

HISTÓRICO TRIBUTÁRIO E OS CONFLITOS DISTRIBUTIVOS NO BRASIL: DIFICULDADES DE UMA AGENDA NECESSÁRIA

Ário Zimmermann¹
Róber Iturriet Avila²

Resumo: É desejável que um sistema tributário seja simples, progressivo, não cumulativo e que reduza desigualdades sociais e regionais. No Brasil, há diversos problemas que precisam de ajustes, como a complexidade, a regressividade, a tributação sobreposta e a existência de uma guerra fiscal federativa. Apesar do consenso entre os entes federativos e segmentos sociais sobre a necessidade de realizar uma reforma tributária, coleciona-se mais de uma dezena de fracassos de propostas submetidas ao Congresso Nacional. Para compreender a dificuldade de efetuar reformas tributárias, este artigo efetua um apanhado histórico da configuração tributária no País desde a Colônia até a Constituição Federal de 1988, apontando os pontos de mudança tributária de seus vínculos com os momentos de rupturas políticas e institucionais do Brasil.

Palavras-chave: Federalismo. Tributação. Política fiscal

TAX HISTORY AND DISTRIBUTIVE CONFLICTS IN BRAZIL:DIFFICULTIES OF A NECESSARY AGENDA

Abstract: It is desirable that a tax system be simple, progressive, non-cumulative, and reduce social and regional inequalities. In Brazil, there are several problems that need adjustment, such as complexity, regressivity, overlapping taxation, and the existence of a federal tax war. Despite the consensus among federative entities and social segments on the need to carry out a tax reform, there are more than a dozen failed proposals submitted to the National Congress. In order to understand the difficulty of carrying out tax reforms, this paper makes a historical overview of the tax configuration in Brazil from the Colony to the Federal Constitution of 1988, pointing out the points of tax change in their links with the moments of political and institutional ruptures in Brazil.

Keywords: Federalism. Taxation. Tax policy

¹ Professor do Departamento de Economia e Relações Internacionais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

² Professor do Programa de Pós-Graduação Profissional em Economia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é, atualmente, um emaranhado e possui diversos problemas que precisam de ajustes, como a complexidade, a regressividade, a tributação sobreposta e a existência de uma guerra fiscal federativa. Internacionalmente, há uma tendência de unificação de alíquotas, simplificação tributária, redução de benefícios fiscais e aumento de progressividade.

Conceptualmente, regressividade é o termo para identificar quando a carga tributária sobre as classes de renda menores, proporcionalmente, é maior do que sobre as classes de renda maiores. No Brasil, a maior parte da arrecadação advém de impostos sobre o consumo, ao contrário do que ocorre nos países desenvolvidos, configuração que onera mais os segmentos sociais mais pobres. Embora, no passado, houvesse controvérsias se os impostos devem ser progressivos ou neutros, trata-se, atualmente, de um consenso teórico de que os mais ricos devem pagar mais (AVILA; CONCEIÇÃO, 2020).

Do ponto de vista federativo, no quadro atual do Brasil, os estados regionais disputam quem abre mais mão de receitas para atrair investimentos produtivos. Ao longo do processo histórico, há alterações da participação dos entes no bolo tributário com mais ou menos centralização na União. De maneira geral, podem ser identificadas, presentemente, dificuldades fiscais aos estados e conflitos indesejáveis para a harmonia regional.

É desejável ter tributos não cumulativos, isto é, que, nas etapas subsequentes dos processos produtivos, seja possível compensar o que foi pago nas etapas anteriores, o que não ocorre em alguns impostos brasileiros. Uma característica relevante na formatação fiscal é a simplicidade, quer dizer, que não existam consideráveis custos para compreender e pagar o tributo (STIGLITZ, 1988; ELKIN, 1989).

Desde a Constituição Federal (CF) de 1988, todos os governos da União e dos estados (presidentes e governadores) defendem a realização de uma reforma do sistema tributário em vigor. Entretanto, as propostas encaminhadas ao Congresso Nacional não foram aprovadas, como reforma dos sistemas; o que se conseguiu foram apenas mudanças pontuais, o que tornou célebre a frase do ministro Guido Mantega, que, após a aprovação da Emenda Constitucional (EC) 42/2003, sentenciou: “foi a Reforma possível”. Apesar do consenso entre os entes federativos e segmentos sociais da necessidade de realizar uma reforma tributária, coleciona-se mais de uma dezena de fracassos de propostas submetidas ao Congresso Nacional.

Tal realidade é explicada porque os grupos de interesses dos segmentos de renda elevada, dos setores produtivos que pagam menos impostos e das unidades da Federação que se beneficiam da tributação na origem emperram uma ampla reforma tributária. Uma reestruturação que desonere os mais pobres, por exemplo, tem como contrapartida que os mais ricos paguem mais — e tais grupos possuem maior influência nas instâncias decisórias.

Sob tal pano de fundo, pretende-se contribuir na busca de explicações desse insucesso, mediante a compreensão da evolução histórica da tributação no Brasil. Na história das Constituições brasileiras, a tradição é que o sistema tributário do País tenha suas características básicas definidas dentro dos próprios textos constitucionais. Assim, excetuando-se o período do Império (1822-89), todas contemplam o sistema tributário, na maioria das vezes, com apenas alterações, quais sejam: as de 1891, 1934, 1937, 1945-46, 1965-67 e 1988.

Busca-se aqui detalhar e demonstrar que: (i) todas essas reformas constitucionais foram acompanhadas por uma “reforma tributária”, de maior ou menor impacto na centralização e/ou descentralização das relações intergovernamentais (sístoles e diástoles); (ii) em todos esses momentos históricos, ocorreram rupturas institucionais, quer sejam golpes militares, revoluções e/ou realização de constituintes; e (iii) nos termos do apontado por Oliveira (1981), nos países capitalistas em geral, o pagamento de tributos é tema que integra o conflito distributivo, campo no qual se define o ônus a ser suportado entre o capital e o trabalho, e esse fenômeno só pode ser compreendido dentro de uma perspectiva histórica. Assim, procura-se identificar quais são essas causas e em que medida explicitam o atual quadro de crise federativa e sua complexidade para encontrar soluções.

Para tanto, este artigo será dividido em duas partes. A primeira efetuará um breve apanhado histórico da consolidação tributária no Brasil desde a Colônia até a CF de 1988, dando ênfase nos principais momentos de transformação. A segunda procura identificar os pontos de mudança tributária e de seus vínculos com os momentos de rupturas políticas e institucionais do Brasil. Por fim, estão registradas as considerações finais.

TRANSFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL: O HISTÓRICO ATÉ 1988

Para se entender as dificuldades de se efetuar uma ampla reforma tributária no Brasil, é fundamental entender os momentos em que houve alterações a partir de um resgate histórico. Oliveira (IPEA, 2010), ao estudar a evolução do sistema tributário do País, estruturou as seguintes etapas no histórico brasileiro: (i) economia agroexportadora, Estado oligárquico e Federação – até 1930; (ii) centralização, Estado desenvolvimentista e industrialização – até 1964; (iii) Estado autoritário, reformas e crise até CF 1988; e (iv) reformas, estabilização e novo papel da política fiscal e tributária. Suas análises demonstram como as diferentes modificações do Sistema Tributário brasileiro foram adaptadas às alterações da estrutura produtiva do País. No caso, de um país agroexportador a uma economia industrializada. Embora o autor não detalhe, fica implícito que, a partir do processo de desindustrialização, o Brasil vem enfrentando um novo cenário de desafios.

No Brasil Colônia, predominavam especificidades: (i) a divisão em capitania hereditárias previa uma contribuição dos donatários à Coroa Portuguesa, e estes, por sua vez, poderiam cobrar e/ou obter tributos/receitas de acordo com o crescimento da produção; a iniciativa não logrou o êxito esperado, mas é vista como a base para a atual divisão territorial dos estados brasileiros; e (ii) a posterior cobrança de tributos pelo Governo português sobre as principais atividades de exploração econômica. Coelho (2016) constata que, no período da exploração do pau-brasil e no do ciclo da cana-de-açúcar, Portugal não tinha um “sistema de cobrança de impostos”, dado que a Coroa Portuguesa detinha o monopólio da exploração desses produtos, o que lhe permitia a obtenção dos recursos necessários para o financiamento dos seus interesses. Sua análise sobre a carga tributária brasileira, do ponto de vista histórico, observa que:

[...] o período colonial é marcado pela ausência de qualquer sistema tributário organizado em terras brasileiras, prevalecendo a exigência forçada de tributos por parte da Coroa portuguesa, inexistindo critério adequado na distribuição da carga pelas inúmeras fontes de incidência (COELHO, 2016, p. 22).

Sobre o período do Império (1822-89), Abreu e Lago (2010) salientam o peso do comércio exterior na conformação da carga tributária:

A participação do imposto de importação na receita ordinária do governo central depois de 1833 foi sempre superior a 50%, aumentando para quase 60% no final dos anos 1830 e quase 70% em meados dos anos 1850. Depois disto, reduziu-se, mantendo-se em torno de 50-60% até o final do império. A taxa de exportação imperial, depois de flutuar entre 5 e 7% na década de 1850 e início da década de 1860, foi aumentada para 9% durante a guerra do Paraguai, voltando a 7% em meados dos anos 1870 [...] Impostos sobre exportação arrecadados pelo governo central correspondiam a mais de 5% da receita total no início dos anos 1830, mas sua participação aumentou rapidamente até alcançar 25% no final da década. Depois de um recuo para 12% nos anos 1850, estabilizou-se em torno de 15-17% (ABREU; LAGO, 2010, p. 30).

Na época do Império, e também da República Velha, o comércio exterior era a principal atividade econômica; consequentemente, era dali que os governos obtinham receitas para o financiamento da despesa pública. No longo período do Império, são poucas as estatísticas e estudos sobre a contribuição de impostos e funções dos governos que permitem análises mais globais. Os registros históricos que ajudariam tais avaliações são, na sua totalidade, restritos a casos específicos. Refere-se aos registros dos Portos de Recife, Salvador, Rio de Janeiro, Santos e outros, importantes pontos de referência sobre importações e exportações.

Um estudo clássico sobre o tema é a obra *Indústria brasileira: origem e desenvolvimento* (1986), de Wilson Suzigan, a qual, a partir de uma pesquisa documental, coletou informações junto aos principais portos de entrada e saída de mercadorias do Brasil e construiu tabelas com dados sobre o investimento na indústria de transformação, no País, para o período 1855-1939.

Em relação aos tributos cobrados, todas as Constituições, desde a de 1824, outorgada e centralizadora, são genéricas sobre o tema. Por exemplo, a referida Constituição dispõe que é competência do Poder Legislativo “[...] fixar, anualmente, as despesas públicas e repartir a contribuição direta” e, em outra passagem, estabelece que “[...] nenhum cidadão estaria isento de contribuir às despesas do Estado em proporção de seus haveres”. Slemian (2006), em mais uma extensa pesquisa, afirma que a Constituição de 1824 não se referia, explicitamente, às finanças públicas, mas que o Poder Legislativo do Império e os governos provinciais atuavam como canais que delimitavam atribuições no âmbito administrativo para a execução dos “negócios públicos”.

Já a Constituição de 1891, a primeira do Brasil República, além de definir um conjunto de impostos, estabeleceu uma divisão, destinando, à União, os de importação e, aos

estados, as receitas advindas das taxas de exportação. De acordo a publicação *100 Anos de Estatísticas do IBGE* (2007), a referida Constituição não fez nenhuma previsão quanto a receitas e responsabilidades em relação a gastos municipais. Permaneceu em aberto a possibilidade de os municípios obterem receitas a critério dos estados, o que reforçou, em muito, o poder dos governadores, legítimos representantes das oligarquias regionais, os quais, associados à figura dos coronéis, no âmbito local, confirmam a inspiração descentralizadora da Constituição de 1891.

O modelo tributário vigente não sofreu alterações: a União controlava os tributos sobre importações, e os Governos estaduais cobravam impostos sobre as exportações. Reside aqui uma das principais causas das elevadas desigualdades entre os estados brasileiros. A partir do “ciclo do café”, o centro hegemônico da economia brasileira mantém-se nas Regiões Sudeste e Sul. Desde a República Velha – “política do café com leite” –, esses estados são hegemônicos quanto ao poder econômico, ao poder político e em relação às principais instituições públicas e privadas do País. A mais importante fonte de renda vinda do café, as receitas cambiais, eram (e são) controladas pelo Governo central, e as receitas tributárias, arrecadadas sobre as exportações, pertenciam aos estados exportadores. Como as exportações, basicamente, eram feitas pelos estados das Regiões Sudeste e Sul, eram estes que obtinham receitas que permitissem financiar políticas públicas. O exemplo mais evidente diz respeito ao poderio bélico composto por armas e homens do Estado de São Paulo para enfrentar o Governo Federal, por ocasião da Revolução de 1932.

Ao longo da Primeira República (1889-1930), a carga tributária do País foi composta, essencialmente, por tributos sobre o comércio exterior e sobre o incipiente consumo interno. Até o início da Primeira Guerra Mundial, o imposto de importação respondia pela metade da receita tributária da União e, até a Constituição de 1934, ele se manteve como principal fonte de receita, ao passo que o imposto de consumo representava em torno de 10% da receita total da União. Com o término do conflito, a receita do imposto de importação tornou a crescer, apesar da queda da sua importância relativa, oscilando em torno de 35% da receita total da União ao longo da década de 1920 até o início dos anos 1930. Para os governos estaduais, o imposto de exportação permanecia como a mais importante fonte de receita, gerando mais que 40% dos seus recursos. Ressalte-se que esse imposto era cobrado tanto sobre as exportações como sobre as operações interestaduais. A Tabela 1 apresenta a estruturação tributária do Brasil entre 1923 e 1933.

Tabela 1 - Distribuição da receita tributária federal no Brasil — 1923-33

TRIBUTOS	ANOS									
	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1933
Importação	50,3	51,9	56,0	47,8	53,5	55,2	54,8	50,2	46,0	47,3
Produtos										
Industrializados	27,3	24,2	30,1	26,5	25,9	25,2	28,3	28,7	28,7	29,8
Renda e										
Proventos	5,1	2,2	2,6	2,9	4,0	4,0	4,5	5,0	7,1	6,8
Selos e Afins										
	14,7	18,5	17,1	19,0	15,9	14,8	15,3	16,4	18,1	16,3
Outros Atributos										
	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,9
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: Direção Geral da Fazenda Nacional, 1968 *apud* Oliveira, 1991.

A partir da Constituição de 1934, importantes alterações foram introduzidas na estrutura tributária do País. O sistema tributário nacional evoluiu para um patamar no qual os impostos sobre produtos internos (produção e consumo) passaram a predominar em relação aos do comércio exterior (importação e exportações). Em consequência, ocorreram significativas modificações nas relações intergovernamentais, concedendo aos governos estaduais a nova Constituição do Estado Novo, de 10 de novembro de 1937, que pouco modificou o sistema tributário instituído na Constituição anterior, de 1934. Os estados perderam a competência privativa para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão, e os municípios, sobre a renda das propriedades rurais.

Todas as modificações, em 1934, 1937 e outras que foram introduzidas, como a Lei Constitucional, de 1940, procuraram adaptar o sistema tributário às alterações da estrutura produtiva do País e aumentar o controle do Governo Federal sobre o modelo tributário, da seguinte forma: (i) vedaram aos estados o lançamento de tributos sobre o carvão mineral nacional e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos; e (ii) mantiveram a competência privativa da União em relação ao imposto único sobre a produção, o comércio, a distribuição, o consumo, a importação e a exportação de carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

A Tabela 2 reflete bem os efeitos da crise de 1929 e as mudanças na Era Vargas. A composição da receita tributária do Governo Federal, ao se voltar mais para o mercado interno, alterou-se significativamente.

Em 1935, os impostos sobre importações representavam quase a metade (47,6%) da receita tributária do Governo Federal e, em 1955, mesmo antes do Plano de Metas de Juscelino Kubitschek, haviam caído para 4,6% dos tributos arrecadados. Essa queda foi compensada pelo aumento da receita de tributos sobre o consumo de produtos industrializados e, principalmente, pelo recolhimento de tributos sobre renda e proventos, os quais aumentaram a sua participação de 8,1% em 1935 para 39,8% em 1955. Com o limiar da industrialização e o aumento do consumo interno, desde o começo do século XX, a base tributária deslocou-se para o interior, em coerência com a prescrição teórica do *mainstream*, que passou a defender o livre comércio internacional, com reduzida tributação.

Varsano (1996) destaca a transformação da composição tributária no Brasil, na medida em que o mercado interno ficou mais relevante:

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos — definitivo no primeiro caso e temporário no segundo — como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer, mas sua importância relativa continuou menor do que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30) (VARSANO, 1996, p. 6).

Tabela 2 - Distribuição da Receita Tributária Federal no Brasil — 1935-55
(%)

TRIBUTOS	ANOS					
	1935	1937	1940	1945	1950	1955
Importação	47,6	50,8	5,9	4,5	10,9	4,6
Produtos Industrializados	27,2	28,9	38,7	40,0	41,0	36,0
Renda e Proventos	8,1	9,9	15,1	33,2	35,8	39,8
Selos e Afins	16,4	10,2	10,2	12,2	12,2	13,3
Outros Atributos	0,7	0,2	0,1	0,1	0,1	6,3
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: Direção Geral da Fazenda Nacional, 1968 *apud* Oliveira, 1991.

Foram as grandes mudanças da estrutura produtiva industrial, desde o início da década de 1930 – especialmente durante o Estado Novo –, quando as relações intergovernamentais e tributárias se tornaram mais complexas e passaram a atuar mais em escala nacional. Muitas instituições de representação ligadas ao pensamento liberal foram suprimidas, e as casas legislativas foram fechadas, passando a concentrar poder através da criação de agências dentro do Poder Executivo. Esse processo transformou as arenas decisórias e de canalização das demandas, firmando um novo tipo de aliança entre o grupo dirigente estatal e o empresariado (FONSECA, 1989, p. 205-97).

A Constituinte de 1946 aprovou mudanças nas agendas das relações intergovernamentais, da política partidária e da política econômica, além de uma reforma tributária. Sob a liderança de Eurico Gaspar Dutra, as forças hegemônicas do Governo Federal voltaram à inspiração liberal e descentralizadora, prometendo mudar os rumos do período do Estado Novo. Porém, as mudanças implementadas foram parciais e não romperam com o intervencionismo desenvolvimentista vigente.

Em 1946, o imposto de vendas e consignações já representava em torno de 60% da receita tributária estadual. Nos municípios, o imposto sobre indústrias e profissões e o imposto predial permaneceram como os mais importantes, correspondendo a pouco menos que 40% e 30% da receita tributária, respectivamente. Em virtude da Segunda Guerra Mundial, o imposto sobre importações reduziu sua participação na receita total, deixando de ser a principal fonte para o Governo Federal.

Oliveira (2010) destaca que, já no começo do período 1946-64, o qual teve início com o golpe do General Dutra e terminou com o golpe militar de 1964, a participação dos tributos incidentes sobre as importações apontava uma tendência de queda que vinha desde 1940 (35%), passando para 14,5% (1945) e atingindo 4,6% em 1955. Nesse período, além da descentralização em favor de estados e municípios, houve aumento de produção interna e de importação do setor de máquinas e ferramentas (GUERRERO, 2013). As rápidas mudanças na estrutura produtiva do País, em especial no setor da indústria, coincidem, também, com um aumento expressivo da participação estatal na economia brasileira.

De acordo com os dados do IBGE (2007, p. 357), a partir dos anos 1940, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre a renda (pessoa física e jurídica) cresceram de forma vigorosa. O imposto de importação tornou-se insignificante, permanecendo com uma participação abaixo de 1% do Produto Interno Bruto (PIB).

Ao se avançar na linha do tempo, Oliveira (1981) pontua que a transformação da base econômica exigia transformação na tributação no Brasil. Em suas palavras:

[...]a estrutura do sistema tributário de um país cujo modelo de desenvolvimento esteja apoiado na atividade primário-exportadora, diferirá profundamente de uma economia calcada basicamente na atividade interna. Enquanto no primeiro a principal fonte de receita será o imposto de exportação-importação, no segundo, onde o centro dinâmico foi deslocado para dentro do país, seguramente um tributo que grave a produção e circulação interna de mercadorias terá maior importância (OLIVEIRA, 1981, p. 16) [grifo nosso].

A Constituição de 1967, ao possibilitar que os estados regionais pudessem desenvolver uma política de cobrança de imposto, permitiu espaço para uma competição entre os governos estaduais para a concessão de benefícios fiscais, quando em busca de investimentos industriais.

No período de 1964 a 1988, e, voltando a Oliveira (2010), prosseguiram grandes mudanças na estrutura produtiva do País, acompanhadas de forte retorno à centralização federativa. A ruptura institucional viabilizou uma série de reformas – administrativa, financeira e a tributária de 1967, a qual reduziu, significativamente, o poder dos entes subnacionais. É exemplo disso: no âmbito municipal, os impostos do selo, de licenças e sobre indústria e profissões que foram substituídos pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN); a criação do ICM (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias) em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), o qual introduziu o conceito de valor agregado e eliminou sua cumulatividade.

Contudo, do ponto de vista histórico, uma novidade de grande alcance foi a transferência do Imposto Sobre Exportação para o poder da União. Como já foi exposto, desde a Proclamação da República, esse imposto era de competência estadual. Entretanto, já no período do Império, ainda nas províncias, algumas tinham autorização para cobrança de imposto de exportação. Essas possibilidades explicam a maior ou menor capacidade de gerar receitas para os governos estaduais, o que contribuiu, especialmente, para formar as assimetrias das capacidades estatais, inclusive financeira e política, entre os estados exportadores e, também, em relação aos com menor acesso ao comércio internacional. A retirada de competência dos estados em legislar sobre as exportações concentrou ainda mais poder na União.

No período em análise, 1964-88, ainda foram instituídos outros tributos – contribuições – específicos com vinculação das receitas: o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), uma espécie de poupança forçada que tem sua administração centralizada no Governo Federal e previsto como *funding* para financiar políticas de infraestrutura e da construção civil. São também dessa época o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), contribuições sociais de natureza tributária pagas por pessoas jurídicas, com o objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego, e auxílios nas políticas de emprego do Governo Federal. A finalidade dessas contribuições, desde a sua criação, passou por diferentes modificações, porém, na essência, permanece até os dias atuais.

Do ponto de vista fiscal, o golpe de 1964 visava o equilíbrio, por meio do aumento da receita tributária, com aumento da receita disponível para o Governo central, acompanhado pelo corte e contenção de despesas. A reforma tributária implantada continha medidas que modernizavam e racionalizavam o sistema; por outro lado, reforçava a centralização e limitava a capacidade de legislar de estados e municípios. O ICM e o Imposto Sobre Produtos Industrializados, juntamente com as reduções de alíquotas do Imposto Sobre a Renda (pessoa física e jurídica), acompanhados de mecanismos de incentivos fiscais que permitiam capitalizações para setores de rendas mais elevadas, bem como as isenções sobre aplicações financeiras, não só aumentaram a regressividade da carga tributária do País, como também a própria composição da carga, que passou de 16% do PIB em 1964 para 21% em 1967.

Do ponto de vista federativo, a concentração de poder político e dos recursos financeiros, por conta da ditadura e do modelo tributário, aumentou, sensivelmente, a concentração, o que ampliou a assimetria entre os estados.

Para um maior regramento e controle sobre a distribuição da carga tributária do País, foram criados o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios. A combinação da reforma tributária com a financeira contribuiu para a modernização institucional nas atividades econômicas, como foi o caso da arrecadação de tributos através dos bancos comerciais, da extensão do imposto do selo e a criação do Imposto Sobre Serviços (ISS).

A política de incentivos fiscais foi estendida, também, para outros impostos. Para estimular o mercado de capitais, de acordo com a lógica de estimular a acumulação de capital, o imposto de renda foi amplamente utilizado, e

[...] excluiu da tributação na fonte os rendimentos de ações das sociedades anônimas, nominativas ou ao portador [...]. Estabeleceu, ainda, um regime de tributação especial sobre determinadas operações imobiliárias, com o propósito de estimular a construção civil [...] Abriam-se [...] as portas para a passagem de uma avalanche de incentivos que emergiriam e à manipulação do Imposto de renda como uma das ferramentas mais cruciais para a orientação do processo de acumulação (OLIVEIRA, 2010, p. 66-69).

As bases tributárias da Constituição de 1967 estão ainda em vigor. O marco subsequente de alteração tributária é a CF de 1988, entretanto, aprovaram-se tão somente questões pontuais, apesar da considerável repercussão nas relações intergovernamentais, restringindo a Receita Corrente Líquida (RCL) dos governos estaduais. São exemplos dessas alterações a criação de novas contribuições, como a Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL), cuja receita do Governo Federal não é computada entre os tributos que compõem as transferências para estados e municípios, e a Emenda Constitucional de 1994, a qual altera o artigo 76 do Ato do Dispositivo Constitucional Transitório da Constituição Federal (ADCT), instituindo o Fundo Social de Emergência (FSE).

A pressão das classes dominantes sobre o Estado e sobre as empresas públicas brasileiras marcou uma outra fratura no modelo de desenvolvimento brasileiro no final dos anos 80 e a partir dos anos 90. A coalizão de interesses formada por grupos financeiros e do capital estrangeiro estava atraída por privatizações de serviços públicos brasileiros (MEDEIROS, 2004).

A onda das privatizações e da implementação de políticas liberalizantes aconteceram ao mesmo tempo em que a Constituição Federal de 1988 ampliava o espectro dos serviços públicos. A primeira modificação foi a redução de oito para dois no número de faixas de renda tributadas. A alíquota máxima caiu de 45% para 25%, e a alíquota mínima foi elevada de 10% para 15% dos rendimentos. A outra mudança adotada é que o Brasil passou a não adotar mais o sistema clássico como uma forma de tributar a distribuição de dividendos. Estes passaram a não integrar a base de cálculo do imposto de pessoas físicas, sendo tributado exclusivamente na fonte.

A partir daí, justamente quando, contraditoriamente, a nova Constituição democrática de 1988 introduzia as bases para o Estado de bem-estar social brasileiro, com o reconhecimento de uma série de demandas sociais represadas durante a ditadura, nunca mais o IRPF haveria de ter a estrutura progressiva do passado. Ao contrário, à medida que o País avançava na construção de sua rede de proteção social por meio do gasto, recuava dos objetivos redistributivos da política tributária (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 11).

Os Governos do Presidente Fernando Henrique Cardoso (FHC) vivenciaram duas crises cambiais, inflação e desemprego elevado, salário real reduzido e o Brasil submetido aos ditames do Fundo Monetário Internacional. A política fiscal ortodoxa de FHC introduziu um conflito distributivo entre o pagamento dos juros da dívida e despesas sociais voltadas à transferência de renda, ocasionando conflito distributivo entre juros recebidos pelos rentistas e o salário-mínimo recebido pelos trabalhadores (MEDEIROS, 2004).

A contradição é que o regime macroeconômico e de acumulação centrado na defesa intransigente dos interesses dos novos grupos financeiros, dos segmentos internacionalizados da indústria, do novo capital estrangeiro, do renovado primário exportador e das famílias dolarizadas, tal como se passava no modelo agrário-exportador, colide com qualquer estratégia efetiva de distribuição de renda (MEDEIROS, 2004, p. 173).

Esse conflito não foi apenas pelo gasto, como também pelo lado da arrecadação, tornando-se cada vez mais regressiva. Os governos de FHC deram continuidade nas políticas liberalizantes, agravando mais ainda a regressividade do sistema tributário brasileiro.³ (SALVADOR, 2014). As alterações tinham como objetivo amenizar os efeitos da dupla tributação de lucros e dividendos na pessoa física e supostamente atrairia fluxos de capitais e incentivaria investimentos no Brasil (FARIAS; SIQUEIRA, 2012).

Segundo Melo (2005), as reformas de segunda geração da CF de 1988, especialmente no período FHC, trazem à tona um debate em torno de uma (re)centralização de poder no Governo Federal. O foco central da discussão deu-se em torno da política de estabilização (Plano Real) e da renegociação da dívida dos então 25 estados brasileiros.

A vitória de Luiz Inácio Lula da Silva (Lula) nas eleições de 2002 levou o Partido dos Trabalhadores (PT) e outras forças políticas mais alinhadas à esquerda ao Poder Executivo brasileiro. O governo do Presidente Lula tentou realizar uma reforma tributária no primeiro

³ As medidas tomadas pelo Governo FHC foram: (i) eliminação da alíquota de 35% do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF); (ii) elevação da alíquota do IRPF de 25% para 27,5%; (iii) eliminação da progressividade do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ); (iv) redução da alíquota de 25% para 15% do IRPJ; (v) isenção de impostos sobre os lucros ou dividendos do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado; e (vi) instituição dos Juros Sobre o Capital Próprio (JSCP). A modalidade trata de uma dedução que as empresas podem efetuar, contabilizando como “custo”, que seria a remuneração do capital inicial isento de imposto. O acionista que recebe paga IRPF exclusivamente na fonte: 15% de maneira linear.

ano de mandato. A reforma tributária⁴ tinha como objetivo a diminuição da regressividade do sistema tributário, ampliando e aprimorando a tributação direta (SALVADOR, 2014). A proposta de reforma tributária acabou fracassando. Segundo Salvador (2014), a proposta enfrentou muitas resistências no Congresso Nacional, o que tornou evidente o conflito distributivo que envolve o tema tributário, uma vez que

[...] mesmo uma proposta tímida de maior progressividade em alguns impostos diretos (que, em tese, já deveriam ser progressivos) sobre o patrimônio provocou a reação dos empresários e dos setores mais conservadores no Congresso Nacional (SALVADOR, 2014, p. 31).

O Governo Lula voltava a apresentar uma nova reforma tributária no primeiro ano do segundo mandato. A segunda tentativa foi construída a partir de setores do empresariado nacional, além de encontros com os governadores e prefeitos. O diálogo sobre a reforma tributária com os movimentos sociais e sindicais ficou restrito novamente somente ao Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) (SALVADOR, 2014). A reforma não apontava para instituição de um sistema tributário mais progressivo como na primeira proposta. O objetivo maior era promover mais uma simplificação da estrutura. A segunda tentativa de reforma tributária do Governo Lula acabou fracassando novamente. A proposta apresentada pelo Governo refletiu os diversos interesses do setor empresarial e das questões federativas pautadas pelos governadores e prefeitos. Assim,

A proposta apresentada pelo governo refletiu os diversos interesses do setor empresarial e das questões federativas pautadas pelos governadores e prefeitos [...] após a resistência, principalmente, dos movimentos sociais, não foi para votação na Câmara dos Deputados [...] (SALVADOR, 2014, p. 32).

Lula disse não acreditar mais em reforma tributária no País, ao fim de seu segundo mandato: “o inimigo oculto que derrubou Jânio Quadros está no Congresso Nacional. Não acredito mais em reforma tributária. Todo mundo quer mudança, mas nenhum governador quer perder nada. Só trazendo Jesus Cristo de volta para ele dizer como é que se faz isso.”

Os Governos da Presidenta Dilma Vana Rousseff não aprovaram nenhuma reforma tributária. A principal medida realizada no sistema tributário, no primeiro governo, foi a ampliação das desonerações tributárias iniciadas ainda no Governo Lula. As medidas adotadas por Lula foram a redução do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) para indústria automobilística e dos eletroeletrônicos da linha branca. A Presidenta acenou para volta da

⁴ As seguintes mudanças que constavam na reforma tributária do Governo Lula: (i) instituição de progressividade sobre o Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCD); (ii) autorização de progressividade sobre o Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso Inter Vivos (ITBI); (iii) transferir da União para os estados e o Distrito Federal (DF) a competência do Imposto Territorial Rural (ITR), definindo a progressividade tributária do imposto e a transferência de metade da arrecadação para os municípios; (iv) eliminação da regulamentação por lei complementar do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), transformando-o nos demais impostos que são regulamentados por lei ordinária; e (v) tornar a Contribuição Provisória Sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) uma contribuição social permanente para o financiamento da seguridade social. (SALVADOR, 2014).

tributação sobre os dividendos, o aumento das alíquotas do imposto sobre heranças e doações, a instituição da taxação sobre grandes fortunas e a volta da CPMF como parte do ajuste fiscal do segundo mandato. Esses acenos nunca foram encaminhados ao Congresso Nacional, porque este sinalizou que não havia força política para serem aprovados. (DE BEM, 2017). A Presidenta Dilma afirmou, em uma entrevista, que o maior arrependimento dos seus mandatos foi desonerar os empresários: “não é possível acreditar que redução de imposto leve a aumento de investimento. Não leva. Redução de imposto leva substantivamente ao aumento da margem de lucro.”

Já no Governo Jair Bolsonaro, o Ministério da Economia enviou ao Congresso Nacional Projeto de Lei 2337/21, que traria mudanças no Imposto de Renda para pessoas físicas, empresas e investimentos financeiros. A proposta seria focar na tributação de dividendos para pessoas físicas e na redução de impostos de pessoas jurídicas para ser aprovada mais rapidamente.

Já o projeto de lei 3887/2020 previa a unificação de Cofins e PIS/PASEP e a criação de uma contribuição sobre bens e serviços no sentido de eliminar a cumulatividade de tributos. Ambos projetos não foram votados pelo Congresso.

O quadro tributário brasileiro consolidou-se como um dos mais iníquos do mundo, além de ter elevada complexidade. A despeito de terem ocorrido mudanças ao longo do tempo, cabe salientar que elas ocorreram em momentos específicos, sobretudo com rupturas sociais. Esse é o tema da próxima seção.

REFORMAS TRIBUTÁRIAS E OS CONTEXTOS DE RUPTURAS POLÍTICAS

O sistema tributário brasileiro atual é regressivo, desestimula a produção de bens e serviços, possui sobreposição de competências entre os membros da Federação e tem alta complexidade. São problemas do sistema tributário enumerados por Varsano *et al* (2000):

(i) o desestímulo a investimentos; (ii) a complexidade do sistema, a ponto de dificultar a harmonização tributária internacional; (iii) a facilidade ou o estímulo à evasão, gerando iniquidade e competição desigual; (iv) um quadro propício a guerras fiscais entre os estados da Federação, ao passo que uma política desenvolvimentista requer cooperação e harmonia entre os entes federados; e complementa com (v) o desestímulo aos investimentos decorrem da desvantagem competitiva do setor produtivo nacional [...] no mercado externo [...] e que onera a produção de bens de capital” (VARSANO *et al*, 2000, p. 137-170).

Dessa maneira, não há dúvidas de que há necessidade de uma ampla reforma tributária, contudo, a questão do porquê ela não avança merece mais detalhamento. Nesta seção, procura-se argumentar que as instituições políticas e o modelo tributário brasileiro são frágeis e, que, historicamente, modificaram-se mutuamente.

Os diferentes modelos tributários adotados no País foram sucessivamente alterados através das sete Constituições republicanas. Durante a República Velha, de 1891 até 1930, quando o dinamismo da economia brasileira se assentava na cafeicultura, contextualizado pelo liberalismo econômico, defendiam-se o não intervencionismo e a descentralização das relações intergovernamentais.

As Constituições são os traços paradigmáticos dos modelos federativos do Brasil. Além de se defrontarem com grandes instabilidades políticas, convive-se, ciclicamente, com mudanças constitucionais que, do ponto de vista federativo, oscilam entre centralizações e descentralizações. Daí a necessidade de: (i) para cada período, tornou-se necessário introduzir e redefinir tais oscilações constitucionais, sejam outorgadas, sejam democraticamente aprovadas; e (ii) recorreu-se à análise da evolução histórica do sistema tributário embutido na Federação brasileira.

Do histórico das Constituições brasileiras, já em 1824, Dom Pedro I, com o auxílio de pessoas de sua confiança, elaborou e outorgou a primeira Constituição do País, após a dissolução da Constituinte, a qual, devido às divergências internas, não conseguiu pactuar um texto consensual. A segunda foi promulgada em 1891, a partir de uma Constituinte decorrente do golpe militar da Proclamação da República, com grandes divergências internas entre o Presidente Marechal Deodoro e um grupo de militares positivistas liderados pelo vice, Floriano Peixoto. As Constituições de 1934 e 1937 são do período Vargas: a primeira derivou da Constituinte instaurada após a Revolução Constitucionalista de 1932, que, em seguida, foi substituída por outra Constituição politicamente centralizadora, após o golpe do Estado Novo. O golpe militar de 1945, que destituiu Getúlio Vargas, promoveu uma Constituinte em 1946, a qual aprovou uma nova Constituição, outra vez descentralizadora, que vigorou até o novo golpe militar de 1964, reintroduzindo o centralismo federativo. Por fim, a Constituinte de 1986 elaborou e aprovou a Constituição Federal de 1988, intitulada “Constituição Cidadã”, que possui acentuadas características descentralizadoras e democráticas.

As reformas tributárias têm sido viabilizadas somente em casos extremos de rupturas políticas – como a Proclamação da República; a Era Vargas, com as Constituições de 1934 e a do Estado Novo, de 1937; a derrubada de Getúlio Vargas e a Constituinte de 1945; o golpe militar de 1964 e as reformas de 1967 e a Constituinte de 1988. As poucas alterações que ocorreram, quando aconteceram, limitavam-se a alterações pontuais sem maiores impactos. Entre as dificuldades para analisar esta constatação, deve-se levar em conta não somente as assimetrias entre os estados brasileiros, mas também a incipiente democracia do País, que, ciclicamente, convive com golpes e ditaduras.

A causa disso se refere ao fato de que, para as reformas tributárias entrarem na agenda dos poderes constituídos, há um conjunto de interesses, entre os quais, sem sombra de dúvidas, o principal diz respeito ao permanente conflito distributivo que o País vive, tanto do ponto de vista de renda individual, quanto de setores produtivos e também de entes federativos.

Os diferentes segmentos sociais defendem seus interesses e resistem para contribuir com o mínimo do seu excedente ao Estado, mesmo que sejam demandantes de um conjunto de serviços públicos. De acordo com esse cenário descrito, os atores políticos, representantes dos interesses econômicos e sociais, dificilmente têm avançado nas negociações para estabelecer níveis de distribuição do ônus do pagamento de impostos entre os detentores da renda. A história do Brasil registra poucos eventos que pactuam, democraticamente, tais divisões. Os sucessivos golpes, os quais explicam as centralizações e descentralizações do modelo federativo, bem como as sucessivas Constituintes, embutiram reformas tributárias, com o mínimo de consenso, com maior ou menor grau de intervencionismo estatal, porém não enfrentaram a questão da regressividade do sistema tributário como um todo.

Sob o ponto de vista federativo, de acordo com a Constituição de 1891, além da divisão dos impostos, que destinava à União os de importação e, aos estados, as receitas advindas dos impostos sobre as exportações, o modelo não previa receitas municipais.

Todavia, ficou em aberto a possibilidade de os municípios obterem receitas a critério dos estados, o que reforçou, em muito, o poder dos governadores, legítimos representantes das oligarquias regionais, associados à figura dos coronéis no âmbito local, confirmando a inspiração liberal e descentralizadora da Constituição de 1891. O sistema conhecido como “coronelismo” vigorou do final do século XIX até 1930; nele, a política era comandada pelos líderes locais, geralmente por fazendeiros ricos que recebiam a alcunha de coronéis.

O elenco de tributos vigentes permite identificar que a principal fonte de receitas do Governo central provinha do imposto de importação, e, aos estados, competia cobrar impostos dos seus produtos exportados. Esse cenário já indicava uma grande desproporção entre as receitas estaduais, demonstrando a principal causa do alto número de assimetrias que caracterizavam os estados brasileiros.

O principal produto de exportação do País era o café, e somente os estados da Região Sudeste e o norte do Paraná produziam esse produto; por óbvio, somente esses estados obtinham receitas. Assim, em se tratando de uma economia agrária exportadora, somente os estados com nível considerável de exportação contavam com fontes de receitas para conduzir suas políticas.

Já no período em que Vargas instaurou a ditadura do Estado Novo, os estados poderiam tributar sobre a propriedade territorial rural, a transmissão de propriedade *causa mortis*, a transmissão de propriedade *intervivos*, o consumo de combustível de motor à explosão, as vendas e as consignações, a exportação de mercadorias de sua produção e outros. A novidade foi a permissão aos municípios para cobrarem impostos de licença, imposto predial e territorial urbano e sobre as diversões públicas. Assim como os estados, os municípios passaram a poder criar taxas de serviços municipais e a cobrar contribuições de melhoria.

As três reformas tributárias implementadas, após o final da Segunda Guerra Mundial, causaram grandes impactos no modelo federativo brasileiro e na autonomia dos estados. Observe-se que todas foram viabilizadas em momentos políticos de ruptura institucional: dois golpes militares (1945 e 1964) e uma grande catarse nacional derivada do fim da ditadura.

Novamente, somente quando há ruptura institucional, repactuação política e federativa é que foram viabilizadas reformas tributárias, mas que, assim como o próprio texto constitucional e o contexto político, o modelo tributário se esgota, por não ter enfrentado a questão central do conflito distributivo. Pelo exposto, não é de se estranhar que, apesar dos dispositivos transitórios da CF de 1988, no seu artigo 3º, estabeleceu-se que, no prazo de cinco anos – em 1993, portanto –, se procedesse a uma revisão de questões dessa natureza, o que não aconteceu. Sendo assim, após 30 anos, a não ser a aprovação de leis específicas, na década de 1990, as quais aumentaram a concentração dos recursos para a União (o que, por sua vez, contrariava o propugnado pela Constituinte), nenhuma revisão de alcance foi realizada.

Um dos poucos avanços que ocorreu no período posterior sem grandes rupturas foi a instituição do Simples em 1996. É o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. As empresas, ao exercerem a liberdade de optarem pelo Sistema, assumem o compromisso de pagar, de modo unificado, o conjunto de impostos e contribuições a serem pagos mensalmente. Ao incidirem sobre o faturamento mensal da empresa, não mais recolhem sobre os percentuais que incidiam sobre os valores da folha de salários pagos aos seus empregados.

Contudo, a Lei nº 9.317/96 abrangia apenas os tributos federais: IR, IOF, IPI, CSLL, Cofins, PIS e a contribuição previdenciária patronal. A adesão dos estados e municípios era

facultada, devendo, para isso, celebrarem, caso a caso, convênios com a União. Com a aprovação da Emenda Constitucional nº 42, em 2003, foi instituído o cadastro único do contribuinte e o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) – o recolhimento, assim, deveria ser unificado e centralizado, porém era opcional para o contribuinte. Tal cenário contrariava o objetivo de “simplificação” dos tributos para as microempresas (ME) e para as empresas de pequeno porte (EPPs).

No interregno de 2004 a 2006, o debate político em torno dessa legislação ocupou a agenda da Câmara dos Deputados, e dezenas de projetos foram encaminhados até a apresentação de um anteprojeto conhecido como Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas. Desse “imbróglio”, resultou a aprovação da Lei Complementar nº 123/06, instituindo o Simples Nacional, representando um novo estatuto para as micro e empresas de pequeno porte, aumentando a abrangência de tributos, incluindo o ICMS, e passando a incorporar dezenas de segmentos econômicos, em especial, na área de prestação de serviços. Essa lei complementar unifica, em um só texto legal, os benefícios dispensados às MEs e EPPs, disciplina as dispensas de obrigações, estabelece regras para o recolhimento mensal único de arrecadação de tributos (impostos e contribuições) de competências da União, dos estados, do Distrito Federal e de municípios, incidentes sobre uma única base de cálculo, enquadrados de acordo com os intervalos dos montantes das receitas de cada empresa.

Embora essa alteração tenha sido negociada por alguns anos, esse foi um caso de simplificação tributária ocorrida sem rupturas institucionais. A carga tributária está fortemente concentrada em tributos regressivos – produção e consumo – e torna-se de fácil compreensão entender o porquê da generalizada insatisfação com o atual modelo tributário. Porém, dado o pressuposto de que a definição de um modelo tributário é parte integrante do conflito distributivo, torna-se igualmente fácil a compreensão do porquê uma reforma tributária que simplifique, e seja mais progressiva e federativamente harmoniosa, tenha dificuldades de avançar, ainda que essa seja uma agenda urgente e necessária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diversas foram as gestões federais que iniciaram com uma pauta de reforma tributária que não avançou. No passado recente, pode-se citar o caso do Governo Lula e do Governo Bolsonaro. O sistema tributário brasileiro possui diversos problemas que precisam de ajustes, como a elevada burocratização, a baixa progressividade, os conflitos federativos e a sobreposição tributária.

No intuito de problematizar as dificuldades de avanço nesta agenda, este artigo efetuou um breve apanhado histórico sobre a estruturação tributária no Brasil desde o período colonial até os dias atuais. Tal resgate teve como subproduto a constatação de que as alterações tenham sido efetuadas em momentos de rupturas políticas, seja por golpes, ditaduras ou constituintes.

A aparente coincidência dessas ocasiões está no fato de que mudar imposto faz com que alguns segmentos produtivos, indivíduos e entes federados tenham que pagar mais. Esses grupos, geralmente, possuem maior influência na opinião pública, nas casas legislativas e nas demais instâncias de poder, o que empeira uma reforma ampla. Os atores políticos, representantes dos interesses econômicos e sociais, dificilmente têm avançado nas negociações para estabelecer níveis de distribuição do ônus do pagamento de impostos entre os detentores da renda. Quer dizer, o conflito distributivo que o País vive parece ser o principal entrave de uma melhoria na configuração tributária.

As raras exceções em que houve reforma tributária – no sentido recomendado pela literatura internacional –, foram efetuadas no Brasil de maneira democrática e pactuada com os variados segmentos sociais podem espelhar os passos necessários para uma reforma necessária para enfrentar os problemas presentes, como a desigualdade social e regional, a produtividade e a competitividade e a harmonia fiscal na Federação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABREU, M. P.; LAGO, L. A. C. **A economia brasileira no Império, 1822-1889.** Texto para Discussão n° 584, PUC-RJ. Rio de Janeiro: Departamento de Economia, 2010.
- AFONSO, J.R. (et al.). **Tributação e desigualdade.** Letramento: Casa do Direito. FGV Direito. Rio de Janeiro, 2017.
- ARRETCHÉ, M. **Continuidades e Descontinuidades da Federação Brasileira:** de como 1988 facilitou 1995. *In:* Dados, 52(2): 377-423. São Paulo, 2009.
- AVILA, R. I. CONCEICAO, J.B.S. Tributação e desigualdade de rendimentos e de patrimônio no Brasil: evidências nas declarações tributárias de pessoas físicas. **Revista da Sociedade Brasileira de Economia Política**, São Paulo, v. 55, p. 117-153, 2020.
- BAIOCCHI, M. **O federalismo fiscal e a dimensão política.** *In:* LAGEMANN, Eugênio (Org.) 150 Anos de Finanças Públicas. Porto Alegre: FEE, 1985.
- BONAVIDES, P. **Do Estado liberal ao Estado social.** São Paulo: Paulo Malheiros, 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988. Brasília.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 28 ago. 2017.
- BRASIL – Ministério da Fazenda. (2015) **Carga Tributária 2014.** Receita Federal – Estudos Tributários. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: dez. 2020.
- BRASIL. Presidência da República, **Observatório da Equidade:** Indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, 2009.
- COELHO, M. C. **Do Sertão para o Mar** - um estudo sobre a experiência portuguesa na América: o caso do Diretório dos Índios (1750-1798). São Paulo: Livraria da Física, 2016.
- DE BEM, A. P. Gestão fiscal do Governo Dilma e a depreciação do resultado primário. **Revista Indicadores Econômicos FEE**, Porto Alegre, v. 44, n. 3, p. 9-26, 2017.
- DIREÇÃO GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Assessoria de Estudos, Programação e Avaliação. **78 anos de Receita Federal: 1890-1967.** Rio de Janeiro: 1968.
- DIAMOND, P. A.; MIRRLEES, J.A. **Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules.** The American Economics Review. Pittsburgh, v. 1, n. 61, p. 8-27, mar. 1971.
- ELKIN, B. **Auditing tax expenditures, or spending through the tax system.** International Journal of Government Auditing, Washington, v. 16, n. 1, p. 7-16, 1989.
- EVANS, P. **Tendências centralizadoras e descentralizadoras dos sistemas federativos contemporâneos:** uma análise preliminar. *In:* Revista de Administração Municipal. Rio de Janeiro, IBAM n° 28 (159), p. 64-84, 1981.
- EVANS, P. **O Estado como problema e solução.** Lua Nova 28/29: 107-156. São Paulo, 1993.
- EVANS, P. **Estate-society synergy: government and social capital in development.** Berkeley, University of California, 1997.
- EVANS, P. **Autonomia e Parceria:** estados e transformação industrial. Editora UFRJ, Rio de Janeiro, 2004.
- FARIAS F. G.; SIQUEIRA, M. L. **Bases tributárias brasileiras:** penalizando os pobres e beneficiando os rentistas. *In:* CATTANI, A.; OLIVEIRA, M. (Org.). A sociedade justa e seus inimigos. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012.
- FONSECA, P. C. D. **RS: economia e conflito políticos na República Velha.** Porto Alegre: Mercado Aberto, 1983.

- FONSECA, P. C. D. **Vargas: o capitalismo em construção** (Prêmio Haralambos Simeonidis - Categoria Teses de Doutorado e Livro sem - Menção Honrosa). São Paulo: Brasiliense, 1989.
- FONSECA, P. C. D.; Carraro, A. **O Desenvolvimento Econômico no Primeiro Governo de Vargas (1930-1945)**. Publicado nos ANAIS DO V CONGRESSO BRASILEIRO DE HISTÓRIA ECONÔMICA, 2003.
- FONSECA, P. C. D. **Desenvolvimentismo: a Construção do Conceito**. In: DATHEIN, R. (Org.). **Desenvolvimentismo: o Conceito, as Bases teóricas, as Políticas**. 1^a ed. Porto Alegre: UFRGS, 2015.
- GOBETTI, S. W. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada**. Textos para Discussão IPEA, Brasília: IPEA, TD 2190. IPEA 2016.
- GOBETTI, S. W. **Tributação do Capital no Brasil e no Mundo**. Textos para Discussão IPEA, Brasília: IPEA, TD 2380. IPEA, 2016
- GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Textos para Discussão IPEA, n. 2190. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2016.
- GOMIDE, A. A.; PIRES, R. R.C. **Governança e capacidades estatais: uma análise comparativa de programas federais**. IPEA Brasília, 2014.
- GUERRERO, G. A. **Trajetória e aprendizado tecnológico do setor de máquinas-ferramenta no Brasil**. Tese (Doutorado em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Anuários Estatísticos**. Disponível em: www.ibge.gov.br. Acesso em: 15 set. de 2020.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **SISTEMA DE CONTAS NACIONAIS**: Brasil: 2002-2005/IBGE, Coordenação e Contas Nacionais. Rio de Janeiro RJ.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - **Estatísticas do Século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Efeitos macroeconômicos do gasto social no Brasil**. Perspectiva da política social no Brasil. Brasília: IPEA, livro 8, 2010.
- MEDEIROS, C. A. Desenvolvimento econômico, heterogeneidade estrutural e distribuição de renda no Brasil. **Revista Economia e Sociedade**, São Paulo, v. 13, n. 2 (23), p. 169- 174, 2004.
- MELO, M. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. **Dados**, Rio de Janeiro, vol. 48, nº 4, 2005, p. 845-891.
- MUSGRAVE, R. **Teoria das Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 1973.
- OLIVEIRA, F. A. **A Reforma Tributária de 1966 e a acumulação de Capital no Brasil**. São Paulo: Brasil Debates, 1981.
- OLIVEIRA, F. A. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Brasília: IPEA, TD. 1469, 2010.
- OLIVEIRA, F. A. **Economia e Política das Finanças Públicas no Brasil**. São Paulo. Hucitec Editora, 2012.
- OLIVEIRA, F. A. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**. São Paulo: Contracorrente, 2020.
- OLIVEIRA, F. A. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2^a ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.
- SALVADOR, E. **As implicações do sistema tributário nas desigualdades de renda**. 1. ed. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos, 2014.
- SELMIAN, A. **Sob o império das leis**: Constituição e unidade nacional na formação do Brasil (1822-1834). Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em História Social, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- STIGLITZ, J. E. **Economics of the public sector**. 2 ed. New York: WW Norton, 1988.
- SUZIGAN, W. **Indústria brasileira: origem e desenvolvimento**. São Paulo: Brasiliense, 1986.
- VARSANO, R. **A evolução do Sistema Tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Textos para discussão IPEA. Rio de Janeiro: IPEA, TD. N. 405, 1996.
- VARSANO, R.; AFONSO, J. R.; ARAUJO, E. A.; REZENDE, F. A tributação brasileira e o novo ambiente econômico. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 7, n.13, p. 137-170, 2000.