anteriores, encadeadas de forma a que apresentem um texto lógico que leve o leitor a chegar a uma idéia precisa quanto aos resultados do assunto abordado.

As conclusões, portanto, estão apresentadas na mesma lógica do trabalho como um todo. Partindo do resumo dos aspectos gerais e teóricos de um sistema tributário, segue-se para a síntese da análise de um sistema tributário específico, no caso, o sistema tributário instituído no Brasil pela Constituição de 1988. Desse sistema tributário específico extrai-se o sistema de transferência de recursos da União para os estados federados, apresentado as conclusões quanto ao grau de atendimento dos objetivos pretendidos.

2. ASPECTOS TEÓRICOS DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO EM SISTEMAS FEDERATIVOS

Num estado unitário, onde há apenas um nível de governo, não há o que se discutir em termos de divisão da arrecadação tributária. O poder de tributar é do governo e o critério de aplicação dos recursos nas diversas regiões é determinado no orçamento governamental. Ainda que constitucionalmente sejam estabelecidos critérios de alocação de recursos visando reduzir eventuais desigualdades regionais, pessoais ou carências específicas em determinados setores, tais critérios configuram-se apenas como parâmetros para a alocação de verbas orçamentárias, uma vez que as administrações regionais, caso existam, são apenas departamentos do governo, sem autonomia política ou administrativa.

Tratando-se de uma federação, a repartição da receita tributária assume uma configuração totalmente diversa e mais complexa. Uma federação pressupõe a existência de um governo, central ou nacional, e de outros níveis de governos regionais ou subnacionais dotados de certo grau de autonomia. Autonomia, como se sabe, está intimamente ligada à capacidade de geração de receitas próprias e liberdade de deliberar quanto aos critérios de alocação de gastos.

Assim, para se discutir os principais aspectos teóricos que norteiam os sistemas tributários em federações, convém que se entenda o conceito de federação.

2.1. O Conceito de Federação

Numa concepção puramente racional do que venha a ser uma federação, Maurício Coutinho assim a define:

“A federação é uma regra associativa entre unidades políticas, dotadas das seguintes características: a) implica a preservação de autonomia política entre as unidades; b) produz vantagens econômicas em relação às duas modalidades alternativas de organização política, o estado unitário e a fragmentação política (diversos estados unitários no espaço territorial do estado federativo); c) envolve a descentralização de receitas e encargos públicos; d) requer a compensação das desigualdades regionais, na forma de transferências de receitas públicas, concessão de subsídios diferenciados, etc.” (COUTINHO, 1997, p. 1)

Às características listadas por Coutinho acrescente-se a existência de um governo central. De outro modo, poder-se-ia enquadrar como uma federação a União Européia, por exemplo, que preenche todas as características anteriormente listadas e, como sabemos, não se constitui numa federação, pelo menos do tipo que se pretende analisar aqui.

Este conceito pressupõe que os indivíduos e cidadãos dos estados federados consintam ou concordem em transferir certas prerrogativas de seu estado natal para outra entidade política, para a União ou outro ente federativo, em troca de certas vantagens econômicas, aí incluídas geralmente a segurança nacional, que teria um custo infinitamente menor, o comércio exterior, o controle da moeda, etc. Não se conhecem federações em que os estados membros sejam totalmente autônomos. O grau de autonomia varia de federação para federação, basta comparar o grau de autonomia dos estados americanos, por exemplo, relativamente aos estados brasileiros, ou até mesmo dentro de uma federação ao longo do tempo, conforme a situação política. O exemplo brasileiro é bem característico. Embora ainda se possa dizer hoje que o poder da União é infinitamente maior que o dos estados e municípios, durante o regime militar, inquestionavelmente, foi ainda maior.

Um outro ponto de vista para o entendimento do significado de uma federação, que se contrapõe ao acima descrito, é o de que a União seria a unidade política primária e, através do pacto federativo, seria delegada aos estados federados a capacidade de tributar e decidir quanto à aplicação dos recursos arrecadados, portanto, com um certo grau de autonomia e direito à administração própria. (COUTINHO, 1997, p. 2)

O primeiro conceito, nota-se, parte da hipótese da preexistência de estados autônomos que se associam, abrindo mão de parcela de sua autonomia para constituir uma federação, objetivando a obtenção de algumas outras vantagens que os economistas poderiam dizer que são decorrentes da economia de escala. No segundo conceito, entende-se que a unidade primária é um estado unitário, que delega a unidades subnacionais parte de sua autonomia, em decorrência de conjunturas políticas ou visando maior eficácia administrativa ou, o que é mais importante, buscando evitar que os anseios de autodeterminação regional transformem-se em reivindicações separatistas.

Quando se analisa a história da formação de diversos estados federativos, nota-se que existem exemplos que se aproximam mais de um ou outro conceito.

Estados Unidos, Suíça, Alemanha e Itália são exemplos de estruturas federativas bem sucedidas, originárias da associação voluntária de suas partes constituintes. Foram as chamadas 13 colônias norte americanas que, através de um acordo, criaram um nível governamental superior que veio a tornar-se os Estados Unidos da América. A Suíça nasceu da união dos três cantões, aos quais posteriormente foram se agregando outros. Alemanha e Itália também resultaram da associação de regiões anteriormente independentes ou semi-autônomas (GREMAUD, 1999, p.4).

Nesses países não se verifica processo de descentralização, posto que já nasceram descentralizados. O que se busca é uma maior centralização, visando a obtenção de algumas vantagens. O problema desses países é como manter a autonomia das unidades subnacionais e, ao mesmo tempo, auferir as vantagens de uma nação maior, mais rica, com produção mais diversificada. Um bom exemplo dessa busca de centralização é o que vem ocorrendo nos dias atuais com a União Européia, que, embora não se constitua numa federação, é uma associação de estados autônomos em busca de vantagens associativas, ainda que para tal tenham que abrir mão de parte de suas autonomias, como a resultante da unificação monetária, por exemplo (os países abriram mão de suas moedas nacionais, que estão sendo substituídas pelo Euro, que circulará na maioria dos países associados).

História bem diversa têm a maioria dos países em desenvolvimento, cuja origem remonta a estados unitários ou muito centralizados. Nesses países, são as regiões que anseiam por maior grau de autonomia e lutam para obtê-la, reduzindo assim o poder do governo central. O Brasil, entende-se, é um dos países que se enquadram nesse modelo (GREMAUD, 1999, p.4).

O aprofundamento desse tema, porém, é assunto para os cientistas políticos. Para os fins a que se propõe este trabalho, importa considerar que em qualquer dos casos um sistema de transferências intergovernamentais é imprescindível, seja para assegurar recursos orçamentários para todos os níveis de governo (podem existir mais de dois, no Brasil por exemplo, são três níveis – União, estados e municípios, sendo que dentre os estados está

incluído o Distrito Federal), seja com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais, compensar perdas de arrecadação de algumas regiões, etc.

2.2 Autonomia Federativa e Princípios Tributários

Uma preocupação importante no desenho de sistemas tributários em regimes federativos, como é o caso brasileiro, é assegurar o necessário equilíbrio entre a repartição de competências para a instituição e cobrança de tributos e a autonomia financeira dos entes federados. Em tese, a repartição das competências deveria guardar uma estreita relação com o alcance territorial das principais bases tributárias, de modo a estabelecer laços sólidos de responsabilidade entre o Governo e o cidadão-contribuinte-eleitor e a limitar as possibilidades de deslocamento do contribuinte para evitar o pagamento do imposto. (REZENDE, 1999, p. 1)

O sistema tributário, portanto, deve atribuir a quem tem autonomia para gastar a responsabilidade pela arrecadação. Por esse princípio não se admitiriam unidades federadas que não fossem capazes de se auto-sustentar. Autonomia estaria, então, intrinsecamente ligada à capacidade de geração de receitas próprias. Não se está querendo dizer que uma unidade federada não possa receber recursos através de transferências de outras instâncias governamentais, mas que estas transferências não podem se constituir na base de sustentação da unidade. As transferências, como veremos mais adiante, devem ter origem e destinações plenamente justificáveis conforme o desenho do sistema tributário, mas nunca serem livres e tornarem-se a base de subsistência da unidade.

Vincular o privilégio de gastar ao ônus de arrecadar tem um efeito colateral extremamente positivo, qual seja o reforço da cidadania. O cidadão fica muito mais ciente dos seus direitos quando identifica e está próximo da instância que lhe impõe a obrigação de pagar impostos e passa a exigir a melhor aplicação dos recursos.

As três principais bases tributárias conhecidas – renda, consumo e propriedade¹ - seriam repartidas de acordo com o princípio de mobilidade dessas bases e de modo a estabelecer

¹ Como propriedade deve-se entender riqueza pois aí se incluem não só os ativos físicos, mas também os financeiros.

uma relação mais estreita entre o contribuinte e o poder público encarregado de sua administração (REZENDE, 1999 p. 1). Teoricamente a distribuição ideal seria:

- Os impostos incidentes sobre a propriedade, principalmente a imobiliária, cuja base é fisicamente imutável, ficariam a cargo dos municípios;
- Aos estados caberia a cobrança dos impostos sobre o consumo, que se concentra num espaço geográfico mais amplo;
- À União seria reservada a competência para impor tributos sobre a renda originada em qualquer parte do país.

Na prática, obviamente, a situação é bem mais complicada. Diferenças regionais, variações na capacidade contributiva, maior ou menor densidade demográfica, etc., levam, geralmente a situações em que a aplicação desse princípio não assegura o equilíbrio desejado entre os entes federados.

Tributos incidentes sobre outras bases, não listadas entre as três mais tradicionais acima citadas, como impostos sobre importação e exportação, impostos incidentes sobre o mercado financeiro², onde a mobilidade da base pode levar a movimentação de grandes fortunas, até de um continente para outro, em busca de condições mais favoráveis, estariam obviamente mais bem alocados nos níveis superiores de governo. Governos nacionais já cogitam inclusive em critérios internacionais de tributação para evitar, ou pelo menos atenuar, as bruscas movimentações de capitais que têm levado a dificuldades economias nacionais, a exemplo do que ocorreu na crise do México, da Rússia, mais recentemente da Argentina, sem esquecermos as dificuldades que a grande mobilidade do capital internacional tem causado à economia brasileira.

Os problemas clássicos da gestão fiscal – tributar com equidade e eficiência, distribuir os recursos de forma adequada às necessidades via orçamento e executar os dispêndios com eficiência –, em sistemas federativos, se desdobram em três exigências adicionais,

² Esses tributos não estão sujeitos ao princípio da anualidade. Podem, portanto, sofrer alterações de alíquotas ou de base de cálculo com vigência dentro do próprio exercício em que sejam feitas.

derivadas da existência de vários níveis de governo em alguma medida soberanos. São elas (FUNDAP, 1999, p. 2):

I. **Estruturação eficiente do sistema de competências tributárias** - não é indiferente, como aparentemente pode parecer, qual o nível de governo que detém a competência de determinados impostos. Há diversos fatores que recomendam a concentração das competências tributárias nos níveis superiores de governo. Destacamos os seguintes:

- **eficiência da arrecadação** - alguns impostos são mais eficientes quando arrecadados em níveis de governo superiores. Impostos sobre importação e exportação, por exemplo, que podem ser utilizados como instrumento de política econômica, são mais eficientes quando cobrados pelo governo nacional. Impostos sobre a renda, cujos contribuintes podem se deslocar de uma região para outra em busca de condições mais favoráveis se os impostos forem cobrados em níveis de governo subnacionais, são, igualmente, mais eficazes quando cobrados pela União.
- **limitação da ação distributiva** - na medida em que hajam diferenças regionais e seja necessário que haja redistribuição de recursos, é preferível que a arrecadação dos impostos mais relevantes permaneça em nível superior de governo. São pouco expressivas as experiências em que existem transferências de níveis inferiores para os superiores de governo. O mais comum é a centralização de maior volume de arrecadação nos níveis superiores de governo e sua distribuição, por transferência, para os governos subnacionais, através de critérios dentre os quais, quase sempre, está incluído o objetivo de redução de desigualdades regionais. A experiência contemporânea da União Européia, onde a "União" não tem nenhuma receita própria, recebe contribuição dos estados membros e os distribui conforme critérios previamente estabelecidos, dentre os quais a redução das desigualdades regionais tem peso relevante, poderá ser um excelente objeto de estudo. Deve-se considerar porém, conforme já foi dito, que a União Européia não é um estado federativo.

- **efeitos distorcivos na alocação da atividade econômica e força de trabalho** – uma grande concentração da capacidade de arrecadação nos níveis subnacionais pode induzir a movimentos não desejados de fatores econômicos com a conseqüente limitação da capacidade do governo central de efetivar políticas de desenvolvimento regionais.

Outro risco inerente a este modelo é o surgimento de anseios separatistas, tanto entre as regiões mais privilegiadas, que se sentem em condições de alçarem vôos solo, quanto entre as menos aquinhoadas que podem se julgar injustiçadas.

Dentre os critérios de distribuição, a **teoria da taxaço ótima** sobre a distribuição das competências tributárias, sumariadas por Mcluren (Mcluren apud BARBOSA, 2001), é um parâmetro e pode servir de guia para o desenho de um sistema tributário de um país organizado sob a forma de federação. A teoria econômica de Mcluren supõe que o objetivo da sociedade, através dos seus representantes no governo, é o bem estar dos seus cidadãos. Contudo, deve haver a delimitação do espaço de cada membro da federação para que não ocorram distorções e efeitos negativos provenientes de impostos ineficientes e injustos, que de fato resultaria em perda de bem estar para a sociedade.

As principais conclusões sugeridas por Mcluren são:

I) Impostos sobre fatores de produção com grande mobilidade são mais adequados para o governo central, enquanto impostos sobre fatores sem mobilidade são apropriados para os governos locais;

II) Impostos cobrados com base na residência do contribuinte ou no local de destino dos produtos, tais como impostos de renda da pessoa física, de vendas a varejo, de valor adicionado do tipo consumo, são mais adequados para níveis subnacionais de governo, enquanto impostos cobrados com base na origem, tais como impostos de renda da pessoa jurídica e valor adicionado do tipo renda, são apropriados para o governo central;

III) Impostos sobre recursos naturais, mesmo que cobrados na origem, devem ser de competência federal;

IV) A capacidade fiscal pode ter uma distribuição bastante desigual entre os governos sub-nacionais, havendo necessidade de mecanismos de equalização horizontal³, em geral implementados através do governo central;

V) a receita tributária de vários governos sub-nacionais pode ser insuficiente para cobrir os seus gastos, enquanto o governo federal pode ser capaz de arrecadar mais do que precisa, havendo necessidade de um processo de transferência de recursos vertical.

II. Harmonização fiscal - Mesmo havendo maior concentração de arrecadação nos níveis superiores de governo, em uma federação onde não há restrições à livre mobilidade de capitais e de riquezas de um modo geral, o sistema tributário deve instituir algum nível de harmonização fiscal entre as unidades federadas. Não foi por acaso que a União Européia buscou rapidamente reduzir a magnitude das diferenças entre os sistemas tributários preexistentes. De outro modo, com a queda das barreiras comerciais e a facilidade de maior mobilidade entre as unidades, haveria movimentos migratórios relevantes tanto populacionais como de atividades econômicas. A geração de riquezas, obviamente, se deslocaria para os países com menor carga tributária. O mercado financeiro, devido a sua característica de grande mobilidade de capitais, é o que primeiramente pressiona por uma maior harmonização tributária. Se capitais se deslocam de um país para outro, de um continente para outro, em busca de maiores vantagens e obtenção de maiores taxas de retorno, o que não aconteceria dentro de uma federação em que houvesse diferenças relevantes entre as regiões? Em menor escala outros fatores de produção se movimentam espacialmente em busca de menores cargas tributárias. Variações da carga tributária podem ser utilizadas como elemento de planejamento econômico visando reduzir as desigualdades regionais, sempre incluído nos objetivos de federações ou de uniões econômicas, mas a capacidade impositiva dos governos subnacionais deve estar regulada por algum dispositivo ou por regras que assegurem a convivência harmônica entre as unidades. Não se deve entender, portanto, harmonização tributária com homogeneização tributária. As unidades

³ Equalização horizontal – medidas que visam reduzir o desequilíbrio horizontal assim entendidos como aqueles decorrentes de diferenças inter-regionais de renda entre governos situados no mesmo nível de hierarquia. Para maiores informações veja REZENDE, 2001, p. 171

federadas não têm necessariamente que dispor de sistemas tributários iguais e sim que os sistemas sejam harmônicos visando a obtenção dos objetivos comuns. (REZENDE, 1999, p.4)

A necessidade de harmonização tributária é, portanto, mais um fator limitativo da autonomia das unidades subnacionais em uma federação ou dos países membros de uniões econômicas a exemplo da União Européia ou do Mercosul.

III. Atribuição equilibrada de encargos entre os níveis de governo - não se pode discutir sistema tributário em federações sem estender a visão e o entendimento para o aspecto mais amplo do equilíbrio fiscal da União e das unidades federadas. Assim, a definição das áreas de competência para instituição e arrecadação de impostos entre os diversos níveis de governo e as regras de harmonização tributária devem ser acompanhados, objetivando a obtenção do equilíbrio fiscal⁴ dos entes federados, de uma adequada divisão das áreas de competência da cada nível de governo. A receita arrecadada por cada ente deve ser compatível com os encargos que lhe são atribuídos.

Tornar-se-ia, porém, praticamente impossível o desenho de um sistema tributário, em uma federação, que viabilizasse este equilíbrio sem um sistema de transferências intergovernamentais que viessem a compensar as diferenças do potencial de arrecadação entre as diversas regiões e a maior ou menor carência na alocação de recursos públicos. Se, contudo, essas transferências ficarem na dependência de acordos ocasionais, ou dependentes de alocações orçamentárias anuais, as unidades que não obtiverem suficientes receitas decorrentes de sua arrecadação própria, ficariam inteiramente a mercê do poder central e, portanto, sem qualquer autonomia. Governos subnacionais que não possuem fontes independentes de receita ou que não dispõem de controle sobre suas fontes de receita, não desfrutam de autonomia fiscal e, certamente, estarão sob o julgo financeiro do governo central. Assim, sistema de

⁴ Entende-se por equilíbrio fiscal a igualdade entre receitas e despesas fiscais. A receita arrecadada via cobrança de tributos e a despesa não financeira, ou seja, excluindo-se de ambas as operações de crédito, receitas eventuais de privatização, receitas patrimoniais, etc. Em outras palavras significa dizer que o ente possa sobreviver apenas com suas receitas originárias da sua capacidade de tributar os seus cidadãos.

transferências que viabilize o equilíbrio fiscal dos entes federados deve apoiar-se em critérios preestabelecidos, de aplicação automática, que faculte às unidades algum grau de independência e de previsibilidade de suas receitas, de modo a que possam dar conta dos encargos que lhe são atribuídos, cuidando-se, porém, para que tal sistema não venha a incentivar a proliferação de criação de novas unidades federadas, a exemplo do que ocorreu no Brasil, com a criação desenfreada de municípios que sobrevivem quase que exclusivamente das transferências de recursos da União e dos estados.

2.3 A Repartição da Receita Tributária - Formação de um Sistema de Transferências Intergovernamentais – O sistema de transferências intergovernamentais é o arremate final do sistema tributário em uma federação. É através das transferências de recursos entre os diversos níveis governamentais que se busca o equilíbrio fiscal das unidades federadas, eventuais distorções nas capacidades de arrecadação, promoção do desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas, etc. Dois fatores podem ser destacados como preponderantes e fortes indutores da implantação de sistemas de transferências intergovernamentais numa federação: (i) elevado grau de desigualdade social entre as diversas regiões, e (ii) estados federados originários de países unitários onde a cultura governamental tem traços intervencionistas, com governos centrais fortes. (FUNDAP, 1999 p.6)

O relatório final de análise do sistema de partilha de recursos na Federação Brasileira, elaborado pela Fundação para o Desenvolvimento Administrativo – FUNDAP, em 1999 (FUNDAP, 1999, p.8), propõe que as transferências Intergovernamentais sejam analisadas segundo três cortes básicos, conforme abaixo:

(1) do ponto de vista de política fiscal e de redistribuição

- (a) devolução tributária*
- (b) transferências redistributivas*
- (c) viabilização de políticas setoriais*

(2) do ponto de vista do orçamento do ente que cede a transferência

- (a) transferências legais*

(b) *transferências negociadas*

(3) *do ponto de vista do orçamento do ente que recebe a transferência*

(a) *transferências livres*

(b) *transferências vinculadas*

1) *Do ponto de vista de política fiscal e de redistribuição* – este corte de análise das transferências é o que mais interessa aos objetivos deste trabalho. Aí estão analisados os objetivos básicos das transferências, quais sejam: devolução tributária, redistribuição e viabilização de políticas setoriais. Nos demais cortes estão analisados apenas os aspectos orçamentários das transferências, conforme o ponto de vista do orçamento do cedente e do receptor.

a) *Transferências que objetivam a devolução tributária* – não sendo indiferente a eficiência da arrecadação quando realizada por diferentes níveis de governo e havendo evidências de que determinados impostos são mais eficazes quando arrecadados nos níveis superiores de governo, o sistema de transferências intergovernamentais deve prever algum tipo de compensação ou de devolução de parte da arrecadação para a unidade onde deveria ter sido arrecadada. Em tese, o sistema de devolução tributária deve buscar o “efeito zero”, ou seja, propiciar a cada unidade o mesmo volume de arrecadação que teria caso arrecadasse diretamente seus tributos sem a delegação para outros níveis de governo. Considerando a maior eficiência arrecadadora do nível mais elevado, é possível até que as unidades federadas venham a ter um ganho de arrecadação com esse sistema. Exemplificando, no caso brasileiro pode-se citar o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Arrecadado pelos estados, 50% desse imposto é devolvido aos municípios conforme o domicílio dos proprietários dos veículos. Melhor exemplo ainda é o caso do IOF-Ouro, arrecadado pela União e integralmente repassado para os estados (30%) e para os municípios (70%), conforme a origem da arrecadação. Nesses casos, os entes responsáveis pela arrecadação ainda bancam o custo da arrecadação.

A questão principal a ser analisada aqui é quanto à necessidade ou não de centralizar a arrecadação nos níveis mais altos de poder. Teoricamente, é possível

desenhar-se um sistema através do qual os governos subnacionais transfiram ao poder central parte dos valores arrecadados e este os redistribua, segundo critérios gerais, ou até que haja uma redistribuição entre os próprios governos subnacionais. Convém observar, porém, que tratam-se de impostos cuja arrecadação é mais eficaz quando feita de forma centralizada, assim, é mais simples e mais comum dentre as federações a centralização da arrecadação nos níveis superiores de governo e sua devolução aos governos subnacionais.

- b) *Transferências redistributivas* - consta dos objetivos das federações, poderíamos dizer que sem exceção, a redução das desigualdades regionais. Como, então, promover esta ação a não ser pela redistribuição ou pela aplicação de recursos direcionados diretamente para as regiões menos desenvolvidas?

Entende-se por desigualdades regionais as diferenças gerais de qualidade de vida, de renda per capita e de demais indicadores sociais, entre uma região e outra. Obviamente, dentro de uma mesma região ou de um país, num sistema capitalista, haverá sempre pessoas em diferentes níveis de renda, isto, porém, não se confunde com desigualdade regional, como por exemplo a que se observa entre a população de Santa Catarina ou do Paraná e as do Interior do Piauí, ou de qualquer outro estado do nordeste do Brasil.

Os impostos arrecadados pelo poder central, em federações, são destinados a custear as atividades alocadas diretamente a este nível de governo, a exemplo da segurança nacional, relações internacionais, tribunais superiores, etc., a financiar os investimentos diretos feitos em outros setores que o governo, conforme a configuração de cada federação, também esteja autorizado a atuar, a promover o desenvolvimento e a integração nacional, através de políticas específicas, e a compor o sistema de transferências redistributivas.

Esse tipo de transferência tem geralmente a conformação de uma suplementação orçamentária e é amparada em critérios tais como população, PIB regional, renda per capita, receita governamental per capita, etc. Objetiva, obviamente, prover as

regiões menos favorecidas de um volume de recursos maior do que aquele que seria possível arrecadar na região.

Fator importante a ser considerado e que por vezes dificulta a perfeita separação ou classificação de determinada transferência como sendo uma devolução tributária ou uma transferência redistributiva é o fato que determinados tributos, arrecadados em determinada região, são, na verdade, resultantes das ocorrências de fatos geradores espalhados espacialmente por diversas regiões. É o caso do Imposto de Renda incidente sobre os lucros das pessoas jurídicas, por exemplo. Como as empresas recolhem o imposto através das suas matrizes, como ocorre na grande maioria dos casos, situadas nas regiões mais desenvolvidas, embora existam filiais em todo o território da federação, a redistribuição desse tributo entre os entes federados não pode ser facilmente classificada como sendo devolução tributária ou redistribuição de riqueza. Haverá, certamente, parcelas referentes a um e outro tipo.

Novamente aqui surge a questão da necessidade ou não da centralização da arrecadação nos níveis superiores *versus* a transferência dos governos subnacionais para o governo central, que os redistribuiria conforme os critérios estabelecidos, ou a transferência direta entre unidades subnacionais.

Na União Européia, cuja administração central não tem receita própria, são feitas transferências dos países associados, principalmente Alemanha, França e Inglaterra, para a administração central que os direciona para as regiões mais carentes, principalmente Portugal, Espanha, Grécia, entre outros.

Importante notar que a transferência redistributiva não necessariamente implica na aplicação de recursos em estados ou regiões consideradas menos desenvolvidas. Os recursos podem ser aplicados em bolsões de pobreza encravados dentro de estados altamente desenvolvidos. Este é o caso das aplicações feitas pela União Européia. Os programas de direcionamento de recursos são feitos de modo a que sejam atacados e solucionados problemas semelhantes de comunidades, quer elas estejam localizadas no sul da Itália, em Portugal, ou em áreas desenvolvidas e ricas como Alemanha ou França.

Muito embora o senso comum seja no sentido de que as transferências sejam feitas dos níveis superiores para os inferiores de governo, existem experiências como as da Alemanha, onde há um sistema de transferências entre os mesmos níveis de governo, a nível estadual. Na Áustria, os governos locais fazem transferências compensatórias aos governos estaduais⁵

No caso do Brasil, por exemplo, poder-se-ia citar, nessa linha de raciocínio, o FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério⁶, criado em 1996, como um raro caso de sucesso de um sistema de transferências redistributivas feitas diretamente entre unidades subnacionais. O mecanismo desse fundo estabelece que estados e municípios contribuam com 15% de seus principais itens de receita, que é redividida entre os próprios contribuintes proporcionalmente ao número de alunos matriculados no ensino fundamental da rede pública de cada um dos entes federados. A União entra apenas para complementar os recursos nos estados em que o total arrecadado não é suficiente para completar um valor mínimo por aluno previamente estabelecido.

- c) *Viabilização de políticas setoriais* - políticas e programas de governo de caráter nacional, cuja responsabilidade está dividida entre o governo central e os governos regionais, a exemplo de saúde, educação e saneamento, por vezes requerem a alocação de recursos do governo central, através da aplicação direta ou transferências dirigidas para os governos subnacionais. A característica principal desse tipo de transferência é a sua vinculação direta à determinada finalidade. Usualmente a sua efetivação exige uma contrapartida de aplicação de recursos próprios dos governos locais como condição para concretização da liberação dos recursos. Conhecidas no exterior como “matching grants”, no Brasil materializam-se sob a forma de convênios firmados entre o governo federal e governos estaduais e municipais, ou entre governos estaduais e seus municípios.

⁵ Ver com maiores detalhes em AFONSO, 1989

⁶ FUNDEF, instituído pela lei federal n.º 9.424, de 24 de dezembro de 1996

Existe ainda um tipo específico de transferência em que o governo central repassa recursos para governos subnacionais com vinculação direta a determinado programa ou finalidade, cujo montante está vinculado à quantidade de serviço prestado em determinada área. Essas transferências podem cobrir integral ou parcialmente o custo do serviço, conforme seja previamente pactuado. No Brasil, temos os repasses do SUS – Sistema Único de Saúde, através do qual a União repassa recursos para estados e municípios cobrirem seus custos relativamente aos procedimentos de atendimentos médicos feitos em instalações próprias ou para efetuarem o pagamento às empresas privadas que prestaram esses serviços através de convênios. A distribuição dos recursos do FUNDEF entre estados e municípios feita proporcionalmente ao número de alunos matriculados em escolas estaduais e municipais também se enquadra nesse tipo de transferência.

Um outro tipo de transferência que vem sendo praticada no Brasil e que não se enquadra nas classificações anteriores, embora de algum modo vinculada à implementação de políticas fiscais, poderia ser chamado de *transferência compensatória*.

Existem dois casos em funcionamento hoje no país, um de caráter permanente e outro de natureza transitória, ambos relacionados com o incentivo ao comércio exterior, visando incrementar as exportações. Como está na competência da União a regulamentação da atividade econômica, o controle da moeda e a política cambial, ao ser necessário a implementação de medidas que visam a desoneração das exportações objetivando aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, e tais medidas impliquem na redução da arrecadação dos estados e municípios, têm sido criados mecanismos de compensação, através dos quais a União repassa recursos para os estados e municípios, de modo a compensar as perdas. O primeiro mecanismo desse tipo foi implementado em 1989, através da Lei complementar n.º 61 (Brasil, Lei Complementar n.º 61, de 26 de dezembro de 1989). Essa transferência, de caráter permanente, que foi instituída para compensar os estados pelas perdas decorrentes da isenção do ICMS sobre produtos manufaturados destinados ao mercado externo, consiste na entrega pela União de 10% da arrecadação do IPI para ser rateado entre os estados, proporcionalmente ao volume de exportações de produtos industrializados de

cada um deles (25% desses recursos os estados são obrigados a repassar para os municípios, utilizando os mesmos coeficientes do rateio do ICMS, conforme previsto na Constituição Federal, art. 159 § 3º).

Um segundo mecanismo, esse de caráter transitório, a vigor de 1996 a 2002, instituído em 1996, através da Lei Complementar 87/96 (Brasil, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996), é o chamado *seguro receita*. O anexo dessa Lei Complementar trata de um complicado sistema de cálculo, a ser efetuado mensalmente, visando apurar a perda de cada estado em função das isenções do ICMS concedidas a exportação de produtos primários e semi elaborados. Feitos os cálculos, a União faz o ressarcimento, ainda que parcial, das perdas. Há ainda um coeficiente de redução a ser aplicado ano a ano, que vai reduzindo o valor do ressarcimento até a sua extinção em 2002 (os 25% destinados aos municípios, nesse caso, são repassados diretamente pela União).

2) *Do ponto de vista do orçamento do ente que cede a transferência* – sob esse ponto de vista as transferências poderiam ser classificadas como *constitucionais ou legais* – aquelas que obrigatoriamente têm que contar do orçamento do ente concedente. *voluntárias ou negociadas* – aquelas cuja decisão quanto a serem ou não orçadas, montantes, destinações, etc. estão sob a deliberação das políticas e prioridades que orientam a elaboração do orçamento.

a) *As transferências constitucionais ou legais*, como o próprio nome já diz, são aquelas previstas no texto constitucional ou em leis específicas onde também estão estabelecidos os critérios aplicáveis. As transferências que objetivam o atendimento dos preceitos comentados nas letras “a” e “b” do item anterior, devolução tributária ou redistribuição de recursos, geralmente estão previstas em lei e, portanto, classificam-se nesse tópico.

b) *As transferências voluntárias ou negociadas* são definidas a cada processo orçamentário conforme as políticas e prioridades estabelecidas. Seu fluxo, portanto, não é regular. Em princípio não mantém nenhuma correlação com as transferências legais acima comentadas. Recomenda a lógica e o bom senso, porém, que funcionem

como fluxo complementar ou auxiliar das transferências legais de modo a que este fluxo não venha a se contrapor ou até a anular os efeitos redistributivos daquelas.

O maior ou menor volume de recursos disponíveis nos orçamentos das instâncias superiores de governo para esse tipo de transferência indica também o maior ou menor grau de centralização da federação. *Fluxos amplos e regulares para regiões e ou funções de gastos indicam, em geral, estruturas federativas onde o governo central e sua burocracia detém elevado poder decisório sobre o conjunto dos gastos públicos.*

(FUNDAP, 1999 p.32)

- 3) ***Do ponto de vista do orçamento do ente que recebe a transferência*** – a classificação aqui é pelo grau de liberdade que o ente que recebe os recursos tem para destiná-los nos seus orçamentos. Sob este aspecto as transferências podem ser classificadas como *livres ou vinculadas.*

As transferências livres podem ser alocadas aos orçamentos de forma soberana, conforme as prioridades da política local. As transferências vinculadas devem constar nos orçamentos dentro dos programas a que se destinam e que foram definidas em outra instância de governo.

3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A competência para a instituição de tributos é decorrente de preceito constitucional conferindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para determinar sua incidência, base de cálculo e alíquota, sujeito passivo da obrigação constituída, formas de lançamento e cobrança e prover os modos de arrecadação e fiscalização. De acordo com a doutrina jurídica, a competência tributária é a expressão da própria soberania do estado¹, pois é através deste poder que o estado cria os mecanismo de obtenção de um dos atributos da soberania, qual seja a autonomia financeira. Entretanto, em nosso país, não se dá de forma incondicionada, ou melhor, com poderes absolutos, mas tão-somente de forma específica, disciplinada e moldada pelo direito, consubstanciada nas disposições constitucionais e legais vigentes. Do ponto de vista político, a questão da distribuição das competências tributárias significa um problema normativo importante por se tratar de um país com organização federativa, composto de vários níveis de governo.

Em um país com organização federativa, os três níveis de governo, a União, os estados e os municípios possuem independência e autonomia política, administrativa e financeira. Para que esta autonomia seja legitimada, cada nível de governo tem o seu conjunto de tributos que são de sua competência. A Constituição define claramente a atribuição das receitas tributárias a cada esfera de governo. A definição na carta magna das receitas que são próprias a cada nível impede que haja super-posições de competências, ou seja, que os mesmos impostos sejam de competência da União, estados e municípios. No caso de outros tributos, como as taxas e as contribuições de melhoria, a competência é concorrente, podendo as três esferas instituí-los.

A distribuição das bases e receitas tributárias entre os níveis de governo é uma das principais questões em países que adotam a estrutura federativa. A primeira questão que deve ser tratada é a escolha do critério para esta distribuição. A teoria econômica da taxaço ótima (Macluren apud BARBOSA, 2001) supõe que o objetivo da sociedade organizada é o bem estar dos seus cidadãos. Portanto, a distribuição das competências deve

¹ Soberania quando se refere a estados nacionais. Para estados subnacionais entenda-se como autonomia. Soberania – independência, propriedade de um estado nacional que não depende de qualquer outra potência, que tem governo próprio. Autonomia – faculdade de se governar por si mesmo. Os estados subnacionais têm autonomia administrativa mas não são soberanos, não são reconhecidos como independentes pela comunidade internacional, não podem, por exemplo, declarar guerra a outras nações. Os estados nacionais são autônomos e soberanos pois não se subordinam a quaisquer outros entes. Os estados subnacionais são autônomos mas não soberanos posto que se subordinam as normas emanadas do ente ou governo central.

ser feita de tal modo que o bem estar da sociedade como um todo seja maximizado. O arranjo institucional que permitiria cada membro da federação escolher livremente seus tributos não seria a solução adequada para a sociedade, porque daria margem a uma série de efeitos negativos provenientes de impostos ineficientes e injustos, que redundaria em perda de bem estar para a coletividade. A prática brasileira de atribuições de receitas, apesar de não estar muito distante das recomendações teóricas, apresenta uma séria distorção no que tange a tributação do consumo, do tipo valor agregado, administrada por níveis distintos de governo: o IPI, que incide apenas sobre bens industrializados, e o ICMS, que incide sobre a circulação de bens em geral e de alguns bens específicos. Em verdade as bases destes dois impostos são semelhantes, bem como seus métodos de apuração, o que permitiria uma consolidação dos mesmos em um único tributo, de modo a obter-se maior racionalidade econômica e menor custo administrativo, tanto para o setor público como para o privado. No entanto, além do IPI e do ICMS, também incidem sobre os bens e serviços o ISS, a COFINS e o PASEP. Assim, o consumo é tributado pelas três esferas de governo, de modo complexo, sujeitando-se inclusive, à tributação em cascata. Conseqüentemente, reside neste ponto um dos maiores problemas federativos e de competição tributária do Brasil.

O ICMS, imposto mais importante do sistema tributário brasileiro, tem características muito próprias quanto à definição de sua base de cálculo, não sendo possível defini-lo como um imposto incidente sobre a produção nem sobre o consumo.

Considerando-se que os bens produzidos no país têm uma parte destinada à exportação, sobre a qual não incide o ICMS, e que este imposto inclui na sua base de cálculo as importações, vê-se que a base de cálculo do ICMS pode ser definida como o produto nacional subtraído das exportações e adicionado das importações, logo não é um imposto incidente sobre o produto ou sobre a renda nacional.

Não se pode caracteriza-lo como um imposto sobre o consumo posto que há incidência sobre bens de capital e sobre investimentos. É bem verdade que as empresas, que são contribuintes do ICMS, podem se creditar do imposto pago sobre bens de capital que adquira, o mesmo não ocorre porém com as empresas de prestação de serviços, profissionais liberais, governos, etc. (GENTIL MARQUES, 2001)

Uma preocupação importante no desenho de sistemas tributários em regimes federativos, como é o caso brasileiro, é assegurar o necessário equilíbrio entre a repartição de competências para a instituição e cobrança de tributos e a autonomia financeira dos entes federados. Em tese, a repartição das competências deveria guardar uma estreita relação com o alcance territorial das principais bases tributárias, de modo a estabelecer laços sólidos de responsabilidade entre o Governo e o cidadão – contribuinte - eleitor e limitar as possibilidades de deslocamento do contribuinte para evitar o pagamento do imposto. (REZENDE, 1999, p.1)

3.1. Os Tributos de Competência da União

O capítulo I, do título VI, da Constituição Brasileira determina as bases do sistema tributário brasileiro. A Carta Magna fixa os princípios gerais, as limitações do poder de tributar, as vedações, define os impostos de competência de cada nível de governo e estabelece um sistema de repartição das receitas através de transferências intergovernamentais.

A Constituição da República Federativa do Brasil, no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, estabelece a competência privativa da União (art.156): os impostos sobre Importação (II), Exportação (IE); Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR); Produtos Industrializados (IPI); Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); Propriedade Territorial Rural (ITR) e sobre Grandes Fortunas (IGF). Esse último ainda não se encontra instituído, embora prevista sua instituição a nível constitucional.

A União pode, ainda, instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como forma de atuação naquelas áreas, conforme artigo 149, bem como empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência, assim como no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art.148), observado, neste último caso, o princípio da anterioridade da lei, previsto no art. 150, III, b, da Constituição.

No Brasil, todas essas bases têm sido utilizadas de modo a financiar a seguridade social. A arrecadação incidente sobre folha de pagamentos não tem sido suficiente para cobrir as despesas da área da previdência social. O Brasil, como outros países no mundo, também tem sofrido os efeitos do sistema de repartição simples da previdência pública, levando a que o sistema opere praticamente sem nenhuma poupança.

Nesse sentido, a arrecadação das contribuições incidentes sobre lucro e faturamento foi privilegiada nos últimos anos, passando de 2,71% para 4,05% do PIB entre 1991 e 1996. É importante notar que as contribuições sociais são receitas vinculadas, isto é, toda a sua arrecadação só pode ser direcionada às áreas de saúde, previdência e assistência social. Dentre essas contribuições destacam-se: COFINS; PIS/PASEP; CSLL; CPMF.

Uma observação relevante é quanto à utilização do imposto de renda, como instrumento de equidade e justiça fiscal, ou seja, justiça tributária no sentido vertical, que significa o tratamento desigual para desiguais e no sentido horizontal que significa tratamento igual para os iguais. O imposto que incide sobre a renda pessoal quando desenhado de forma progressiva tem a possibilidade de que o princípio da equidade vertical seja observado com maior facilidade. Em países desenvolvidos como Dinamarca, Canadá, Estados Unidos e Suécia, esta espécie de tributo corresponde a mais de 35% da arrecadação total. O contraponto da preservação da equidade das contribuições é o fato de poder causar o desestímulo ao trabalho quando as alíquotas chegam a um patamar muito alto (REZENDE, 2001).

No Brasil as alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Física variam apenas em dois patamares, de 15% e 27,5%, ou seja, a progressividade não é aplicada de modo a ser observado o princípio da equidade vertical. Diferentemente dos países escandinavos o Imposto de Renda Pessoa Física representou em 2000 apenas 22% do total arrecadado pela União, quando observamos a relação com o total arrecadado, incluindo-se todos os entes federativos, a proporção é ainda menor (REZENDE, 2001).

3.2. Os Tributos de Competência dos Estados

Os estados e o Distrito Federal têm competência para instituir impostos sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicações (ICMS); Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Transmissão *Causa Mortis* de Bens Imóveis e Doação (ITCD) de qualquer bem ou direito.

A tributação sobre o consumo no Brasil não se dá de forma exclusiva. A tributação ocorre por parte dos três níveis da federação de forma fragmentada, causando um efeito cumulativo sobre os preços dos produtos. Hoje são tributados no nosso país, os insumos da produção, as vendas, o transporte, a comercialização de mercadorias e a prestação de serviços de forma regressiva, ou seja, os ônus suportados pelos mais pobres é maior que para os mais ricos.

No caso dos estados, o art.154, inciso I, da Constituição do Brasil, prevê o exercício da competência residual, privativa da União, para instituir outros impostos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo coincidentes com os demais impostos nela previstos. Também com base na competência residual, pode a União instituir, por lei complementar, outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, conforme se lê no artigo 195.

Outra característica importante do Sistema Tributário Brasileiro, que foge à tradição internacional, é o fato de existirem dois impostos sobre produção e circulação, do tipo Imposto sobre Valor Agregado (IVA), cada um sendo administrado por um nível distinto de governo. O IPI e o ICMS encontram-se sob competências federal e estadual, respectivamente. Em verdade, as bases desses dois impostos são muito semelhantes, bem como seus métodos de apuração, o que permitiria uma consolidação de modo a obter maior racionalidade econômica e menor custo administrativo, tanto para os fiscos como para o contribuinte. Nesse sentido, é natural a dificuldade política que surge em relação a qualquer proposta que vise a alterar a atual estrutura tributária da federação, envolvendo o ICMS. De fato, a arrecadação desse imposto é hoje imprescindível para o equilíbrio das finanças estaduais.

Enquanto o ICMS incide, em tese, sobre a venda de qualquer produto, o IPI incide sobre a produção industrial, é unifásico. Na prática, o ICMS incide sobre uma base muito mais ampla do que o IPI, sendo o imposto de maior importância da federação, em termos de valor de arrecadação.

3.3. Os Tributos de Competência dos Municípios

Por sua vez, competem aos municípios o Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITIV).

No caso dos impostos sobre a propriedade imobiliária, historicamente, sempre coube aos governos locais devido à característica da imobilidade da base tributária. Um argumento neste sentido é o fato de possibilitar a minimização de conflitos de competência e uma maior autonomia local. Uma última argumentação refere-se a uma associação entre a natureza da base tributária e às necessidades de prestação de serviços em nível dos governos locais.

No caso do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR, que incide sobre um fator de natureza imóvel, que tradicionalmente deveria ser cobrado pelos governos locais, no Brasil é a União que detém a competência para a sua instituição e cobrança. A razão pela qual este imposto se encontra sob administração do governo central é a de usá-lo como instrumento de incentivo à utilização produtiva da terra e para fins de reforma agrária.

A utilização do imposto sobre a propriedade, no Brasil, não tem atingido um grau de utilização que outros países possuem. Aqui foi herdada dos colonizadores a preferência por impostos indiretos. Embora a participação no PIB seja em torno de 0,78%, os impostos de bases menos móveis se constituem numa grande alternativa devido à intensa integração entre os mercados (REZENDE, 2001).

3.4. As Transferências Constitucionais

Os desequilíbrios verticais entre os diferentes níveis de governo da federação, e os desequilíbrios horizontais, entre entes federativos do mesmo nível, são combatidos através das transferências de receitas intergovernamentais, concebidas com o objetivo principal de diminuir ou anular os desequilíbrios existentes em qualquer federação. Os desequilíbrios verticais implicam em uma compensação para que as responsabilidades de gastos possam ser cumpridas, em face de uma capacidade tributária mais restrita de alguns níveis

governamentais. Algumas espécies de tributos são mais eficientes quando administrados pelo governo central e por outro lado algumas despesas são mais bem realizadas em nível local. Normalmente os governos locais têm uma penetração e abrangência na condução das políticas de gastos, pois estão mais próximos dos cidadãos e de suas necessidades básicas.

Os desequilíbrios horizontais são aqueles decorrentes de diferenças inter-regionais de renda entre governos situados no mesmo nível de hierarquia. Através das transferências, as regiões mais ricas e com uma base econômica mais desenvolvida deverão ter maior arrecadação e parte desta será repassada às regiões com menor potencial econômico. No caso do Brasil, os desequilíbrios verticais e horizontais são de grande impacto em função de sua grande extensão territorial e dos diferentes níveis de desenvolvimento das regiões.

As transferências são de duas espécies: as constitucionais, que são automaticamente realizadas após a arrecadação dos recursos, e as não-constitucionais, que dependem de convênios ou vontade política entre governos.

As transferências constitucionais entre a União, estados e municípios podem ser classificadas em transferências diretas, quando há o repasse de parte da arrecadação para determinado governo, ou transferências indiretas, quando os recursos são transferidos para a formação de fundos especiais. Independentemente do tipo, as transferências sempre ocorrem do governo de maior nível para os de menores níveis, quais sejam: da União para estados; da União para municípios; ou de estados para municípios.

As transferências diretas são as seguintes:

- Pertencem aos estados e aos municípios o total da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e suas fundações;
- Pertencem aos municípios 50% da arrecadação do Imposto Territorial Rural, relativo aos imóveis neles situados, pertencendo à União os outros 50%;
- Pertencem aos municípios 50% da arrecadação do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores licenciados em seus territórios e aos estados os outros 50%;

- Pertencem aos municípios 25% da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (3/4, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios e até 1/4 de acordo com a Lei Estadual);
- O IOF - Ouro (ativo financeiro) será transferido no montante de 30% para o estado de origem e no montante de 70% para o município de origem. Observe-se que este tributo é instituído e cobrado pela União.

Os fundos mediante os quais se realizam as transferências indiretas tem como base a arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e/ou do Imposto sobre a Renda (IR) e são os abaixo relacionados:

- Fundo de Compensação de Exportações (FPEX): constituído por 10% da arrecadação total do IPI. É distribuído aos estados. Sua distribuição é proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados, sendo limitada a participação individual a 20% do total do fundo;
- Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE): 21,5% da arrecadação do IPI e do IR, distribuídos com base na população e na superfície e inversamente proporcional à renda per capita da unidade federativa;
- Fundo de Participação dos Municípios (FPM): composto por 22,5% da arrecadação do IPI e do IR, distribuído proporcionalmente à população de cada unidade da federação, sendo que 10% do fundo são reservados para as capitais;
- Fundos Regionais: para o financiamento de projetos na região Norte e Centro-Oeste. Destina-se 1,2% da arrecadação total do IPI e do IR, respectivamente. Para o financiamento da região Nordeste destina-se 1,8% da mesma base.

No período militar, entre 1969 e 1975, os percentuais dos fundos de participação eram de 5%, tanto para o FPE como para o FPM. No período que se seguiu, estes índices tiveram tendência crescente, atingindo 14% (FPE) e 17% (FPM) antes da Constituição de 88, sendo elevando para 21,5% e 22,5%, respectivamente, após a promulgação da mesma.

Portanto, as transferências indiretas destinam 47% e 57% do IR e do IPI, respectivamente, aos governos dos estados. 85% do FPE é transferido para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 15% às Regiões Sul e Sudeste. As capitais dos estados recebem 10% dos

recursos do FPM, 86,4% são destinados aos municípios de interior e 3,6% aos municípios com mais de 156 mil habitantes. Cada estado ou município recebe as dotações em função direta de sua área geográfica e de sua população e em função inversa de sua renda *per capita*.

As regiões participam do FPE da seguinte forma: Norte 25,37%, Nordeste 52,46%, Centro-Oeste 7,17%, Sul 6,52% e Sudeste 8,48%.

No caso do FPM, a distribuição é feita da seguinte forma: Norte 8,52%, Nordeste 35,30%, Centro-Oeste 7,46%, Sul 17,54% e Sudeste 31,19%.

QUADRO 3.1 – Transferências Constitucionais Diretas

GOVERNO ARRECADADOR	GOVERNO RECEBEDOR	IMPOSTO	REPASSE
UNIÃO	ESTADOS	O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;	100%
UNIÃO	MUNICÍPIOS	O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;	100%
UNIÃO	ESTADOS	Vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União vier a instituir, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição;	20%
UNIÃO	ESTADOS MUNICÍPIOS	Imposto sobre Operações Financeira – IOF incidente sobre negociações do ouro	30%
UNIÃO	MUNICÍPIOS	Territorial Rural - ITR	50%
ESTADOS	MUNICÍPIOS	Circulação de Mercadorias e serviços - ICMS	25%
ESTADOS	MUNICÍPIOS	Propriedade de veículos automotores - IPVA	50%

Fonte: Secretaria da Receita Federal

QUADRO 3.2 – Transferências Constitucionais Indiretas (Fundos)

FUNDO	Tributo Federal Partilhado	
	IR	IPI
PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS E DF FPE	21,5	21,5
PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS FPM	22,5	22,5
COMPENSAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES IPI – Exportações / FPEX	-	10
FINANCIAMENTO DA REGIÃO NORTE FNO	0,6	0,6
FINANCIAMENTO DA REGIÃO NORDESTE FNE	1,8	1,8
FINANCIAMENTO DA REGIÃO CENTRO- OESTE FCO	0,6	0,6
TOTAL	47,0	57,0

Fonte: Secretaria da Receita Federal

3.5 O panorama Pós-Constituição de 1988 (situação atual)

Duas motivações foram marcantes na Assembléia Nacional Constituinte de 1987: a) reação ao centralismo, que predominou durante todo o período militar e que concentrava poder político e econômico na União em detrimento da autonomia de estados e municípios; e b) grande ênfase em atender as demandas sociais como reação à excessiva prioridade dada pelos militares, a exemplo do que ocorre hoje em dia, nas questões econômicas em detrimento das carências sociais (AFONSO; ARAÚJO; REZENDE; VARZANO, 2000, p. 139).

Em decorrência da reação ao centralismo, os constituintes promoveram uma ampla descentralização de receitas, aquinhoando estados e municípios em detrimento da União. Só a título de exemplo, pode-se citar que cinco impostos federais foram incorporados ao antigo Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias (ICM) para dar origem ao atual Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), cuja competência, como se sabe, é dos estados com o repasse obrigatório de 25% para os municípios. O FPE e o FPM, que redistribuem parte da arrecadação do IR e do IPI arrecadado pela União entre estados e municípios, tiveram seus percentuais elevados de

14% e 17% para 21,5% e 22,5%, respectivamente. A descentralização de receita, contudo, não foi acompanhada de meios legais e financeiros para que ocorresse também um processo de descentralização de encargos.

Como consequência da ânsia em atender as demandas sociais, os constituintes ampliaram demasiadamente o papel social do estado, a um nível, talvez, muito além do que a sociedade brasileira tem capacidade de financiar. Grande parte das chamadas conquistas sociais asseguradas na Constituição de 1988 ficaram a cargo da União, posto que agregadas ao sistema previdenciário (AFONSO; ARAÚJO; REZENDE; VARZANO, 2000, p. 142)..

Decorreu daí, não se pode deixar de reconhecer, uma situação perversa para o equilíbrio fiscal da União, que teve uma relativa redução de receitas aliada ao aumento dos encargos. Para enfrentar esse desequilíbrio fiscal, o governo federal adotou diversas medidas, tanto do lado da despesa, com a clara extinção de diversos programas federais e redução da qualidade e quantidade de serviços oferecidos à população, quanto do lado da receita, onde procurou ampliar os impostos não compartilhados com a criação das contribuições sociais, que propiciam aumento rápido da arrecadação, ao custo, porém, de efeitos econômicos nefastos por serem cumulativos, com incidência em cascata, o que eleva os custos de produção e reduzem a competitividade dos produtos nacionais.

O Imposto de Renda, que tem qualidade econômica razoável, e representava 51,6% do total da arrecadação de receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal em 1988, passou a representar 33,9% em 2000. O IPI caiu de 24,6% para 11,3% no mesmo período. Enquanto isso, a CPMF, que não existia em 1988, representou 8,8% da arrecadação em 2000 e o Finsocial/Cofins elevou-se de 8,0% para 24,0% no período pós – Constituição (vide tabela 5.2).

As tabelas a seguir mostram o efeito descentralizador do sistema tributário e a tendência crescente da carga tributária em relação ao PIB no período de 1988 a 2000.

TABELA 3.1 - Evolução da arrecadação tributária por nível de governo

ANOS	R\$ Milhões de 2000-1/			Ano-Base 1988 = 100		
	União	Estados	Municípios	União	Estados	Municípios
1988	153.630	56.518	6.227	100	100	100
1999	162.089	67.280	6.327	106	119	102
1990	186.273	73.622	8.122	121	130	130
1991	154.844	72.520	11.758	101	128	189
1992	154.913	66.140	10.074	101	117	162
1993	168.886	60.779	8.981	110	108	144
1994	186.989	75.387	9.647	122	133	155
1995	198.741	83.501	13.404	129	148	215
1996	210.031	92.162	17.693	137	163	284
1997	221.454	93.521	18.065	144	165	290
1998	229.700	92.658	18.783	150	164	302
1999	237.479	91.588	19.023	155	162	305
2000p	243.102	97.566	18.438	158	173	296
Crescimento 00/88						
Em R\$ milhões	89.472	41.048	12.211			
Em %	58,2	72,6	196,1			

FONTE: INFORME-SE Publicação do BNDES, n.º 28 junho 2001

A análise desse quadro evidencia que, embora a maior parte da arrecadação continue centralizada na União, esse nível de governo foi o que obteve menor incremento, no período 1988 – 2000: 58,2%, enquanto os estados apresentaram crescimento de 72,6% e os municípios 196,1%.

Acrescente-se, para evidenciar o efeito da descentralização, que às receitas dos estados e municípios são acrescidas as transferências, assim, aos R\$ 18.438 milhões arrecadados diretamente pelos municípios em 2000, foram acrescidos R\$ 42.084 milhões provenientes das transferências, conforme demonstrado na tabela abaixo:

TABELA 3.2 Receita tributária dos municípios

Recita Tributária Municipal	R\$ milhões	% do PIB	% Total
Própria/Direta	18.437	1,71	100,0
ISS	6.638	0,62	36,0
IPTU	6.854	0,64	37,2
TAXAS	2.201	0,20	11,9
ITBI	1.089	0,10	5,9
Outros	1.655	0,15	9,0
DISPONÍVEL (A + B)	60.520	5,62	100,00
A) Próprias	18.437	1,71	30,5
B) Transferências	42.083	3,91	69,5
FPM	12.816	1,19	21,2
ICMS	17.431	1,62	28,8
FUNDEF	7.890	0,73	13,0
Outras Federais	923	0,09	1,5
Outras Estaduais	3.023	0,28	5,0

FONTE: INFORME-SE Publicação do BNDES, n.º 28 junho de 2000

A Tabela a seguir mostra a tendência ascendente da carga tributária no período pós-Constituição. Em 12 anos o aumento em relação ao PIB foi superior a 10%, passando de 22,4% em 1988 para 32,6% em 2000.

TABELA 3.3 - Evolução da carga tributária global

ANO	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000*
carga	22,4	24,1	28,8	25,2	25	25,8	29,4	29,4	29,1	29,6	29,6	31,6	32,6

FONTE: BNDES, INFORME n.º 29 - julho 2001

* dados estimados

A combinação dos fatores relatados acima, descentralização de receitas para os níveis inferiores de governo, acúmulo de encargos na esfera federal, aumento progressivo da arrecadação via contribuições que incidem em cascata, redução de importância dos impostos mais nobres, a exemplo do IR e do IPI, etc. resulta num sistema tributário que reclama urgentemente por uma reforma que, devido a interesses políticos conflitantes, não consegue deslanchar.

A Revista VEJA em sua edição nº 1.726, de 14 de novembro de 2001, em matéria constante das páginas 112 a 116, intitulada “Fera Faminta”, faz um resumo daquilo que, acredita-se, seja a opinião generalizada da população e, coincide, em grande parte, com a opinião dos tributaristas sobre o Sistema Tributário Brasileiro:

“O Sistema Tributário Brasileiro é uma coleção quase ilimitada de injustiças e distorções. Conheça algumas delas:

- Apesar de possuir uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo, 34%² do PIB, o Brasil investe pouco nos setores essenciais. No caso da saúde, o gasto anual do governo por habitante é de apenas 160 dólares, contra 300 na Argentina e 2.000 nos Estados Unidos;
- A carga tributária é muito concentrada. Apenas 1% do 3 milhões de empresas responde por 85% da arrecadação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica;
- O país criou um imposto para taxar as propriedades rurais, mas ele arrecada nacionalmente o equivalente ao resultado do IPTU no bairro de Copacabana;
- Estudo feito pela Receita revela que 29% de todo o dinheiro da economia não sofre nenhum tipo de tributação, a não ser a CPMF. Suspeita-se que seja esse o tamanho da sonegação;
- Produtos brasileiros são mais caros que os similares estrangeiros em razão dos impostos em cascata. No caso do aço o produto nacional é 10% mais caro;
- O Brasil é o único país onde o imposto mais importante é regido por 27 leis. Trata-se do ICMS, que é gerenciado segundo regras próprias em cada uma das unidades da federação, produzindo a guerra fiscal e estimulando a sonegação;
- Uma pesquisa da Arthur Andersen em 28 das principais economias do mundo mostra que apenas os seguintes países cobram impostos em cascata: Brasil, Argentina, Bolívia, Colômbia e Filipinas;
- Para cada real arrecadado com imposto de renda, o governo recolhe 3 com tributos sobre circulação de bens e serviços. É o que se chama de onerar a produção. Nos Estados Unidos a conta é invertida;
- Um estudo simulou qual seria a carga máxima de impostos que se poderia cobrar em 27 países. Constatou que o Brasil está perto do limite superior – ao lado da Dinamarca e Suécia.

² Dado da Revista VEJA, o número que trabalhamos é 32,6%, conforme quadro acima.

- Nenhum país desenvolvido tem imposto sobre movimentação financeira. Ele vigora apenas no Brasil, na Argentina e na Colômbia;
- No Brasil, imposto provisório vira definitivo e a alíquota baixa sobe rapidamente. A CPMF foi criada para durar dois anos. Já dura cinco. Era para ter alíquota de 0,2% e já está em 0,38%;
- Apesar de pagar aposentadorias miseráveis, a previdência tem a segunda maior alíquota de contribuição do mundo. Só perde para Portugal;
- Anistiar devedores é uma prática comum na União, nos estados e nos municípios. A última delas, o Refis, deu em média cinquenta anos às empresas para quitarem seus débitos. Algumas ganharam 500 anos de prazo.

4. O FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS – FPE¹

O Fundo de Participação dos Estados – FPE ao lado do Fundo de Participação dos Municípios – FPM são as duas mais importantes formas de transferência de recursos da União para os estados e municípios brasileiros. Esses dois fundos constituem-se na espinha dorsal do sistema de transferências constitucionais instituído pela Constituição de 1988.

Entende-se por transferências constitucionais as parcelas de recursos provenientes de arrecadação tributária, da competência do Governo Federal, e que são transferidas para estados, Distrito Federal e municípios, conforme determinações constantes da Constituição Federal.

As outras formas de transferência que compõem o sistema de transferência de recursos federais são:

a) Fundos

- Fundo Constitucional do Centro-Oeste – FCO
- Fundo Constitucional do Norte – FNO
- Fundo Constitucional do Nordeste – FNE
- Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados – FPEX

O FPE, o FPM e os fundos acima relacionados são compostos de recursos proveniente da arrecadação das receitas do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI em percentuais conforme especificado abaixo:

¹ Todas as informações referentes ao mecanismo de funcionamento do FPE foram coletadas de MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria do Tesouro Nacional. *O que Você Precisa Saber Sobre o FPE*. Brasília, 1998.

Quadro 4.1 – Vinculações do IR e do IPI

FUNDO	IR	IPI
FPE*	21,5%	21,5%
FPM*	22,5%	22,5%
FNE	1,8%	1,8%
FNO	0,6%	0,6%
FCO	0,6%	0,6%
FPEX*	-	10,0%
SOMA	47,0%	57,0%

* A Lei Federal n.º 9.424, de 24 de dezembro de 1996, instituiu, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF, com vigência obrigatória a partir de 1º de janeiro de 1998. A este fundo foram alocados, além de outros recursos federais, estaduais e municipais, 15% do FPE, FPM e FPEX.

b) Partilha direta de impostos arrecadados pela União

Conforme já mencionado no capítulo anterior o Imposto Territorial Rural – ITR e o IOF / OURO, arrecadados pela União, são compartilhados com os estados e os municípios.

4.1 Histórico e Conceituação do FPE

Pode-se dizer que o sistema de transferências de recursos federais, de forma sistematizada e automática, foi introduzido no Brasil pela Constituição de 1946, quando foram destinados 10% da arrecadação do Imposto de Renda para distribuição em partes iguais entre os municípios, excetuando-se, contudo, dentre os beneficiários, as capitais dos estados (GREMAUD, 1999, p.13).

As informações e os registros que se pode levantar indicam, porém, que este dispositivo nunca chegou a ser efetivamente aplicado. O fluxo de recursos era constantemente reduzido ou interrompido, além de não representarem valores relevantes, posto que não havia ainda no país, àquele época, a prática de pagamento e cobrança do imposto de renda de forma efetiva.

Ironicamente, foi durante o regime militar (Emenda Constitucional 18/1965), quando havia uma forte tendência à centralização de recursos e decisões a nível federal, que o

Fundo de Participação dos Estados – FPE e o Fundo de Participação dos Municípios – FPM passaram a ter a conformação que até hoje apresentam e a representar uma transferência efetiva e regular de recursos da União para estados e municípios, através da aplicação de critérios previamente estabelecidos, independentes de injunções políticas ou de negociações.

Emenda Constitucional nº 18/ 1965

Art. 21 – Do produto da arrecadação a que se refere o art. 8º, n.º II, e o art. 11, 80% (oitenta por cento) constituem receita da União e o restante distribuir-se-á, à razão de 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios.

Parágrafo 1º - A aplicação dos Fundos previstos neste artigo será regulada por lei complementar, que cometerá ao Tribunal de Contas da União o cálculo e a autorização orçamentária ou de qualquer outra formalidade, efetuando-se a entrega, mensalmente, através dos estabelecimentos oficiais de crédito.

Este dispositivo só veio a ser regulamentado através dos artigos 86 a 90 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, lei esta que passou, por força das disposições do art. 7º do Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967, a ser denominada de CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Foram as seguintes as condições originais de constituição e distribuição do FPE entre os estados:

- do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, 10% foram destinados ao Fundo de Participação dos Estados. Para o cálculo dessa percentagem excluía-se o Imposto de Renda retido na fonte pelos estados e municípios e suas autarquias, posto que esta arrecadação já é automaticamente distribuída, constituindo-se receita do ente arrecadador;
- o Banco do Brasil S.A., à medida que ia recebendo as comunicações do recolhimento do IR e do IPI para escrituração na conta de “Receitas da União”, efetuava

automaticamente o destaque dos 10% destinados ao FPE. Mensalmente o montante dos valores destacados eram informados ao Tribunal de Contas da União que, após aplicação dos critérios de rateio, autorizava o Banco do Brasil a distribuir os recursos entre os estados;

- a distribuição dos recursos do FPE obedecia aos seguintes critérios:
 - 5% (cinco por cento) proporcionalmente à superfície de cada ente participante;
 - 95% (noventa e cinco por cento) proporcionalmente ao coeficiente individual de participação, resultante do produto do *fator representativo da população* pelo *fator representativo do inverso da renda per capita* de cada ente participante, definido da seguinte forma:
 - A superfície territorial e a população estimada, conforme dados fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE;
 - A renda per capita a ser considerada era a do último ano para o qual existissem dados fornecidos pela Fundação Getúlio Vargas;
- O *fator representativo da população* acima citado era estabelecido conforme discriminado na tabela nº 4.1

TABELA Nº 4.1 – Fator Representativo da população

Percentagem da população do ente relativamente ao total do país	Fator
I – até 2%	2,0
II – acima de 2% até 5%	
a) pelos primeiros 2%	2,0
b) para cada 0,3% ou fração excedente, mais	0,3
III – acima de 5% até 10%	
a) pelos primeiros 5%	5,0
b) para cada 0,5% ou fração excedente, mais	0,5
IV – acima de 10%	10,0

Faculdade de Ciências Contábeis - UFBA
Biblioteca

N.º _____ Data ____/____/____

Tombamento Patrimonial

O fator representativo do inverso da renda per capita era calculado conforme discriminado na tabela 4.2.

TABELA 4.2 – Fator representativo do inverso da renda

Inverso do índice relativo a renda per capita do ente	Fator
Até 0,0045	0,4
Acima de 0,0045 até 0,0055	0,5
Acima de 0,0055 até 0,0065	0,6
Acima de 0,0065 até 0,0075	0,7
Acima de 0,0075 até 0,0085	0,8
Acima de 0,0085 até 0,0095	0,9
Acima de 0,0095 até 0,0110	1,0
Acima de 0,0110 até 0,0130	1,2
Acima de 0,0130 até 0,0150	1,4
Acima de 0,0150 até 0,0170	1,6
Acima de 0,0170 até 0,0190	1,8
Acima de 0,0190 até 0,0220	2,0
Acima de 0,220	2,5

Nota: Os critérios acima foram descritos nesse trabalho não apenas como curiosidade histórica, mas, também, porque, como veremos mais adiante, tiveram forte influência sobre a determinação dos percentuais atualmente fixados para repartição dos recursos do Fundo entre os estados.

Os percentuais do IR e do IPI destinados ao FPE foram, diversas vezes, alterados ao longo do tempo. O percentual de 10% original vigorou nos anos de 1967 e 1968, sendo então reduzido para 5% no período de 1969 a 1975, época em que se observou o menor percentual ao longo da história desse Fundo, passado a partir de 1976 a ter um crescimento continuado até atingir os 21,5% atuais, fixados pela Constituição de 1988. Este percentual é o maior observado em toda o período de vigência do FPE.

A tabela 4.3 apresenta a evolução dos percentuais de destinação de recursos para o Fundo de Participação dos Estados, da sua criação até os dias atuais, acompanhados dos dispositivos legais que os instituíram ou modificaram.

TABELA 4.3 – Evolução dos percentuais do FPE

ANO	Dispositivo legal	%
1967 / 68	Emenda Constitucional 18 / 65	10,0%
1969 / 75	Ato Complementar 40 / 68	5,0%
1976	Emenda Constitucional 5 / 75	6,0%
1977	Idem	7,0%
1978	Idem	8,0%
1979 / 80	Idem	9,0%
1981	Emenda Constitucional 17 / 80	10,0%
1982 / 83	Idem	10,5%
1984	Emenda Constitucional 23 / 83	12,5%
1985	Idem	14,0%
1985 / 88*	Emenda Constitucional 27 / 85	14,0%
1988	Constituição de 1988	18,0%
1989	Idem	19,0%
1990	Idem	19,5%
1991	Idem	20,0%
1992	Idem	20,5%
1993	Idem	21,5%

*Até 04.10.1988. A partir de 05.10.1988 passou a vigorar o percentual fixado na nova Constituição

4.2. O FPE na Nova Constituição

Durante o processo de elaboração da nova Constituição, ainda na fase do relatório apresentado pela Subcomissão de Tributação, a destinação do IR e do IPI para o FPE foi elevada de 14% para 19,5%, com a inovação de destinar os recursos do FPE exclusivamente para os estados cuja renda per capita fosse inferior à média nacional. Nas demais votações, como forma de garantir o acesso de todos os estados ao FPE e, ao mesmo tempo, conciliar os interesses dos constituintes dos estados menos desenvolvidos (francamente majoritários), que não abriam mão dos recursos garantidos pelo *FPE exclusivo*, a opção foi elevar a destinação dos dois impostos até um nível que, se mantidos os critérios vigentes de rateio, a participação da região Norte e Nordeste resultaria no mesmo volume de recursos obtidos pelo *FPE exclusivo*. A percentagem do IR e IPI destinada ao FPE que havia subido de 14% para 19,5% na Subcomissão, chegou finalmente a 21,5% no Projeto da Comissão Temática (VARSANO; AFONSO; REZENDE, apud FUNDAP, 1999, p.87).

Assim, a Constituição de 1988 fixou em 21,5% o percentual da arrecadação líquida do IR e do IPI a ser destinado para a formação do FPE. Este percentual, contudo, somente viria a ser atingido a partir de 1993, conforme mostra a tabela 4.3, face ao crescimento progressivo estabelecido no inciso II, §2º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A Constituição de 1988, que em muitos aspectos chegou a detalhes, como por exemplo, a concessão de estabilidade a funcionários públicos (art. 19 do Ato das Disp. Constitucionais Transitórias) e a fixação de critérios para a contagem de tempo de serviço desses funcionários (§ 1º do mesmo artigo), estranhamente, sobre o FPE, um fundo que distribui mensalmente valores em montante superior a R\$ 1.300 milhões, foi bastante lacônica, talvez por ser um assunto altamente polêmico e de difícil consenso. As definições mais importantes, como o critério de rateio, foram remetidas para lei complementar.

A formalização do FPE consta do artigo 159, que determina que a União entregará, do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 21,5% para a formação do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal.

O artigo 161 estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas sobre a entrega dos recursos, especialmente sobre os critérios de rateio objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre os estados.

Foi, portanto, assim de forma passageira, que foi fixado o objetivo do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, qual seja, o de *promover o equilíbrio sócio-econômico entre os estados federados*.

A Lei Complementar que viria regulamentar o FPE foi a de n.º 62, de 28 de dezembro de 1989, portanto, mais de um ano após a promulgação da Constituição. Nesse intervalo, o FPE continuou a ser distribuído segundo o critério anteriormente vigente, estabelecido pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

4.2.1 Critérios de Repartição Entre os Estados

Importante salientar que a Lei Complementar 62 (Brasil, Lei Complementar 62, de 28 de dezembro de 1989) instituiu um critério provisório que deveria vigorar apenas nos exercícios de 1990 e 1991, assim é que o § 2º do art. 2º dessa lei estabelece que “Os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal a vigorarem a partir de 1992, serão fixados em lei específica, com base na apuração do censo de 1990.” Como esta lei específica nunca foi editada, o critério provisório vem sendo utilizado até hoje, amparado nas disposições do § 3º do mesmo artigo, que diz: “Até que sejam definidos os critérios a que se refere o parágrafo anterior, continuarão em vigor os coeficientes estabelecidos nesta Lei Complementar”.

São os seguintes os critérios de rateio:

- Integram a base de cálculo do FPE, além do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, os respectivos adicionais, juros e multa moratória, cobrados administrativa ou judicialmente, com a correspondente atualização monetária paga;
- Os recursos são distribuídos na proporção de 85% para as unidades da federação integrantes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 15% para as unidades integrantes das regiões Sul e Sudeste.

Esta divisão percentual entre os estados conforme as regiões é na verdade o único critério explícito apresentado na lei, pois, a seguir, são fixados diretamente os coeficientes de participação de cada estado e do Distrito Federal, conforme constante no anexo da lei. Não existe no seu corpo nenhuma indicação de como os percentuais foram calculados. Sabe-se, contudo, que eles foram definidos em reunião do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão formado pelos Secretários de Fazenda de todos os estados e do Distrito Federal. Para determinar os coeficientes o CONFAZ utilizou os mesmos critérios anteriormente utilizados, estabelecidos no Código Tributário Nacional, mas de modo a respeitar a divisão percentual por regiões acima descrita, critério que não havia anteriormente, além disso foram feitos ajustes e arredondamentos, como por exemplo o

que resultou no coeficiente de 1,0000 % para o Estado de São Paulo. No tópico seguinte estão discriminadas as bases de negociação do CONFAZ para fixação dos percentuais.

A divisão entre os estados / regiões ficou distribuída conforme constante da tabela 4.4

A aplicação desse critério de rateio que associa os critérios de distribuição previstos no Código Tributário Nacional, qual seja o de destinar 5% proporcionalmente à superfície territorial de cada ente e 95% proporcionalmente à população e ao inverso da renda per capita, com a distribuição de 85% para as regiões onde estão as unidades com menor renda per capita (Norte, Noroeste e Centro-Oeste) e apenas 15% para as regiões de maior renda, evidencia a preocupação do CONFAZ e da Lei Complementar de buscar o atendimento do objetivo do FPE, qual seja o de promover o equilíbrio sócio-econômico entre os estados federados.

A discussão que se coloca é se apenas o FPE seria suficiente para promover tal equilíbrio. Obviamente que a resposta seria não. O Fundo de Participação pode ser um dos elementos integrantes de uma política de desenvolvimento regional e de descentralização do desenvolvimento que busque, a longo prazo, a redução das desigualdades entre as regiões do país.

No capítulo seguinte, onde se procura fazer uma avaliação dos resultados do FPE, tenta-se mostrar como se comportaram as demais transferências governamentais e outros fatores que influem no montante de recursos a distribuir via FPE para as regiões.

Um dos fatores, porém, que poderia dificultar o atendimento do objetivo do FPE já foi mencionado aqui e está intrínseco ao critério de distribuição do Fundo, que, sendo fixado provisoriamente em 1989, para vigorar por dois anos, tornou-se um critério fixo, já utilizado há 11 anos e sem perspectiva de alteração. Ao se tornar um critério fixo, que não considera, ou não incorpora, as alterações de população e as variações de renda per capita das regiões verificadas no decorrer do tempo, poderia levar o Fundo a distanciar-se do seu objetivo principal.

TABELA 4.4 - Distribuição do FPE por Regiões / Estados

Região	Estado	% de participação	% total da Região
NORTE	Acre	3,4210	25,3717
	Amapá	3,4120	
	Amazonas	2,7904	
	Pará	6,1120	
	Rondônia	2,8156	
	Roraima	2,4807	
	Tocantins	4,3400	
NORDESTE	Alagoas	4,1601	52,4551
	Bahia	9,3962	
	Ceará	7,3369	
	Maranhão	7,2182	
	Paralba	4,7889	
	Pernambuco	6,9002	
	Piauí	4,3214	
	Rio Grande do Norte	4,1779	
	Sergipe	4,1553	
CENTRO OESTE	Distrito Federal	0,6902	7,1732
	Goiás	2,8431	
	Mato Grosso	2,3079	
	Mato Grosso do Sul	1,3320	
SUB TOTAL I			85,0000
SUDESTE	Espírito Santo	1,5000	8,4822
	Minas Gerais	4,4545	
	Rio de Janeiro	1,5277	
	São Paulo	1,0000	
SUL	Paraná	2,8832	6,5178
	Rio Grande do Sul	2,3548	
	Santa Catarina	1,2798	
SUB TOTAL II			15,0000
BRASIL			100,0000

Fonte: Elaboração Própria

4.2.1.1. *As Negociações no CONFAZ*

Pesquisas realizadas em atas das reuniões do CONFAZ que discutiram e estabeleceram os percentuais que vieram a constar no anexo da Lei Complementar n.º 62, de 28 de dezembro de 1989, além de entrevista com técnicos que participaram dessas reuniões, mostram como as negociações foram conduzidas e que, embora a decisão final tenha sido por unanimidade, como devem ser todas as decisões do CONFAZ, houve sérias divergências e argumentos contrários aos critérios adotados conforme descrito abaixo:

As discussões partiram do acordo originado ainda durante a Assembléia Nacional Constituinte para reduzir a participação dos estados das regiões Sul e Sudeste a 15% dos recursos do FPE. Como não foi possível a fixação de um critério que redundasse na participação acordada, optou-se simplesmente pela fixação dos percentuais de cada estado, tomado por base os anteriormente existentes e fazendo os necessários ajustes.

A proposta inicial que serviu de base para as negociações foi a seguinte:

I – Os índices individuais dos estados das regiões Sul e Sudeste, devem ser o resultado da aplicação dos atuais critérios de distribuição, condicionados aos seguintes parâmetros:

- 1- o estado de maior renda per capita dessas regiões ficará limitado a um por cento;
- 2- nenhum dos demais estados poderá ter índice inferior a 1,5% (um vírgula cinco por cento);
- 3- o somatório dos índices dessas regiões não poderá ser superior a 15% (quinze por cento) do total a ser distribuído.

II – Os índices individuais dos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste serão o resultado da aplicação dos atuais critérios de distribuição, condicionado aos seguintes parâmetros:

- 1 – o estado de maior índice terá o seu valor mantido;