

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE
E CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO – FACE
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

Fabício Bacelar Liparizi

Descentralização fiscal no Brasil: evolução e
tendências recentes

Brasília – DF
2006

Fabrício Bacelar Liparizi

**Descentralização fiscal no Brasil: evolução e
tendências recentes**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração (PPGA) da Universidade de Brasília (UnB), como parte dos requisitos para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. José Matias Pereira

**Brasília - DF
2006**

LIPARIZI, Fabrício Bacelar.

Descentralização Fiscal no Brasil: Evolução e Tendências Recentes. Brasília: Universidade de Brasília – UnB, 2006, 138 p.

Dissertação de Mestrado em Administração.

1. Descentralização; 2. Descentralização Fiscal; 3. Federalismo Fiscal.

I – Universidade de Brasília (UnB). II – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE).

Fabício Bacelar Liparizi

**Descentralização fiscal no Brasil: evolução e
tendências recentes**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da Universidade de Brasília (UnB), como parte dos requisitos para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. José Matias Pereira

Aprovada em 27 de junho de 2006, pela seguinte Comissão Examinadora:

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. JOSÉ MATIAS PEREIRA (Orientador)
Instituição: Universidade de Brasília – UnB

Prof. Dr. OTÁVIO RIBEIRO DE MEDEIROS
Instituição: Universidade de Brasília – UnB

Prof. Dr. JOSÉ ANTÔNIO GOMES DE PINHO
Instituição: Universidade Federal da Bahia - UFBA

Prof. Dr. TOMÁS DE AQUINO GUIMARÃES (Suplente)
Instituição: Universidade de Brasília – UnB

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter estado sempre ao meu lado, em todos os momentos da minha vida, em especial nesse último ano que antecedeu a apresentação desta dissertação.

Aos meus pais e irmãos, pela doce, fraterna e amorosa convivência dos últimos anos, fundamental para a conclusão deste mestrado.

Ao meu orientador, professor Dr. José Matias Pereira, pela grande paciência e dedicação com que me orientou ao longo desses últimos meses.

À professora Janann, pelas grandes lições de dedicação e amor ao trabalho e ao ensino.

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Brasília, pelos ricos ensinamentos.

Aos amigos de toda a vida, e aos aqui conquistados, pelo apoio, pelas conversas, pelo carinho, pelo convívio, mas, sobretudo, pela grande amizade e companheirismo.

RESUMO

O marco institucional estabelecido pela Constituição de 1988 implementou um novo modelo de federalismo fiscal no Brasil, marcado pela descentralização das finanças públicas e pela ampliação de mecanismos de transferências de recursos entre os três níveis da Federação. A atual tendência de crescimento de tributos não compartilhados com estados e municípios, como as contribuições, e as constantes alterações nas instituições fiscais do país têm sugerido que o modelo de 1988 vem passando por significativas alterações, que podem ter levado a uma recentralização das receitas públicas na União. Esta dissertação de mestrado procura lançar luz sobre essa questão ao discutir conceitos importantes, analisar as origens do atual modelo de federalismo fiscal brasileiro, bem como ao apontar as mudanças institucionais com impacto sobre a estrutura tributária da federação, ocorridas desde a última constituição. Sob o enfoque da arrecadação, buscou-se levantar dados secundários da Arrecadação Tributária Bruta e da Receita Tributária Disponível no período de 1989 a 2004 a fim de se obter uma radiografia da evolução da descentralização fiscal no Brasil e suas tendências desde a redemocratização do país. Como resultado, chegou-se a conclusão que o Brasil vem passando por um processo tênue e gradual de recentralização de recursos na União, principalmente a partir de meados da década de noventa.

Palavras-chave: Descentralização. Descentralização Fiscal. Federalismo Fiscal.

ABSTRACT

The institutional landmark set by the 1988 Constitution implemented a new federalist tax model in Brazil whose main features are decentralization of public finances and a larger scope for resource exchanges between the three levels of the Federation. The current growth trend for taxes not shared with states and municipalities, such as fees, and continual changes in the country's fiscal institutions have been suggesting that the 1988 model has been going through significant changes that might have led to federal public income recentralization. This paper aims to shed light on that matter by discussing important concepts, as well as pointing out the latest institutional changes which had impact on the federation's tax structure. As for collection, there is an attempt to gather secondary data of gross tax collection and available tax income between 1989 and 2004 so as to achieve a thorough picture of Brazil's tax decentralization evolution and its trends since the country's redemocratization. As a result, it is concluded that Brazil has been going through a subtle, gradual process of resource recentralization in the federal scope, especially since the mid-90s.

Keywords: Decentralization. Tax Decentralization. Fiscal Federalism.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Participação dos três níveis de governo na Arrecadação Tributária Bruta (Acumulada)	102
Gráfico 2 – Participação dos três níveis de governo na Arrecadação Tributária Bruta.....	105
Gráfico3 – Evolução da Arrecadação Tributária Bruta desde o Plano Real	108
Gráfico 4 – Participação dos três níveis de governo na Receita Tributária Disponível (Acumulada)	116
Gráfico 5 – Participação dos três níveis de governo na Receita Tributária Disponível	119
Gráfico 6 – Evolução das Transferências Intergovernamentais desde o Plano Real.....	121

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Conceitos fundamentais.....	28
Quadro 2 – Pontos positivos e negativos atribuídos à descentralização	53
Quadro 3 – Competências tributárias de cada nível de governo nas constituições de 1946, 1967, 1988	69
Quadro 4 – Transferências de receitas tributárias nas constituições de 1967 e 1988.....	81
Quadro 5 – Novas instituições fiscais com possível impacto na descentralização fiscal.....	91
Quadro 6 – Fonte dos dados da ATB	99
Quadro 7 – Transferências de receitas tributárias na atual Constituição de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 44, de 2004.....	113

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Números da ATB e RTD de 1989 a 2004	139
Tabela 2 – Teste T para a Arrecadação Tributária Bruta: 1995 a 1999 <i>versus</i> 2000 a 2004..	141
Tabela 3 – Teste T para a Receita Tributária Disponível: 1995 a 1999 <i>versus</i> 2000 a 2004 .	142

PRINCIPAIS SIGLAS E ABREVIATURAS

ATB – Arrecadação Tributária Bruta
CEF – Caixa Econômica Federal
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
COPAT – Coordenação-Geral de Política Tributária
COSIT – Coordenação-Geral de Tributação
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FPM – Fundo de Participação dos Municípios
FPE – Fundo de Participação dos Estados
FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR – Imposto de Renda
ISC – Imposto sobre Serviços de Comunicação
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IT – Imposto sobre Transportes
ITCMD – Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação
ITBI – Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA – Imposto sobre Valor Agregado
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
PIS/PASEP – Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB – Produto Interno Bruto
RTD – Receita Tributária Disponível
SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados
SPS – Secretaria de Previdência Social
SRF – Secretaria da Receita Federal
STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E DESCRIÇÃO DO PROBLEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 <i>Objetivo geral</i>	15
1.2.2 <i>Objetivos específicos</i>	15
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA	16
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	18
2 MARCO TEÓRICO.....	21
2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS.....	21
2.2 DESCENTRALIZAÇÃO E GOVERNANÇA	29
2.3 ASPECTOS POSITIVOS RELACIONADOS À MAIOR DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL	33
2.4 ASPECTOS NEGATIVOS RELACIONADOS À MAIOR DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL	45
3 METODOLOGIA.....	54
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	54
3.2 COLETA DE DADOS	57
3.2.1 <i>Legislação, normas infralegais e documentos públicos complementares</i>	58
3.2.2 <i>Estatísticas oficiais</i>	59
4 DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL NO BRASIL	61
4.1 PESQUISA DOCUMENTAL	61
4.1.1 <i>Sistema Tributário Nacional e descentralização fiscal: uma breve perspectiva histórica</i>	61
4.1.2 <i>A Constituição de 1988: um novo marco na repartição de receitas e competências tributárias</i>	74
4.1.3 <i>Descentralização em 1988: um processo inacabado</i>	83
4.1.4 <i>A dinâmica das relações intergovernamentais após 1988: o papel das instituições</i>	86
4.2 DADOS DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRUTA: 1989-2004	96
4.2.1 <i>Considerações metodológicas</i>	96
4.2.2 <i>Apresentação e análise dos dados da ATB</i>	100
4.3 DADOS DA RECEITA TRIBUTÁRIA DISPONÍVEL: 1989-2004.....	110
4.3.1 <i>Considerações metodológicas</i>	110
4.3.2 <i>Apresentação e análise dos dados da RTD</i>	114
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	122
6 CONCLUSÕES.....	126
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	130
APÊNDICE A	139
APÊNDICE B.....	141
APÊNDICE C	142

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E DESCRIÇÃO DO PROBLEMA

As origens do Estado moderno, em seu conceito mais próximo de como o concebemos até hoje, remontam ao século XVI, período marcado pela Renascença e pela consolidação dos Estados Nacionais, ainda que fossem Estados monárquicos. Sobre essa origem, teria sido Nicolau Maquiavel o pioneiro a conferir à palavra “Estado” seu significado autêntico, ao conferir-lhe essência e conteúdo, embora sem apresentar uma definição (BASTOS, 1994, p. 57).

De Maquiavel decorre a concepção de Estado como comunidade política, assinalada pelos requisitos da existência de um povo, de um governo e de um território, sendo a comunidade política, a organização do governo da vida coletiva de um povo, em um território (LAFER, 1989, p. 214). A partir da concepção comum de comunidade política, Maquiavel (1981, p. 37) classificou os Estados em dois tipos: os principados – ou seja, os reinos e as monarquias – que apontavam a realidade da Inglaterra e França, e as repúblicas – aristocráticas ou democráticas – como Gênova, Veneza e Florença, que se diferenciavam dos principados, segundo Lafer (1989, p. 214), também pelo importante dado do tamanho territorial.

Essa idéia de dificuldade de consolidação de Estados republicanos, bem governados, em grandes sociedades, ganhou força em Jean-Jacques Rousseau, para quem os governantes devem manter virtudes cívicas que seriam alcançadas seja por sua relação de proximidade que devem estabelecer com a sociedade, ou, seja porque o espírito comunitário deve se traduzir em visibilidade, em outras palavras, conhecimento público (LAFER, 1989, p. 218).

A contribuição de Rousseau para a Teoria Geral do Estado vai além dessas considerações. Assim como a contribuição de Thomas Hobbes, e de outros autores jusnaturalistas¹, suas considerações avançaram em estudos acerca da necessidade e justificação da presença do Estado nas sociedades. A necessidade e justificação da existência do Estado é assunto tratado por muitos pensadores, entretanto, as discussões ainda hoje se concentram nos pensamentos

¹ São chamados jusnaturalistas os autores que defendem o direito natural. É dito direito natural aquele que se sobrepõe à legislação positiva, aquele que decorre de leis naturais, ou seja, é resultado de uma moral universal. Sobre jusnaturalismo, ver Bobbio (1997).

contratualistas², originários de Hobbes e Rousseau, e na corrente histórico-dedutiva de Hegel, Marx e Engels, entre outros (BRESSER PEREIRA, 1995).

No modelo de Estado rousseauiano não havia espaço para a representação, cabendo ao governo apenas a execução da vontade do soberano, no caso, o povo (ARAÚJO, 2002, p. 39-54). Na verdade, essa constitui-se uma das dificuldades vislumbradas por Rousseau para a implementação de uma república em grandes territórios, alinhando-se, assim, seu pensamento com o pensamento de Maquiavel.

Entretanto, com o advento das revoluções francesa e norte-americana no final do século XVIII, o surgimento de repúblicas modernas, acompanhado dos ideais federalistas de Immanuel Kant³, pôs em cheque a concepção de que Estados com grandes dimensões territoriais não se adequariam a modelos republicanos. Em especial, o modelo norte-americano, em posição antagônica ao modelo monárquico de Estado Nação, esquivando-se do “natural” despotismo previsto por Montesquieu para grandes extensões territoriais, adotou a fórmula do federalismo⁴. Ou seja, incorporou uma concepção de “[...] pluralidade de centros de poder [os estados-membros da federação] coordenados pela União, visando assegurar, juridicamente, a unidade política e econômica sem abafar a diversidade.” (LAFER, 1989, p. 220).

Dentre os benefícios identificados no federalismo, Rezende (2001, p. 87) ressalta que: “Entre outras coisas, a descentralização aproxima governantes de governados, fazendo com que a expressão das demandas da sociedade e a disposição do governo em atendê-las encontrem maior equilíbrio.” De fato, talvez tenha sido essa a grande contribuição⁵ do federalismo, que não fora prevista por Rousseau. A descentralização passava a permitir o controle e a proximidade dos governantes com seus governados de forma a viabilizar a república, ainda que em grandes territórios.

² No pensamento de Rousseau, o homem é bom por natureza, sendo que é a vida em sociedade que o corrompe. Na vida social ele descobre valores individuais e a propriedade. Sendo assim, para evitar disputas e garantir a harmonia, a sociedade passa a clamar por um contrato social que garanta a propriedade e a ordem, para o bem de todos, através da intervenção do governo (ARAÚJO, 2002).

³ O pensamento kantiano se baseava em pensamentos pacifistas e concebia o federalismo, essencialmente, como um meio de se obter a paz mundial, através de uma confederação mundial, na qual as soberanias nacionais cederiam espaço para uma sociedade das nações (LEVI, 2004).

⁴ Levi (2004) argumenta que o federalismo nos EUA, primeiro exemplo de pacto federal entre Estados soberanos, foi apresentado mais como um meio para resolver os problemas políticos entre os estados norte-americanos do que como um modelo de busca pela paz mundial, originário de Kant.

⁵ Em que pese o benefício político e administrativo atribuído ao federalismo atualmente, essa visão sobre o caráter político e de gestão do Estado federal não estava presente nos pensamentos originários federalistas de Kant, idealizador do federalismo (LEVI, 2004).

Assim, o princípio federalista norte-americano foi incorporado às discussões políticas nacionais durante o século XIX e foi norteador na Proclamação da República no Brasil, como retrata a declaração de Júlio de Castilhos durante a Constituinte Republicana:

[...] Nós estamos aqui reunidos para instituir a República Federalista.[...] Nós entendemos, como sempre sustentamos, que a República Federativa é o único meio de garantir a unidade política no meio da variedade e dos costumes da Nação. E, se a Federação não ficar instituída na Constituição, havemos de ver ressurgir, sob a República, a mesma agitação que se avolumou sob o Império (ROURE, 1920 *apud* LAFER, 1989, p. 220).

Quanto à diferenciação entre Estados unitários e federados, pode-se afirmar que o modelo federalista é essencialmente marcado pela descentralização política, o que significa uma distribuição de poder, de forma vertical, entre governo central e governos regionais, de modo que cada um tenha autoridade exclusiva em sua área de atuação, mas sobre a mesma população e território (ARRETCHE, 2001, p. 29).

Dessa forma, dado o caráter central do tema, as discussões acerca da descentralização, transferências de recursos – coletados em sua maioria por tributos – e a repartição e delegação de competências para a cobrança dos tributos entre os diferentes entes da Federação foram recorrentes ao longo de toda a história republicana no Brasil, uma vez que o novo modelo republicano concebeu um Estado federativo, reforçando uma corrente antagônica ao patrimonialismo⁶. Conforme aponta Arretche (2001, p. 27), o Estado e as instituições políticas brasileiras passaram por diversas transformações desde a origem até sua versão contemporânea, que acabaram resultando em alterações importantes na natureza das relações federativas.

Assim, após a Proclamação da República, o federalismo brasileiro foi marcado por diferentes momentos de maior ou menor robustez⁷. O país saiu de um modelo de Estado unitário, passando por períodos de federalismo apenas formal, como o verificado durante a República Velha (REZENDE, 1997, p. 62), até atingir um

⁶ Para caracterizar melhor os Estados modernos, independentemente da forma estatal, seja ela unitária ou federativa, Torres (1989, p. 46) aponta alguns fatores que contribuíram para o surgimento do Estado moderno, destacando-se a “despatrimonialização” como um fator de caráter central. Por “despatrimonialização”, entende-se a substituição das rendas senhoriais por impostos, que passam a ser a base do financiamento do Estado; a separação entre o direito público e o privado; o surgimento da burocracia racional; e a demarcação entre os bens estatais e públicos e os bens dos governantes. (TOJAL e CARVALHO, 1997, p. 53).

⁷ Mora e Varsano (2001), por exemplo, relacionam a variação entre períodos de maior ou menor descentralização do federalismo brasileiro com o regime político em vigência, fosse ele mais ou menos democrático.

nível de descentralização característico das federações robustas, como assinalam Arretche (2001), Lemgruber (1997), Mainwaring (1999) e Souza C. (2002). Concretamente, foi a promulgação da Constituição de 1988 que marcou um novo momento para o modelo federativo brasileiro, conferindo aos níveis estadual e, principalmente, municipal maior participação nas receitas e estabelecendo maior distribuição de competências políticas entre os três níveis de governo⁸.

Contudo, o processo dinâmico de consolidação do modelo federativo brasileiro ainda não está encerrado e não foi estabilizado com a Constituição de 1988. Como assinala Barbosa *et al.* (1998, p. 2), o regime federalista brasileiro ainda se encontra em processo de mutação, com significativas mudanças e transferências de responsabilidades entre os níveis de governo.

Corroborando esse entendimento, Neto e Souza (2002) ressaltam que a maior descentralização das finanças públicas, iniciada nos anos 80 e ampliada pela Constituição de 1988, resultou na redução da receita disponível do governo central. Entretanto, os autores avaliam que o aumento da receita dos níveis estadual e municipal de governo não foi acompanhado de uma descentralização correspondente de programas de políticas públicas, que continuaram, em boa medida, ainda atendidas pelo governo central.

Nesse sentido, como resultado dessa falta de sintonia entre as receitas e as políticas competentes a cada um dos diferentes níveis da Federação, o processo de conformação das competências e poderes de cada ente federativo parece ainda se encontrar em evolução. A dinâmica desse processo pode ser percebida pela criação ou fortalecimento de tributos não partilháveis, isto é, que não fazem parte do financiamento de fundos de transferências intergovernamentais, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Dentre esses tributos, as contribuições sociais são os que mais se destacam e representam grande parcela da arrecadação fiscal (NETO; SOUZA, 2002, p. 15).

Resta, portanto, compreender melhor esse processo (político e, ao mesmo tempo, de gestão) que se desenvolveu após a implementação de maior descentralização do modelo federativo brasileiro, estabelecida com a redemocratização do país e com a Constituição de 1988 (GOMES; MAC DOWELL, 2000). É preciso verificar em que medida a criação de novas contribuições, o

⁸ Sobre a relação entre a constituição brasileira de 1988 e o surgimento de novos municípios, ver Gomes e Mac Dowell (2000).

fortalecimento de outros tributos e as transferências de recursos entre os diferentes níveis da Federação, entre outros fatores, caracterizam uma consolidação e ampliação da descentralização estabelecida em 1988 ou sinalizam na direção contrária, de retorno a um modelo federativo um pouco mais centralizado. Assim, este trabalho se propõe a buscar resposta para a seguinte pergunta: **a descentralização fiscal no Brasil vem passando por um processo de ampliação, estabilização ou retrocesso, desde a promulgação da Constituição de 1988?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Identificar se a descentralização fiscal no Brasil vem passando por um processo de ampliação, estabilização ou retrocesso, desde o modelo politicamente descentralizado estabelecido pela Constituição de 1988.

1.2.2 Objetivos específicos

1 – Caracterizar o modelo de estrutura vertical da Federação brasileira implementado pela Constituição de 1988, principalmente sob o aspecto do Sistema Tributário Nacional, e suas origens.

2 – Caracterizar as ferramentas e os instrumentos pelos quais políticas de distribuição ou centralização de recursos têm sido implementadas pelo governo federal, desde 1988 até os dias atuais.

3 – Identificar uma série histórica de dados que reflita a participação relativa de cada nível de governo – União, estados e municípios – na Arrecadação Tributária Bruta e na Receita Tributária Disponível, que corresponde ao volume de recursos disponível a cada nível de governo após as transferências intergovernamentais, desde 1989.

4 – Caracterizar tendências de crescimento, estabilização ou redução no volume de recursos arrecadados e disponíveis em cada nível de governo (federal, estadual e municipal) para o período em questão, a partir da série de dados levantados.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Por um lado, este estudo se justifica, principalmente, pela importância acadêmica do tema, que aborda questões da ciência política, da administração pública e das finanças públicas. É preciso esclarecer, ou compreender melhor, o processo de disputa por recursos entre os diferentes níveis de governo e fazer um retrato do estágio atual dessa disputa no caso da Federação Brasileira, em particular. As pesquisas que tratam das relações fiscais entre os diferentes níveis de governo, apesar de refletirem o crescente interesse pelo tema, ainda estão distantes de consolidarem um entendimento completo sobre o tema, como assinalam Jourard e Kongsrud (2003, p. 6).

Muito se fala sobre a teoria do federalismo na academia, como demonstram as publicações da ciência política e de outras áreas. Há alguma bibliografia sobre a formação de Estados federativos, comparativos entre diferentes países e sobre a história do federalismo e da república no Brasil, como apontam os estudos de Arretche (2001), Gremaud (2001), Lafer (1989), Lemmon (2001), entre outros. Também há publicações científicas que tratam especificamente do modelo federativo implementado pela Constituição de 1988 e do fortalecimento da Federação implementado por esse dispositivo, como o trabalho de Gomes e Mac Dowell (2000).

Entretanto, a realidade observada após a descentralização implementada em 1988 é matéria pouco explorada pelos pesquisadores brasileiros, como demonstrou uma pesquisa bibliográfica compreendida entre agosto de 2004 e março de 2006⁹. Pouco se sabe sobre as conseqüências dessa descentralização, como procuram apontar os estudos de Gomes e Mac Dowell (2000), e menos ainda sobre

⁹ Existem, contudo, importantes contribuições acerca do tema, como os trabalhos de Afonso e Serra (1999), Mora e Varsano (2001), Oliveira e Silva (2000) e Rezende (1995), entre outros.

o processo dinâmico que se sucedeu após 1988, com a aprovação de emendas constitucionais e extensa legislação, que muitas vezes trataram da divisão e reorganização de poderes entre os entes federativos. Esse assunto chega a ser abordado por Mora e Varsano (2001).

Assim, esta pesquisa tem grande relevância acadêmica, na medida em que procurará explorar uma situação atual, porém, pouco conhecida. É fundamental que a ciência procure entender, levantar possíveis causas ou conseqüências, ou ainda, apenas novas perguntas a serem investigadas sobre um tema que está diretamente relacionado à realidade político-administrativa atual da Federação brasileira. De fato, há muitas perguntas que permanecem sem respostas e carecem de maior investigação científica sobre este tema, tais como: 1) Quais as conseqüências da descentralização implementada pela Constituição de 1988? 2) Em que medida o poder e as receitas distribuídas em 1988 estão sendo recentralizados na União? 3) Quais instrumentos vêm sendo utilizados pelos governos federais para alterar a distribuição fiscal estabelecida pela atual Constituição?

Como assinala Bahl (2001, p. 201), “É mais do que interesse acadêmico medir a descentralização fiscal. Os países precisam ser capazes de monitorar o progresso deles, em direção ou não de suas metas.” É nesse sentido que se justifica esta pesquisa. Ela procura responder à necessidade de se conhecer a atual realidade da descentralização de recursos no Brasil, sob o ponto de vista da arrecadação, buscando uma metodologia que consiga unir as indicações dos dados secundários e dos números de arrecadação à dinâmica e extensa mudança nas instituições fiscais do país, vivenciada nos últimos anos.

Por outro lado, este projeto de pesquisa está relacionado à realidade política e administrativa brasileira, em especial, à forma de Estado federativo e às relações entre os diferentes níveis de governo. Mais especificamente, esta pesquisa aborda essa questão no contexto atual, ou seja, após a Constituição de 1988.

Assim, por tratar-se de tema diretamente relacionado ao interesse da sociedade, o Estado, esta pesquisa é também de interesse de parte da sociedade brasileira, preocupada em entender melhor a realidade política e administrativa do país, especialmente no que se refere à disponibilidade de recursos de cada esfera de governo, objeto de estudo da descentralização fiscal.

Como Lemmon (2001, p. 24) recorda, o tema da descentralização fiscal, especificamente, merece uma linha de pesquisa particular porque, segundo a

autora, na medida em que a transferência de responsabilidades e políticas públicas aos níveis de governo locais é acompanhada pela adequada distribuição de recursos, o nível de sucesso e de viabilidade de governos locais autônomos alcança resultados mais significativos.

Notadamente, o processo político-administrativo brasileiro é, por vezes, muito ágil e dinâmico, o que acaba por resultar em diversas mudanças, como as apresentadas por Oliveira e Silva (2000, p. 19), que são pouco acompanhadas pela maioria dos atores interessados – cidadãos representados. Ademais, dadas a complexidade e a amplitude do tema aqui abordado, que envolve relações políticas e fiscais entre diferentes entes da Federação, políticas públicas, administração pública, entre outras áreas, a compreensão da realidade atual do Estado federativo brasileiro se torna muito difícil.

Por essa razão, este projeto tem relevância prática para a sociedade brasileira, que preza pela transparência na administração pública e busca entender as dificuldades vividas pelo país.

Em síntese, esta pesquisa se justifica não apenas pela relevância prática e atualidade do tema, mas principalmente pela contribuição científica que ela pretende alcançar ao tentar entender e retratar um fenômeno social e político pouco explorado, como aponta a literatura, diretamente relacionado à administração pública do Estado brasileiro, mais especificamente, à administração tributária brasileira, sob um enfoque pouco explorado: o enfoque da arrecadação tributária.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Ao perseguir a consecução do objetivo geral deste trabalho, bem como de seus objetivos específicos, este estudo é delimitado por aspectos temporais e materiais, a fim de que o tema seja explorado com mais propriedade e especificidade.

Quanto ao aspecto temporal, este trabalho se propõe a investigar o período de 1989 até 2004. Esse intervalo de tempo foi definido, principalmente, em decorrência da promulgação da Constituição no final de 1988. Como assinalam Arretche (2001), Gomes e Mac Dowell (2000) e Prud'homme (1995), essa

Constituição marcou um novo estágio de descentralização para o Brasil. Na verdade, segundo Gremaud (2001), a retomada de um novo processo de descentralização política no Brasil se inicia com a redemocratização do país, já a partir de 1985. Entretanto, é a Constituição de 1988 que consolida a nova ordem descentralizada.

Por essa razão, o corte no tempo proposto por este trabalho tem início com a Constituição de 1988 e se prolonga até os dias atuais¹⁰. É justamente a nova ordem federativa implementada pela Constituição de 1988 – com a elevação dos municípios ao *status* de ente federativo, lembrada por Gomes e Mac Dowell (2000, p. 8) – que servirá de parâmetro para a observação da evolução da descentralização fiscal brasileira.

Por outro lado, uma vez definida a delimitação temporal do estudo, cabe delimitar o objeto de estudo. Em primeiro plano, este trabalho se propõe a abordar a questão da descentralização no Brasil. Entretanto, haja vista a amplitude do fenômeno da descentralização, este trabalho concentra-se no aspecto financeiro do fenômeno da descentralização. O objeto de estudo desta pesquisa é a evolução da descentralização fiscal brasileira, desde a promulgação da última constituição democrática. Questões como a descentralização das políticas públicas, apesar de abordadas neste trabalho, aparecerão sempre com um caráter secundário, subsidiário.

Segundo Bahl (2001, p. 107), não há consenso sobre como se mede a descentralização fiscal de um país. “Há duas escolhas conceituais: a descentralização de despesas e a descentralização de receitas.” (BAHL, 2001, p. 107). Apesar de Bahl (2001) considerar a repartição de gastos como um índice provavelmente melhor, suas observações referem-se basicamente a estudos comparativos entre diferentes países. De fato, sob essa perspectiva, a medida sobre os gastos parece assegurar maior compatibilidade entre os dados de diferentes países, haja vista a maior dificuldade de acesso a informações acerca da arrecadação de cada governo.

Não obstante as observações de Bahl (2001), este estudo se propõe a avaliar a descentralização de receitas, uma vez que não se pretende um comparativo entre diferentes países. Na verdade, essa escolha fundamenta-se principalmente por dois aspectos:

¹⁰ O último ano avaliado será o ano de 2004, dada a disponibilidade de informações e estatísticas oficiais.

1) A maior facilidade de acesso às informações oficiais sobre dados de arrecadação federal junto à Secretaria da Receita Federal;

2) Este estudo pretende avaliar não só a evolução da descentralização fiscal no Brasil, mas também entender as suas origens, ou seja: os instrumentos através dos quais esse processo se altera, a exemplo da ampliação dos fundos de transferências e da criação de novos tributos (contribuições, mais especificamente), como observado no objetivo específico número 2.

Tendo em vista os objetivos desta pesquisa e as razões expostas neste item, este estudo se limitará a resgatar as origens da atual estrutura vertical do federalismo fiscal brasileiro, caracterizar o modelo institucionalizado pela Constituição de 1988 e acompanhar a evolução da descentralização dos recursos tributários do país a partir do marco constitucional de 1988, procurando caracterizar os instrumentos que influíram nesse processo evolutivo.

A fim de se avaliar a evolução da descentralização fiscal, sob o ponto de vista das receitas, no período recente, adotar-se-á como indicadores, os números da Arrecadação Tributária Bruta e da Receita Tributária Disponível, de cada esfera de governo: federal, estadual e municipal¹¹.

¹¹ O uso desses indicadores é o mais recorrente na literatura da área. Veja Afonso e Serra (1999), Cossío (1998) e Varsano *et al.* (1998).

2 MARCO TEÓRICO

2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS

A descentralização é uma questão que tem crescido em relevância por todo o mundo, principalmente a partir dos anos 80, como apontam Tanzi (1995), Oates (1999) e Gremaud (2001). Segundo Tanzi (1995, p. 295), temas como descentralização e federalismo fiscal recebiam pouca atenção e eram restritos a especialistas da área de finanças públicas. Entretanto, o tema ganhou força nos anos 80, tornou-se alvo de grandes discussões a partir dos anos 90 e, desde então, tem se popularizado (TANZI, 1995, p. 295).

Como ressaltado por Souza C. (2002, p. 434), o conceito de descentralização é amplo, ambíguo, pouco disseminado e, portanto, requer uma clara definição para que não haja sobreposição com outros conceitos semelhantes, que, muitas vezes, são utilizados como sinônimos. Como exemplo da dificuldade na conceituação do que venha a ser “descentralização”, é possível observar preocupações conceituais nas obras de Gomes e Mac Dowell (2000, p. 8), Gremaud (2001, p. 129), Oates (1999, p. 1.121), Prud’homme (1995, p. 201) e Tanzi (1995, p. 299), todas relacionadas às diferentes interpretações para o fenômeno.

Gomes e Mac Dowell (2000, p. 8) definem a forma mais ampla de descentralização, chamada descentralização política. Para os autores a descentralização política é um movimento histórico, um processo que envolve a redistribuição de poder, e, portanto, de prerrogativas, recursos e responsabilidades, do governo para a sociedade, do governo central para os governos locais e regionais e do poder Executivo para o Legislativo e o Judiciário.

Essa seria uma conceituação mais abrangente do fenômeno da descentralização. Nessa definição, Gomes e Mac Dowell (2000) referem-se à redistribuição do poder, seja entre membros de uma federação, seja entre os diferentes poderes do governo, ou ainda simplesmente entre Estado e sociedade. Entretanto, os mesmos autores argumentam que o fenômeno da descentralização política engloba diferentes manifestações da descentralização de caráter mais restrito, como a descentralização fiscal¹², por exemplo.

¹² Esse conceito constitui o objeto de estudo deste trabalho. Na verdade, pode ser entendido como uma das manifestações do fenômeno maior, que é a descentralização política. Por descentralização

A fim de caracterizar melhor o fenômeno e delimitar seu objeto de estudo, outros autores seguiram o caminho de uma definição mais restrita e específica. Prud'homme (1995) aborda a descentralização sob sua conceituação mais pura, derivada da teoria do federalismo fiscal, que tem em Oates um de seus principais colaboradores (TANZI, 1995, p. 298). Para Prud'homme (1995, p. 203), descentralização é um sistema no qual os governos locais são capazes de instituir suas formas de financiamento e são totalmente responsáveis por seus gastos, sem qualquer benefício de transferências por parte de um governo central.

Gremaud (2001, p. 129), por sua vez, argumenta que “a descentralização implica em alguma autonomia dos governos regionais e locais nas decisões de gasto e arrecadação, de modo a conferir-lhes [sic] alguma responsabilidade perante os cidadãos daquelas circunscrições”. Assim, no conceito de Gremaud (2001) – diferentemente de Prud'homme (1995) – a descentralização também se efetiva por meio de instrumentos de transferência de recursos originários de níveis de governo mais centrais, desde que essas transferências sejam definidas por critérios imparciais (fórmulas matemáticas claras, por exemplo), sejam estáveis e não vinculadas.

Uma vez conceituada a descentralização em suas diferentes abordagens, é interessante que seja feita a diferenciação entre “descentralização” e “desconcentração”, como assinalado por Gremaud (2001). Na verdade esses termos, apesar de semelhantes e muitas vezes empregados indistintamente, apresentam diferenças fundamentais em sua conceituação.

Como apresentado, o conceito de descentralização implica essencialmente em maior autonomia tanto na disponibilidade de recursos quanto na responsabilidade por seu gasto. O processo de desconcentração, por sua vez, é utilizado para a implementação de políticas previamente definidas em níveis de governo mais altos, ou seja, tem um caráter muito vinculado a questões de natureza executiva. A desconcentração se dá através de unidades administrativas “subnacionais”, que funcionam como agências regionais do nível superior de governo, sem maior autonomia decisória (GREMAUD, 2001, p. 129).

Nesse sentido, os processos de transferências de recursos entre os diferentes níveis de governo são vistos sob a conotação de mera desconcentração

fiscal, entende-se o aumento relativo dos recursos financeiros postos à disposição dos estados e municípios, comparativamente à União (GOMES; MAC DOWELL, 2000).

por Prud'homme (1995), haja vista o grau restrito de sua conceituação para a descentralização. Na abordagem de Prud'homme (1995), a autonomia financeira absoluta dos governos subnacionais¹³ é assumida como condição indispensável à caracterização da descentralização. Os fundos de transferências intergovernamentais¹⁴ não são vistos pelo autor como instrumentos de concessão de autonomia, visto que podem configurar uma relação de dependência e subserviência entre os entes em questão.

Em última análise, corroborando essa abordagem de Prud'homme, sob a visão mais ampla de descentralização de Gomes e Mac Dowell (2000), apresentada anteriormente, a simples transferência de recursos caracterizaria a transferência de apenas um tipo de poder, o poder financeiro – até mesmo de forma limitada – carecendo de outras formas, tais como as transferências de prerrogativas e responsabilidades. Da mesma forma, conforme alega o próprio Gremaud (2001, p. 129), a simples delegação de responsabilidades na gestão de determinados serviços públicos não implica em efetiva descentralização, caracterizando mera desconcentração. Ao abordar o mesmo fenômeno, Tanzi (1995, p. 297) classifica esse conceito como descentralização administrativa.

Para Tanzi (1995), a

Descentralização administrativa existe quando a maioria dos tributos é criada centralmente, mas fundos são alocados para entidades descentralizadas que administram seus gastos como agentes do governo central, de acordo com diretrizes e controles impostos por este governo (TANZI, 1995, p.297).

Tendo em vista essa definição, fica clara a relação de semelhança entre este conceito e o conceito de desconcentração.

Por força da amplitude de definições e conceitos encontrados para “descentralização” na rica literatura sobre o tema, torna-se necessário que outros conceitos semelhantes sejam apresentados. Na realidade, os conceitos de descentralização fiscal e de federalismo fiscal são apresentados na literatura muitas vezes como sinônimos, ou em substituição da palavra descentralização. Contudo, parece haver maior similitude entre os conceitos de descentralização e federalismo

¹³ Segundo Afonso e Serra (1999), a expressão “governos subnacionais” é muito comum na literatura internacional sobre federalismo e compreende o conjunto de todas as administrações regionais, que é formado pelas administrações dos estados e municípios, além do Distrito Federal, no caso brasileiro.

¹⁴ Os fundos de transferências intergovernamentais são um instrumento adicional para alocação e distribuição de recursos entre os diferentes níveis de governo (OATES, 1999, p. 1.124).

fiscal, restando ao conceito de descentralização fiscal uma abrangência mais restrita.

Seguindo o conceito apresentado por Oates (1999), um dos principais autores sobre o tema, percebe-se que o federalismo fiscal assume uma conotação de descentralização mais ampla do que a simples descentralização financeira, como *a priori* se poderia pensar¹⁵.

Para Oates (1999, p. 1.120), o objeto de estudo do federalismo fiscal é entender quais as funções e os instrumentos melhor indicados às diferentes esferas de governo. Ou seja, a preocupação é quanto à alocação das funções públicas, quais atividades e serviços públicos seriam mais indicados à administração nacional, estadual ou municipal.

Segundo Giambiagi e Além (1999, p. 46), geralmente é mais racional que o governo nacional se encarregue de atividades nas quais há economia de escala na oferta da função/serviço ou quando se tratem de funções/serviços que os autores classificam como “tipicamente nacionais”. Os autores exemplificam com a questão das atividades militares, que garantem a soberania do país, segundo sua visão, esse tipo de atividades seria mais indicado aos níveis mais centrais de governo.

Por outro lado, atividades que estariam mais sujeitas ao controle, cobrança e fiscalização diária da população são mais propícias aos níveis mais descentralizados de governo. Questões relacionadas com a limpeza urbana, por exemplo, seriam de competência mais indicada aos governos locais (GIAMBIAGI; ALÉM, 1999, P. 46).

Ao seguir o pensamento de Oates (1999, p. 1.120), o federalismo fiscal pode ser visto como um subtema das finanças públicas que aborda a questão das diferentes possibilidades de estruturas verticais no setor público, as funções e as competências dos diferentes níveis de governo e as relações/trocas que existem entre esses níveis, incluídos aí os fundos de transferência.

Dessa forma, ao abordar a questão da alocação mais adequada das funções públicas entre os diferentes níveis de governo, o federalismo fiscal trata de políticas e de serviços públicos que não se restringem ao aspecto financeiro, *per se*.

¹⁵ O próprio Oates (1999, p. 1.121) considera essa denominação (federalismo fiscal) infeliz, na medida em que sugere um conceito restrito a questões financeiras, quando na verdade não é.

Seguindo a clássica concepção de Musgrave¹⁶ (1989, p. 1) sobre as três funções da política fiscal e orçamentária, é possível verificar que o federalismo fiscal tem uma relação muito próxima daquilo que o autor chama de funções alocativa e distributiva do governo, que dizem respeito ao fornecimento de bens e serviços públicos e à distribuição de renda, respectivamente.

Musgrave (1989, p. 1-2) lembra que o processo de alocação e de definição de quais funções e serviços públicos prestar, ou seja, a função alocativa do governo, é decorrente da incompatibilidade do fornecimento de bens e serviços públicos por meio do sistema de mercado. Essa incompatibilidade é derivada, basicamente, de dois motivos: a) do caráter indivisível do consumo de um bem/serviço público; e b) do princípio da não-exclusão de um bem/serviço público.

Assim, o bem/serviço público diferencia-se dos demais bens e serviços privados, em um primeiro plano, pela indivisibilidade de seu consumo, ou seja, todos se aproveitam da disponibilização de um bem/serviço público pelo Estado, ainda que alguns mais que outros. Ou seja, o consumo de um bem/serviço público, por parte de um indivíduo, não prejudica o consumo do mesmo bem/serviço pelos demais membros da sociedade. Fica fácil perceber essa característica ao se avaliar a disponibilidade de serviços como a defesa nacional e a iluminação pública (GIAMBIAGI; ALÉM, 1999 p. 21).

Quanto ao princípio da não-exclusão no consumo de bens/serviços públicos, os autores lembram que é muito difícil impedir que um determinado indivíduo usufrua de um bem ou de um serviço público oferecido pelo Estado, ainda que esse cidadão não tenha contribuído com os custos desse bem/serviço. Essa situação, entretanto, difere completamente dos demais bens de mercado, uma vez que o consumo de um bem de mercado por uma pessoa significa a exclusão do consumo desse mesmo bem por outra. Assim, só quando o princípio da exclusão no consumo é aplicável, o sistema de mercado funciona apropriadamente (GIAMBIAGI; ALÉM, 1999 p. 21).

É justamente por conta dessas características próprias dos bens e serviços públicos que o processo político surge como substituto do mecanismo de mercado e assume um papel central em toda sociedade, na qual o Estado esteja

¹⁶ Richard A. Musgrave é autor de um modelo mundialmente disseminado (MUSGRAVE, 1989) que classifica as funções fiscais do Estado em três tipos básicos: função alocativa, distributiva e estabilizadora.

presente. Sobre essa questão, Musgrave (1989, p. 2) ressalta que o processo político, no qual os cidadãos elegem seus representantes e, em última análise, suas propostas e programas de governo, entra em substituição ao sistema de mercado para a alocação de bens e serviços públicos. Para Musgrave, é justamente através do sistema político que os cidadãos revelam suas preferências de alocação de bens e serviços públicos.

Como o autor ressalta, as finanças públicas, incluídas aí as três funções da política fiscal e orçamentária vislumbradas pelo autor, são necessárias para prover a sociedade com os bens e serviços públicos exatamente onde as externalidades causam falhas de mercado, contribuindo, assim, para a distribuição das riquezas e desempenhando um importante papel na condução da política macroeconômica do país (MUSGRAVE, 1997, p. 156).

No tópico seguinte deste capítulo, em que se aborda a relação entre governança e o processo de descentralização, a questão da dimensão política envolvida nas discussões sobre o federalismo fiscal é retomada.

Levantados os conceitos de federalismo fiscal e algumas considerações sobre as funções do governo, cabe fazer algumas observações. Como apresentado, o federalismo fiscal trata especificamente da alocação de funções públicas entre os diferentes níveis de governo, ao passo que a função alocativa do governo é de caráter muito mais abrangente e remete não só à determinação de quais bens e serviços oferecer, mas à estipulação da contrapartida de cada cidadão para o custeio das atividades estatais. Assim, apesar de relacionados, esses conceitos não se confundem.

Já a descentralização fiscal abordada por Bahl (2001), Gomes e Mac Dowell (2000) e Oates (1999) realmente incorpora uma visão mais restrita do processo de descentralização, limitada ao aspecto financeiro, caracterizando uma manifestação menos abrangente do fenômeno. A descentralização fiscal é caracterizada pelo processo de aumento relativo dos recursos financeiros postos à disposição de estados e municípios, comparativamente à União (GOMES; MAC DOWELL, 2000, p. 8).

A partir das definições apresentadas nesses três trabalhos (BAHL, 2001; GOMES; MAC DOWELL, 2000; OATES, 1999), é possível identificar uma conotação bastante semelhante para o conceito de descentralização fiscal. Nos três *papers*, a descentralização fiscal é caracterizada pela transferência de autonomia financeira,

sendo que essa autonomia financeira refere-se tanto à transferência da responsabilidade pelos gastos quanto às diferentes modalidades de transferência de recursos. As modalidades de transferências de recursos incluem: a) a transferência do poder de instituir formas de arrecadação (poder de instituir tributos); b) as transferências através de fundos intergovernamentais, desde que não vinculados; ou ainda, c) a permissão para contrair endividamentos.

Oates (1999, p. 1128) e Bahl (2001, p. 102), entretanto, argumentam que a descentralização fiscal não pode se configurar sem uma distribuição significativa do poder de arrecadação, sob o risco de uma indisciplina fiscal (OATES, 1999, p. 1129). Ou seja, a simples transferência de recursos via fundos de transferência, não caracteriza uma descentralização fiscal apropriada. É nesse sentido que todos os autores citados parecem convergir: a verdadeira descentralização implica em certo nível de autonomia para os governos locais. Ademais, para que essa autonomia seja alcançada, a atribuição de competências para auferir arrecadação própria assume um papel fundamental, ainda que seja uma arrecadação complementar.

A seguir é apresentado o Quadro 1, que relaciona os principais conceitos abordados neste item. O Quadro 1 traz os conceitos e o autor de cujas obras foram extraídos. Também há uma classificação quanto ao grau de abrangência de cada um, de acordo com a abordagem dos autores, classificando-os em Amplo ou Específico, conforme a quantidade de temas com os quais podem se relacionar. Além disso, são apresentadas as principais variáveis relacionadas a cada um dos conceitos. Através da observação dessas variáveis é possível identificar uma classificação, tipologia ou simples ocorrência dos conceitos aos quais se relacionam.

Quadro 1
Conceitos fundamentais

Conceito (autor)	Amplitude do conceito	Principais variáveis
Descentralização Política (GOMES; MAC DOWELL, 2000)	Ampla	<ul style="list-style-type: none"> - Grau de distribuição de poder; - Agentes envolvidos; - Tipo de poder distribuído (recurso, responsabilidade ou prerrogativa);
Federalismo Fiscal (OATES, 1999)	Ampla	<ul style="list-style-type: none"> - Alocação espacial de responsabilidades, competências e recursos (entre os diferentes níveis de governo); - Grau de alinhamento entre responsabilidades e recursos alocados; - Estrutura vertical do governo;
Descentralização (PRUD'HOMME, 1995)	Específico	<ul style="list-style-type: none"> - Ausência de fundos de transferência intergovernamentais; - Grau de autonomia para instituir tributos; - Grau de autonomia sobre os gastos;
Descentralização (GREMAUD, 2001)	Específico	<ul style="list-style-type: none"> - Grau de autonomia financeira (seja através de arrecadação própria ou decorrente de fundos de transferência);
Desconcentração (GREMAUD, 2001)	Específico	<ul style="list-style-type: none"> - Delegação; - Ausência de autonomia;
Descentralização Fiscal (BAHL, 2001; OATES, 1999)	Específico	<ul style="list-style-type: none"> - Autonomia de arrecadação; - Autonomia sobre os gastos; - Repartição de competências/ prerrogativas; - Fundos de transferências intergovernamentais.

Elaboração do autor.

2.2 DESCENTRALIZAÇÃO E GOVERNANÇA

O processo de descentralização ganhou força nas discussões políticas mundiais, principalmente com o crescimento e consolidação da democracia. Com os desdobramentos do fim dos períodos ditatoriais, a discussão acerca do aumento do nível de descentralização política do governo cresceu especialmente na América Latina e nos países em desenvolvimento, como apontam Gomes e Mac Dowell (2000), Gremaud (2001) e Prud'homme (1995).

Matias-Pereira (2003) destaca a importância crescente que os temas da consolidação democrática e do aprimoramento da administração pública adquiriram nos últimos tempos em decorrência do aumento de complexidade das funções estatais, que passaram a extrapolar as funções clássicas de forma crescente. Segundo o autor, como decorrência do profícuo debate sobre esse tema, ilustrado na Conferência Mundial de Administração Pública, ocorrida em Toluca, em 1993, surgiu o entendimento de que uma mudança no perfil do Estado passa por uma administração pública mais eficaz, transparente e democrática. “A substituição da estrutura estatal piramidal por uma estrutura de rede é apontada como um novo paradigma de gestão pública.” (MATIAS-PEREIRA, 2003, p. 58).

Por conseqüência, o Estado não pode ser identificado por uma relação de distância, apática e descompromissada com a sociedade, tampouco há espaço para ações centralizadoras, planificadoras e intervencionistas (MATIAS-PEREIRA, 2003). Nesse sentido, o desafio que se coloca é o desafio da democratização social, da democratização do Estado, que passa pela descentralização e pela aproximação entre sociedade e Estado.

O principal argumento motivador da disseminação da descentralização nas discussões políticas ao redor do mundo consiste na melhoria que um sistema descentralizado traria na alocação de recursos e no atendimento das demandas da população local, que poderia cobrar e fiscalizar de forma mais eficiente esse atendimento (OATES, 1999; PRUD'HOMME, 1995). Em outras palavras, a descentralização teria justamente uma importante função de aproximação entre o governo e os beneficiários de suas ações.

Tanzi (1995, p. 295) reforça esse argumento em favor da descentralização. Segundo o autor, essa ferramenta é capaz de melhorar a alocação de recursos públicos mediante a compatibilização da aplicação destes com os interesses dos cidadãos. Nesse sentido, como ressaltado por Gremaud (2001, p. 99), a descentralização possui um caráter incentivador da governança¹⁷.

De fato, se um dos principais argumentos a favor da descentralização diz respeito ao aumento da capacidade do governo em implementar as políticas públicas alinhadas com os interesses da sociedade, haja vista o importante fator da proximidade entre governantes e governados que caracteriza a descentralização, pode-se dizer que essa característica exerce um papel importante no aumento do nível de governança de um país, especificamente sob o tratamento que Diniz (1998, 1999) dá para o conceito de governança.

Ao abordar o tema da disjunção entre Estado e sociedade, ou seja, o desalinhamento entre os interesses dos cidadãos e as políticas públicas implementadas, a autora coloca a governança como elemento fundamental, um instrumento através do qual o Estado é inserido nos interesses da sociedade. Para Diniz (1998, p. 42), a governança refere-se “à capacidade governativa em sentido amplo. Envolvendo a capacidade de ação estatal na formulação e implementação das políticas, tendo em vista a consecução de metas coletivas.”

No sentido abordado por Diniz (1998, 1999), a governança não se limita à capacidade de implementação de quaisquer serviços e políticas públicas. Para a autora, a governança possui uma ligação indissociável com os interesses da sociedade. Na sua concepção, não faz sentido a simples eficiência na implementação de políticas que estejam distantes dos interesses dos cidadãos representados. Na visão da autora, seria justamente o alinhamento entre a efetiva implementação de políticas públicas e os reais interesses da sociedade representada que conferem ao governo o elemento da eficiência administrativa.

Assim como foi ressaltada por Gremaud (2001), Diniz (1998) também ressalta a descentralização como instrumento capaz de aprimorar o alinhamento

¹⁷ O conceito de governança adotado neste trabalho segue o conceito de Diniz (1998), que é apresentado adiante no texto. Entretanto, cabe ressaltar que este conceito é tratado por outros autores de forma diferente, como simples capacidade do governo em implementar suas políticas (não necessariamente vinculadas aos interesses da sociedade). *Vide* Bresser Pereira (1998).

entre interesses da sociedade e governo, corroborando o aprimoramento da governança.

As novas condições internacionais e a complexidade crescente da ordem social pressupõem um Estado dotado de maior flexibilidade, capaz de descentralizar funções, transferir responsabilidades e alargar, ao invés de restringir o universo de atores participantes, sem abrir mão dos instrumentos de controle e supervisão (DINIZ, 1998, p. 43).

Contudo, diferentes autores apontam outros efeitos que decorreriam da maior descentralização do Estado, além do aumento no nível de governança. Na verdade, são inúmeros os argumentos encontrados na literatura, motivadores de debates acerca da ampliação do grau de federalismo fiscal¹⁸.

Na Itália, por exemplo, os movimentos em favor de maior descentralização são vistos como alternativa a uma forte pressão interna pela divisão do país, funcionando verdadeiramente como elos de ligação. Essa visão é compartilhada por Tanzi (1995, p. 296), que cita ainda o Canadá como exemplo. Já nos países em desenvolvimento, Oates (1999, p. 1.120) aponta que a descentralização seria a proposta oposta ao modelo de planejamento central que teria falhado na implementação do crescimento sustentável desses países. Adicionalmente à eficiência na alocação dos serviços públicos, Oates (1999) e Tanzi (1995) acrescentam a capacidade de refrear a arrecadação de tributos e conseqüentemente, reduzir os gastos públicos, como uma das conseqüências benéficas da descentralização, que só é possível graças à competição entre os diversos governos locais¹⁹.

Vale destacar, porém, que não só efeitos positivos da descentralização são discutidos na literatura da área. Pelo contrário, diversos autores, a exemplo de Prud'homme (1995), apresentam preocupações quanto a possíveis efeitos negativos decorrentes de um sistema altamente descentralizado.

Haja vista as complexidades envolvidas, como bem observa Gremaud (2001, p. 130), as questões que envolvem a decisão de centralizar ou descentralizar são bastante complexas e envolvem diversas motivações e justificativas que respaldam cada uma das correntes. Em seu ensaio, Gremaud (2001) aborda as

¹⁸ Aqui o conceito de federalismo fiscal é tomado como sinônimo de descentralização fiscal, ainda que fora de seu sentido mais usual.

¹⁹ O debate acerca dos diferentes fatores que dão suporte a teorias favoráveis a maior descentralização, bem como os aspectos negativos associados a essa tendência descentralizadora são objetos de discussão nos próximos tópicos.

vantagens e as ciladas que envolvem o processo de descentralização, com ênfase especial sobre os países da América Latina.

Reforçando a idéia de que as decisões entre um modelo de governo mais ou menos descentralizado são extremamente complexas, Bahl (2001) esclarece que existem custos e benefícios em ambos os processos. Em seu trabalho, são abordados os benefícios e as desvantagens de cada modelo.

Apesar de não haver soluções prescritivas em nenhum dos trabalhos estudados, Bahl (2001), Oates (1999) e Tanzi (1995) parecem corroborar o entendimento de que os benefícios da descentralização são maiores do que os decorrentes de uma eventual centralização. Oates (1999, p. 1.141-1.144) aponta, baseado em estudos empíricos conduzidos pelo autor, que o elevado nível de centralização é um fenômeno marcante na maioria dos países em desenvolvimento em contraste com a maior descentralização observada em países industrializados. Este também é o resultado de estudos empíricos apontados por Bahl (2001, p. 110): “[...] países industrializados são aproximadamente duas vezes mais descentralizados que países em desenvolvimento.” Contudo, Oates (1999, p. 1.143) ressalta que não há uma teoria formal sobre uma correlação entre nível de descentralização e desenvolvimento econômico.

Talvez seja a complexidade da questão entre descentralizar e centralizar o fator motivador da contínua evolução de processos centralizadores e descentralizadores observados em diversos países, que parece continuar. Como observa Oates (1999), o federalismo fiscal é um processo dinâmico, em constante mutação e resultado da atuação de diferentes forças.

O que não se pode negar, entretanto, é o papel que a descentralização exerce como facilitadora da comunicação e do alinhamento entre as demandas sociais dos cidadãos e as iniciativas do Estado – tomadas através dos mandatários eleitos pela população. É justamente nesse ponto que a maior descentralização é vista como instrumento alavancador da eficiência estatal, como assinala Oates (1999). Eficiência essa que se expressa na busca constante da boa governança, quando se acrescenta a questão política.

2.3 ASPECTOS POSITIVOS RELACIONADOS À MAIOR DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL

Em que pese o maior número de autores e trabalhos favoráveis ao aumento da descentralização, esse entendimento não expressa uma unanimidade no meio acadêmico, haja vista a presença de contrapontos e críticas em grande parte das obras que abordam o tema. Mesmo entre os maiores defensores do processo de descentralização, a exemplo de Oates (1999), é possível encontrar ressalvas em seus textos a respeito de possíveis problemas e aspectos negativos relacionados a um alto nível de descentralização política e fiscal. Nesse sentido, este tópico busca desenvolver os fundamentos que motivam a busca por um maior grau de descentralização em diferentes países, ao passo que o tópico seguinte tratará de aspectos desfavoráveis decorrentes do mesmo processo.

Oates (1999) traz alguns importantes resultados de pesquisas empíricas que procuram ressaltar os fatores positivos atribuídos à maior descentralização fiscal. Sobre o tema, o autor afirma que há alguns indícios, decorrentes de trabalhos empíricos, de uma correlação positiva entre descentralização fiscal e performance, tanto em termos econômicos como políticos.

Um estudo empírico conduzido pelo autor envolvendo 43 países evidenciou que, do grupo, os 18 países industrializados analisados adotavam estruturas bem mais descentralizadas, do ponto de vista fiscal, com uma média de 65% dos gastos públicos concentrados no governo central, enquanto o grupo de 25 países em desenvolvimento analisados apresentava uma média de mais de 90% das receitas concentradas no nível central de governo. Ainda que estudos empíricos acerca desse tema não revelem resultados definitivos e revelem a necessidade de pesquisas adicionais, eles indicam a potencialidade e o encantamento por trás do tema da descentralização fiscal (OATES, 1999).

Assim, mesmo com as ressalvas de alguns autores quanto a possíveis disfunções decorrentes do aumento do nível de descentralização, a exemplo das ponderações de Prud'homme (1995), é possível observar uma tendência crescente no nível de descentralização em diversos países, como apontam as pesquisas de

Joumard e Kongsrud (2003), que inclui 30 países²⁰. Especificamente em relação à América Latina, Lemmon (2001) identifica em sua pesquisa uma série de iniciativas descentralizadoras.

A respeito dessa tendência na América Latina, Lemmon (2001, p. 23) acrescenta que o antigo movimento em favor da centralização, observado no continente, vem sendo revertido por meio da criação de governos subnacionais fortes. A autora identifica iniciativas descentralizadoras tanto em países que adotam a forma federativa de Estado, a exemplo da Argentina, do Brasil e do México, bem como nos demais países da região. Reforçando a tendência descentralizadora, Lemmon (2001, p. 24) ressalta que:

Embora a descentralização traga consigo alguns riscos, como opção política, ela permanece como uma das metas perseguidas por partidos políticos, tanto de esquerda como de direita, ativistas políticos e até instituições financeiras internacionais.

Por trás desse fenômeno de ampliação da descentralização, de abrangência mundial, estão os argumentos teóricos em favor dos benefícios que um Estado mais descentralizado pode trazer para a sociedade, em geral, e para a eficiência e performance do setor público, como ressalta Oates (1999, p. 1.120). Sobre a relação da descentralização com o aumento de eficiência no setor público, Tanzi (1995) procura identificar essa relação em dois momentos:

1) o primeiro está relacionado ao ganho de eficiência, e eventual queda da carga tributária, que a competição entre diferentes jurisdições traria para os contribuintes, já que os governos subnacionais competiriam entre si;

2) o segundo momento diz respeito à maior eficiência na alocação dos serviços e bens públicos, haja vista que os governos locais, por estarem mais próximos da sociedade, conseguiriam identificar, de forma mais acurada, as reais necessidades da população, otimizando, assim, a utilização dos recursos em atendimento às reais necessidades dos cidadãos.

Em relação ao primeiro aspecto da descentralização relacionado à eficiência, ou seja, aquele que atribui um ganho de eficiência decorrente da competição entre governos subnacionais, Tanzi (1995) explica que havia um crescente descontentamento com a atuação do setor público, que havia crescido

²⁰ Entretanto, como observado por Joumard e Kongsrud (2003, p. 6), essa tendência não mais se reflete em ambos os aspectos da receita e dos gastos públicos. Em sua pesquisa, os autores indicam que diferentes comportamentos foram observados em relação aos gastos e à arrecadação atribuída aos governos locais, sendo observada maior descentralização, relativamente aos gastos.

demasiadamente no período pós-guerra, acompanhado pelo advento do Estado do bem-estar social, como o autor assinala:

O crescimento explosivo do setor público em muitos países industrializados durante o período pós-guerra, que está diretamente associado à expansão do papel do governo central como impulsionador do desenvolvimento, distribuidor de renda e estabilizador da economia, tem resultado em fortes reações recentemente (TANZI, 1995, p. 296).

Esse pensamento passou a questionar a eficiência de governos centralizados na condução das políticas públicas, questionando a legitimidade de suas ações e criando espaço para a disseminação de tendências em favor da redução do tamanho do governo e, ao mesmo tempo, em favor do fortalecimento do mercado e dos governos locais. Como Tanzi (1995, p. 296) destaca, “[...] vários argumentos foram concebidos para sustentar a visão de que a privatização e a descentralização levariam à maior eficiência e, em última análise, ao enxugamento do setor público²¹”.

A esse respeito, Oates (1999, p. 1.134-1.135), com sua visão focalizada no modelo federativo norte-americano, esclarece que a competição intergovernamental entre os níveis de governo descentralizados pode acabar por resultar no refreamento da carga tributária de sua competência na medida em que os governos locais, dada sua avidez pela geração de empregos, tendem a manter em níveis mais baixos o peso dos impostos a fim de estimular o setor produtivo, atrair novos investimentos e garantir geração de empregos.

Souza C. (2002) atribui a concepção de descentralização como instrumento capaz de restringir a voracidade arrecadadora do governo à teoria da escolha pública, ou *public-choice*. Como a autora ressalta:

Para essa teoria, a descentralização estimula a opção dos consumidores em escolherem livremente suas prioridades. Assim, se um município não atende às demandas de um consumidor, este se muda para outro, onde suas preferências serão mais bem atendidas (SOUZA, C., 2002, p. 434).

Apesar de destacar essa racionalidade atribuída à descentralização, o trabalho de Souza C. (2002) procura fazer um contraponto quanto à aplicação das teorias favoráveis à descentralização em países em desenvolvimento que apresentam grandes desigualdades intra e inter-regionais. A autora critica a teoria da escolha pública, quando aplicada a países menos desenvolvidos como o Brasil, porque, na sua visão, os cidadãos menos favorecidos não parecem ter sequer o

²¹ No entanto, na mesma obra, Tanzi (1995) faz referência a casos em que o aumento da descentralização promovido por países em desenvolvimento acabou resultando em um aumento explosivo da dívida pública, como no Brasil e Argentina.

direito de escolha do local de moradia, inviabilizando o pressuposto básico da teoria.²²

Tanzi (1995) identifica o ganho de eficiência derivado dessa característica dos governos descentralizados, como decorrente de uma questão de ordem prática e não apenas decorrente da pura teoria da escolha pública. Como ele destaca, “Alguns observadores argumentam que um sistema descentralizado pode se tornar suscetível à competição, trazendo ao setor público alguns dos benefícios de alocação que os mercados geram ao setor privado.” (TANZI, 1995, p. 299).

Como Oates (1999, p. 1.135) acrescenta, “[...] tal competição leva os administradores locais a adotarem níveis eficientes na prestação de serviços públicos e na carga tributária. Nesses modelos, a mão invisível funciona de maneira muito semelhante ao mercado no setor privado [...]”. Fundamentando esse modelo teórico, o autor argumenta que os diversos governos locais competem entre si na busca pelo investimento, pelo capital móvel, que tanto gera renda e emprego para os habitantes locais como aumenta a base tributária, possibilitando maior arrecadação.

Oates (1999, p. 1.124) atribui parte da interpretação teórica para esse fenômeno de competição entre governos subnacionais a Charles Tiebout, identificando o primeiro arcabouço teórico que remetia à competição e busca de eficiência, como “modelo de Tiebout”. De acordo com esse modelo teórico, os contribuintes, por possuírem alta mobilidade – hipoteticamente situados em um regime altamente descentralizado, onde os governos subnacionais tenham relativa liberdade para realizar a arrecadação e a alocação da receita pública – escolheriam como moradia aquela jurisdição que oferecesse o melhor pacote de serviços públicos e que, ao mesmo tempo, oferecesse a menor carga de tributos.

Assim, de acordo com a concepção de Tiebout (1956 *apud* OATES, 1999, p. 1.124), em última análise, os benefícios decorrentes do consumo dos bens e serviços públicos oferecidos se tornariam cada vez mais próximos ao custo decorrente da arrecadação dos tributos, necessários à provisão desses bens, na medida em que os contribuintes procurassem governos que administrassem de

²² Contudo, Oates (1999) defende que, ainda que não haja total mobilidade, os pressupostos da teoria permanecem válidos uma vez que, mesmo com menor mobilidade, o fato de haver governos implementando diferentes modelos de gestão gera uma eficiência decorrente da variedade de formas de administração.

forma mais eficiente seus recursos e oferecessem os melhores serviços²³. Esse encaminhamento é próprio de soluções que buscam o ponto ótimo de Pareto.

Entretanto, essa visão não é compartilhada por muitos autores da área e diversas objeções ao modelo de Tiebout são recorrentes na literatura. Acerca das considerações sobre essa visão, Musgrave (1997, p. 157) observa que a “Descentralização é vislumbrada como um caminho para a competição intergovernamental. A idéia parece atrativa, mas a analogia com empresas competindo por clientes é, novamente, muito simplista.” Oates (1999, 2001) complementa ao afirmar que os efeitos negativos atribuídos à competição horizontal entre governos subnacionais põem em cheque a própria teoria do federalismo fiscal na medida em que vislumbra, na competição decorrente da descentralização, uma competição predatória que leva ao comprometimento da arrecadação e do orçamento²⁴. Ou seja, a competição atingiria níveis predatórios que acabariam levando à prestação deficiente de serviços públicos.

A respeito de evidências empíricas que sustentem a relação entre uma maior descentralização fiscal e um menor ímpeto de crescimento, ou até redução, do setor público, Oates (1999) alega que os resultados são controversos e inconclusivos. Ele próprio foi incapaz de auferir qualquer relação sistemática entre tamanho do setor público e nível de descentralização fiscal, entretanto, o autor argumenta que, posteriormente, alguns estudos desagregados encontraram algumas evidências nesse sentido.

Assim, em que pesem as ponderações de muitos autores, essa concepção ainda agrega adeptos. Oates (1999, 2001) desenvolveu modelos teóricos que buscam validar essa teoria. Na concepção do autor, não seria propriamente a teoria – de que a competição entre governos pode levar a uma maior eficiência na arrecadação e alocação de recursos – que possui falhas. Como Oates (1999) procura demonstrar, são os pressupostos dessa “competição perfeita”, prevista na

²³ Essa concepção é criticada sob muitos aspectos. Entre eles há críticas quanto ao pressuposto da mobilidade dos cidadãos e também em relação às conseqüências negativas decorrentes de uma competição predatória entre os diferentes governos locais. Críticas sobre essa concepção são encontradas em grande parte da literatura, por exemplo: Prud'homme (1995), Souza C. (2002), Tanzi (1995), entre outros. No Brasil, o tema dos efeitos negativos decorrentes da competição intergovernamental é amplamente discutido sob o nome de guerra fiscal.

²⁴ Oates (1999, 2001) chama esse fenômeno de “*race to the botton*”, em analogia a uma corrida para “o fundo do poço” ao qual os governos subnacionais se submeteriam. Entretanto, o autor destaca que essa crítica é fundamentada apenas em modelos igualmente teóricos, baseados no equilíbrio de Nash (teoria dos jogos).

teoria, que são muito improváveis de ocorrerem no mundo real e acabam por resultar em conseqüências negativas para os governos subnacionais.

Adicionalmente, o autor ressalta que não há quantidade suficiente de estudos empíricos para solucionar a questão. A pergunta permanece aberta e remete a novas pesquisas empíricas na área para descobrir se a competição entre governos subnacionais é, de fato, uma ferramenta capaz de conduzir a níveis mais eficientes de administração pública ou a uma competição predatória e prejudicial. Como Oates (1999, p. 1.137) acrescenta:

As implicações sobre o bem-estar, decorrentes da competição interjurisdicional, permanecem como objeto de um debate ativo, que ainda demanda estudos empíricos adicionais para suplementar a ampla teoria que existe na literatura.

O segundo principal ponto favorável à descentralização, também muito relacionado à questão da eficiência no setor público, diz respeito ao aprimoramento da capacidade alocativa do governo, ou seja, sua capacidade em atender com eficiência às demandas das comunidades, na medida em que mais poder é transferido às esferas de governo locais. Na literatura da área, grande parte dos autores aponta os ganhos de eficiência na alocação de recursos, decorrentes da transferência de poder aos governos locais, como o principal benefício atribuído à descentralização (BAHL, 2001; MUSGRAVE, 1997; OATES, 1999; TANZI, 1995).

Como Souza C. (2002) argumenta, a descentralização incentiva uma maior participação dos governos locais na provisão de serviços sociais e na adoção de políticas participativas. É justamente essa proximidade entre governo e sociedade, a grande fonte motivadora do debate e da disseminação das idéias favoráveis à descentralização. Como Musgrave (1997) destaca, a idéia de que os governos locais conhecem melhor a realidade e os anseios de seus governados é bastante tentadora.²⁵

Esse argumento em favor da descentralização, por promover ganhos de eficiência na gestão e alocação dos recursos públicos, é decorrente, basicamente, da teoria do federalismo fiscal desenvolvida por Oates, como apontam Joumard e Kongsrud (2003). Haja vista o conceito de federalismo fiscal apresentado neste capítulo, e seu foco na distribuição de competências entre as diferentes esferas de governo, como os autores relembram, a teoria atribui ao governo central as funções

²⁵ O termo apresentado por Musgrave (1997), *the locals know best*, é recorrente na literatura sobre o tema.

de defesa nacional, estabilização econômica e fornecimento de bens e serviços públicos nacionais. Paralelamente, por estarem mais próximos dos cidadãos, a teoria supõe que os governos subnacionais estejam em localização privilegiada, sendo assim, a princípio, mais sensíveis às preferências e demandas dos cidadãos. Nesse sentido, deveria caber a essas esferas de governo descentralizadas, a prestação de serviços públicos locais (JOURMARD; KONGSRUD, 2003).

Bahl (2001) atribui mais peso ainda a esse argumento quando se refere à situação de países com grandes dimensões territoriais ou grande diversidade cultural e religiosa. Segundo o autor, “[...] a uniformidade na oferta dos serviços não conduz a um pacote de serviços que agrade a todos os cidadãos, porque as necessidades e preferências variam amplamente [sic].” (BAHL, 2001, p. 100).

A esse respeito, como Joumard e Kongsrud (2003) bem observam, uma estrutura de prestação de serviços do tipo padronizada, que os autores chamam de *one-size-fits-all*, pode resultar no fornecimento de um pacote de bens e serviços públicos que não seja ótimo para todos os cidadãos. Nesse sentido, pode ocorrer que determinados bens e serviços não necessários sejam oferecidos pelo governo central, pelo simples fato de fazerem parte de um pacote nacional de bens e serviços públicos oferecidos a todos os cidadãos. Ao alocar recursos e serviços de maneira mais próxima às reais necessidades dos cidadãos, a estrutura administrativa descentralizada acaba por poupar recursos sem causar nenhuma perda de bem-estar social aos cidadãos, como observam os autores. Essa é basicamente a teoria por trás do Teorema da Descentralização, elaborado por Wallace Oates em 1972 (OATES, 1999).

Junto com a descentralização na prestação e fornecimento dos serviços públicos, veio a discussão em favor da descentralização fiscal e da divisão das competências tributárias, ou seja, a atribuição de competências para arrecadar receita aos governos subnacionais. Como Musgrave (1997, p. 157) acrescenta, “O *menu* de serviços públicos [demandados] pelos cidadãos não deve ser prescrito de cima. Ele deve ser escolhido e pago [na forma de tributos] por aqueles que residem onde os benefícios incidem.”²⁶

²⁶ O tema das diferentes formas de transferência de recursos aos entes descentralizados, seja ela na forma de fundos de transferências ou na forma de delegação de poder para a instituição de tributos aos governos locais é retomado no tópico seguinte. Há rica literatura sobre essa discussão, como as obras de Oates (1999), Mieskowski e Musgrave (1999), entre outras.

Sobre a necessidade do acompanhamento de transferências de competência para arrecadação aos governos subnacionais junto com a delegação de funções públicas a esses governos, Bahl (2001, p. 102) observa que a principal meta da descentralização é trazer a discussão a respeito das políticas públicas para mais perto das pessoas, assim, “A idéia é dar para os governos locais algum poder de taxaço e responsabilidade no dispêndio, e permitindo a eles decidir sobre o nível e a estrutura de seus orçamentos [*sic*].”

Dessa maneira, ao conferir poder e competências tributárias às esferas de governos subnacionais, a teoria do federalismo fiscal atribui um ganho de eficiência alocativa à administração pública à medida que os governantes locais, conhecedores das reais necessidades de seus governados – e submetidos de forma mais direta à pressão da sociedade e eleitorado – passam a alocar de forma mais eficiente os recursos públicos, evitando desperdícios, ao distribuir os serviços públicos necessários direcionados às pessoas certas (JOURMARD; KONGSRUD, 2003; OATES, 1999).

Sobre o pressuposto de que os governos locais são melhores conhecedores da realidade local e, portanto, mais eficientes na alocação dos serviços públicos adequados, cabe a observação fundamental de que esse pressuposto só é válido quando o interesse público é de fato o motivador do governante. Nesse sentido, Oates (1999) observa que é fundamental que sejam introduzidos incentivos e instrumentos capazes de garantir que a ação dos governantes locais esteja em sintonia com o interesse público. Como o autor observa, é fundamental que canais favoráveis à *accountability* desses governos sejam estabelecidos.

Além desse ponto, como observa Loureiro (2001b), é mais importante ainda que a sociedade exerça um controle direto sobre esses governantes através do voto e do regime democrático para que haja maior alinhamento de interesses entre as ações do governante local e a comunidade. Na visão da autora, “As eleições periódicas são o instrumento por excelência através do qual os governados controlam seus governantes.” (*Ibidem*, p. 47). Assim, os cidadãos podem expressar seus desejos e inconformidades com as políticas públicas através do voto. A autora classifica esse tipo de responsabilização dos governantes por meio do processo

eleitoral como uma forma própria de *accountability*, classificada como *accountability* vertical²⁷.

A partir desses pontos de vista, só faz sentido, então, o pressuposto de que os governos locais, dotados de maior poder pelo processo de descentralização, conduzem a uma alocação mais eficiente de recursos se o regime em questão for democrático e se houver instrumentos capazes de manter os governantes locais comprometidos com o interesse público. Portanto, apenas dentro dessa concepção, pode-se atribuir, com maior propriedade, uma maior eficiência do setor público à adoção de um regime mais descentralizado, como defendido por Tanzi (1995) e Oates (1999), e apontado aqui como o segundo aspecto favorável à descentralização relacionado à eficiência.

Justamente por se tratar de uma característica tão importante ao bom andamento da administração pública, o nível de *accountability* dos governos não poderia ficar de fora das discussões em torno da descentralização. Reforçando essa constatação, as obras de Joumard e Kongsrud (2003), Loureiro (2001b) e Oates (1999), abordam o relacionamento entre descentralização e o grau de *accountability* dos governos.

Assim, não obstante a preponderância, na literatura, dos dois aspectos positivos relacionados à eficiência e à descentralização apresentados neste capítulo, outros pontos positivos relativos à maior descentralização de um governo são encontrados na literatura.

Como citado nos parágrafos anteriores, uma terceira vantagem que aparece atribuída ao processo de descentralização é o favorecimento de maiores níveis de *accountability* que a descentralização proporciona, como apontam Joumard e Kongsrud (2003).

Sobre o papel que a *accountability* exerce sobre a eficiência do próprio Estado, Loureiro (2001b) ressalta que a concepção de responsabilizar a administração pública através do controle social busca, em última análise, resgatar o Estado da presente crise de governabilidade e tentar relegitimá-lo política e

²⁷ A autora ainda classifica como *accountability* horizontal, uma segunda forma de mecanismos de controle da atividade estatal praticados de forma indireta, através de agências do próprio Estado. Segundo O'Donnell (1998 *apud* LOUREIRO, 2001b), entende-se por *accountability* horizontal a existência de agências estatais, dotadas de poder, responsáveis pela realização de ações de repúdio contra ações ou omissões consideradas delituosas e prejudiciais, praticadas por outros agentes ou instituições do Estado.

socialmente, incorporando o interesse dos cidadãos na deliberação e implementação das políticas públicas.

Como Matias-Pereira (2003, p. 56) argumenta, um dos fenômenos elementares da democracia é o controle do poder do Estado. Segundo o autor, este controle não é legítimo quando exercido pelo próprio Estado e sua burocracia, através de leis, decretos ou outras normas, o controle na democracia apenas se legitima quando exercido pela sociedade.

Sobre a relação entre controle sobre os políticos e descentralização, Anastasia (2000 *apud* LOUREIRO, 2001b) acrescenta que o federalismo, a descentralização do poder e o sistema eleitoral proporcional criam instrumentos e incentivos que aumentam a responsabilização dos políticos perante os governados.

Segundo Joumard e Kongsrud (2003), esse terceiro ponto favorável à descentralização, caracterizado pelo favorecimento da *accountability*, é reforçado em governos descentralizados, uma vez que, nesse tipo de estrutura, os agentes públicos mandatários locais podem ser identificados mais facilmente pelos eleitores e contribuintes, tornando-os, assim, sujeitos a maior nível de cobranças e demandas por prestação de contas pela comunidade (*Ibidem*, p.15).

De fato, o nível de *accountability* de um país com maior grau de descentralização passa a ser fundamental para que os cidadãos possam acompanhar a efetiva utilização dos recursos, de acordo com a previsão orçamentária. Esse controle se dá, geralmente, através do poder legislativo (LOUREIRO, 2001b). Tanzi (1995) argumenta que instrumentos de controle e planejamento, como os sistemas de gerenciamento dos gastos públicos, a exemplo dos orçamentos anuais, têm um importante papel na efetiva implementação da descentralização de um governo. Segundo o autor, esses instrumentos devem permitir o monitoramento e controle na aplicação dos recursos públicos por parte da sociedade.

Em que pese o destacado papel que o orçamento tenha acerca do controle dos gastos públicos, e em última análise dos governantes, sobre o tema do controle através do orçamento no Brasil, Loureiro (2001b, p. 59) argumenta que:

Mesmo que o Legislativo brasileiro tenha recuperado amplas prerrogativas sobre o orçamento a partir da Constituição de 1988, sua capacidade de controle do Executivo através da peça orçamentária é certamente muito menor do que a do Congresso americano.

Assim, apesar de muito importante, o controle social dos governantes, a chamada *accountability*, ainda padece de imperfeições no sistema político brasileiro, em especial no caso orçamentário, em que o Executivo goza de autonomia excessiva, mantendo-se, em boa parte, independente e desvinculado de maior controle e ingerências por parte do Legislativo, e, por conseqüência, da população (LOUREIRO, 2001b).

Entretanto, apesar de diferentes autores, como Loureiro (2001b) e Joumard e Kongsrud (2003), apontarem a relação entre as variáveis, a relação causa–efeito entre *accountability* e descentralização ainda parece obscura. Não fica claro se regimes descentralizados são incentivadores de maior nível de *accountability* ou, inversamente, é o maior grau de *accountability* de um governo que demanda maiores níveis de descentralização. Contudo, a despeito da dificuldade de desvendar a relação entre essas variáveis, a existência de correlação entre elas é apontada por Joumard e Kongsrud (2003) e Oates (1999). Especificamente, Oates (1999) aponta o estabelecimento de mecanismos de controle, a *accountability*, como elemento garantidor da eficiência na descentralização fiscal.

Nesse sentido, como apontado, esses elementos aparecem imbricados nos textos que tratam do tema e são ressaltados como elementos importantes para o aprimoramento da administração pública e eficiência estatal, na medida em que estreitam a distância entre governantes e governados.

Um quarto aspecto positivo atribuído à descentralização de um país aparece em menor destaque na literatura. Tanzi (1995), por exemplo, atribui à descentralização, um importante papel na manutenção da coesão de um país marcado por diferenças regionais significativas. Nas palavras do autor, a descentralização “[...] pode estabelecer o elo político para países marcados por diversidades étnicas regionais.” (TANZI, 1995, p. 295).

Na visão de Bahl (2001), iniciativas centralizadoras e a limitação de tentativas de robustecimento da descentralização podem ser incentivadoras de tumultos políticos e movimentos separatistas. Segundo o autor, a concessão de níveis apropriados de autonomia, em reconhecimento das diversidades regionais, pode ser visto como um modo de se evitar a dissolução do país.

Tanzi (1995) argumenta, como exemplo, que políticas descentralizadoras estabelecem elementos apaziguadores de movimentos separatistas entre as

diferentes regiões na Itália, principalmente entre sul e norte, que vivem realidades econômicas bastante distintas.

Como resultado de pesquisas empíricas na área, Bahl (2001) argumenta que países maiores e mais heterogêneos nas suas populações adotam modelos mais descentralizados. Como exemplo, o autor cita tanto países industrializados como países pobres ou em desenvolvimento, a exemplo de Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nigéria, China, Rússia, Brasil e Índia. Esse tipo de estudo parece reforçar o papel que Tanzi (1995) atribui à descentralização de mantenedor da união nacional, a despeito de diferenças regionais acentuadas.

Outro aspecto positivo relacionado à descentralização que aparece com menor destaque na literatura diz respeito à inovação de políticas públicas que a descentralização de competências aos níveis de governo subnacionais pode proporcionar.

Como Tanzi (1995) observa, à medida que a provisão de serviços públicos é delegada às diferentes esferas de governo locais, conferindo-as liberdade para que provenham o serviço da forma que julgarem mais apropriada, aumenta-se a possibilidade de experimentação na provisão desse serviço de maneira que algumas unidades de governo local, ao descobrirem políticas públicas mais eficientes, possam servir de modelo para as demais jurisdições da federação e, ainda, para outras esferas de governo, como a federal.

Oates (1999, p. 1.132) batiza essa característica da descentralização como *Laboratory Federalism*. Segundo o autor, em um meio repleto de complexidade e informações imperfeitas, que caracteriza os cenários políticos e sociais, os benefícios potenciais da experimentação e inovação na implementação de políticas públicas locais para a solução de problemas de ordem econômica e social são significativos.

O autor defende que o sistema federal, por definição, ao estabelecer governos subnacionais bem divididos e dotados de certa autonomia, oferece uma estrutura incentivadora da experimentação que pode resultar em progresso técnico, ou ganho de eficiência, na implementação de políticas públicas. Para sustentar essa afirmação o autor argumenta que no nível superior de governo, nacional, a experimentação ou inovação com políticas heterodoxas pode ocasionar desequilíbrios estruturais em todo o país, o que não acontece nos níveis de governo locais.

Citando Osborn (1988), o autor clarifica seu pensamento:

Deve haver poder nos estados e na nação para remodelar, através da experimentação, nossas práticas econômicas e instituições de forma que se adaptem às mudanças sociais e necessidades econômicas [...] É uma das felizes características do sistema federal, a possibilidade de que um único e corajoso estado possa, se os seus cidadãos assim o desejarem, servir de laboratório; e tentar implementar inovações sociais e econômicas sem arriscar o resto do país (OSBORN, 1988 *apud* OATES, 1999, p. 1.132).

Como exemplo dessa prática, Oates (1999) cita o caso da Federação norte-americana. Segundo o autor, a descentralização da responsabilidade sobre a assistência social aos estados foi motivada, em boa medida, pela insatisfação com os programas nacionais de assistencialismo. Dessa forma, por não haver uma solução clara para resolver o problema em âmbito nacional, o autor julga que a possibilidade de inovação e experimentação, decorrentes da transferência dessa responsabilidade aos estados, exerceu peso sobre a decisão de descentralizar as políticas de assistência social.

Nessa linha, o autor exemplifica iniciativas descentralizadas que resultaram em inovações bem sucedidas de políticas públicas nos EUA. Segundo o autor, o seguro desemprego nasceu de uma política pública estadual/local que, posteriormente, nos anos 30, foi seguida e implementada em nível nacional. O mesmo ocorreu, segundo Oates (1999), mais recentemente, na área das políticas ambientais. Começou com os tratados estaduais acerca da emissão de poluentes e hoje é respaldada por atos de abrangência nacional que objetivam evitar a ocorrência de chuva ácida.

Dessa maneira, este tópico buscou explorar os principais aspectos favoráveis atribuídos pela literatura ao tema da descentralização. Resta assinalar que os pontos abordados neste tópico não são exaustivos, mas refletem os aspectos de maior convergência entre os autores pesquisados.

2.4 ASPECTOS NEGATIVOS RELACIONADOS À MAIOR DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL

Apesar dos consideráveis benefícios atribuídos à descentralização fiscal pela literatura e por organismos internacionais multilaterais, a descentralização não

pode ser vista como um instrumento dotado apenas de virtudes e livre de conseqüências negativas. Tampouco a descentralização pode ser tomada como um instrumento capaz de solucionar todos os males de eficiência do Estado ou um fim em si mesma, a ser perseguido a qualquer custo e de forma crescente. Como ressaltado por Mora e Varsano (2001), não há um nível ótimo de descentralização, tampouco ela se adapta indiscriminadamente a todos os países. Fatores contingenciais, relacionados à estrutura institucional, devem ser considerados de forma que cada país encontre o nível de descentralização que lhe seja mais adequado (MORA; VARSANO, 2001, p. 1).

A posição antagônica à estrutura descentralizada é caracterizada pela centralização de recursos no governo central. Assim, os aspectos negativos associados a uma descentralização fiscal excessiva são, em grande parte, relacionados, e comparados, a aspectos positivos que se atribuem a uma estrutura centralizada.

Como ilustração dessa questão, convém destacar a posição de Musgrave (1997), que vê a descentralização extrema como uma simplificação teórica e exagerada. Para o autor, as diversas unidades e comunidades de um país possuem realidades diferentes e não se comportam como partes isoladas umas das outras. Sendo assim, há necessidade de condução central para parte dos recursos arrecadados e distribuídos visando ao crescimento de toda a federação e ao equilíbrio entre as diferentes unidades.

Esse aspecto de equalização e equilíbrio entre os diferentes membros da federação é apenas um dos tópicos que remete ao complicado dilema descentralizar *versus* centralizar. A literatura da área, por sua vez, é bastante rica e verdadeiros embates teóricos têm sido travados acerca dos benefícios e malefícios que cada uma das estruturas podem proporcionar, a exemplo dos textos de Prud'homme (1995) e Tanzi (1995).

Dentre as publicações que abordam o tema da descentralização fiscal, o texto de Remy Prud'homme (1995), *The dangers of decentralization*, adquiriu certa notoriedade, como Lemmon (2001) destaca, por trazer à tona o debate acerca dos perigos e ciladas que envolvem o uso indiscriminado da descentralização.

Entre os perigos associados à estrutura descentralizada, vislumbrados por Prud'homme (1995), e respaldados por boa parte da literatura da área, destacam-se: o aspecto incentivador das desigualdades que a descentralização pode

proporcionar; o perigo da instabilidade fiscal do país, com a falta de disciplina fiscal dos governos subnacionais; a guerra fiscal; e o aumento de corrupção.

A equalização, ou a adoção de políticas distributivas entre as diferentes regiões de um país, é freqüentemente apontada pela literatura como uma vantagem que a estrutura centralizada tem sobre a descentralizada (GREMAUD, 2001; PRUD'HOMME, 1995).

De fato, diferentes autores apontam que à medida que maior grau de autonomia financeira é conferida aos governos regionais, tende a ocorrer concentração de recursos nas regiões mais ricas, ao passo que o oposto se verifica nas regiões mais pobres, contribuindo para o aumento das disparidades regionais (PRUD'HOMME, 1995). Gremaud (2001, p. 140) defende que apenas com algum grau de centralização essas disparidades podem ser minoradas, ou equalizadas.

Mieszkowski e Musgrave (1999) recordam que a literatura das finanças públicas aponta dois caminhos para combater o problema das disparidades regionais. O meio mais tradicional de contornar ou minimizar esse problema é reconhecido pela implementação dos fundos de transferência intergovernamentais verticais, ou seja, entre governos de diferentes níveis. Esse modelo é adotado em federações como os Estados Unidos, Alemanha e Brasil. A solução alternativa advém dos estudos originais de James Buchanan, de 1950, que propunha uma solução por meio da equalização horizontal de recursos, ou seja, pessoas que estivessem em uma dada condição financeira, deveriam ser tributadas da mesma forma, independentemente da jurisdição, estado ou província onde residiam. É a execução, a rigor, do princípio jurídico da igualdade, ou seja, do tratamento fiscal igualitário para pessoas que estejam em condições iguais.

Em outras palavras, como os autores colocam, a teoria tradicional dos fundos de transferência procura resolver o problema das desigualdades sob o enfoque das disparidades inter-regionais, interestaduais ou intermunicipais, ao passo que a teoria alternativa proposta por Buchanan aborda a questão sob o enfoque das disparidades interpessoais (MIESZKOWSKI; MUSGRAVE, 1999).

Como Mieszkowski e Musgrave (1999) observam, apesar das considerações da teoria da equalização horizontal, o modelo de equalização das disparidades através da utilização de fundos de transferência intergovernamentais se tornou bastante difundido em diversos países, inclusive no Brasil, tornando-se, por consequência, o modelo mais discutido pela literatura. Prud'homme (1995)

critica o modelo da equalização horizontal de Buchanan ao sugerir que a desigualdade de renda não possui correlação perfeita com as disparidades regionais, de forma que países com boa distribuição de renda ainda podem apresentar razoáveis desigualdades regionais²⁸.

Segundo Prud'homme (1995), a descentralização acentuada²⁹ é ineficaz para a solução de problemas de desigualdades de renda e regionais por duas razões principais. A primeira delas diz respeito ao isolamento que a descentralização impõe a cada uma das jurisdições subnacionais. Com esse isolamento, pessoas igualmente carentes, porém residentes em jurisdições diferentes, receberiam tratamento diverso, apesar de sofrerem das mesmas privações pelo simples fato de as jurisdições autônomas poderem usar diferentes políticas de redistribuição de renda ou porque podem possuir características econômicas próprias. A segunda razão diz respeito à capacidade que os cidadãos têm de se mudar para as regiões que oferecem maiores benefícios e menor taxaço sobre seus habitantes, contribuindo assim para o aumento das disparidades.

Como conseqüência dessas observações, a maior parte da literatura, a exemplo de Oates (1999) e Prud'homme (1995), entende que deva ser atribuição do governo central a responsabilidade sobre programas de redistribuição de recursos. Entretanto, Prud'homme (1995) observa que a centralização *per se* não constitui condição suficiente para a redistribuição de recursos. O autor argumenta que há muitos países altamente centralizados que não fazem nenhum tipo de distribuição de recursos ou adotam políticas de equalização das desigualdades regionais.

É nesse sentido que a literatura aponta o sistema de transferência de recursos via fundos intergovernamentais como uma alternativa para o problema das desigualdades regionais (MIESZKOWSKI; MUSGRAVE, 1999; OATES, 1999; PRUD'HOMME, 1995).

Um outro perigo decorrente da adoção de medidas altamente descentralizadoras é o problema que essas medidas podem causar para a estabilidade econômica do país.

Como Prud'homme (1995) ressalta, sistemas descentralizados tornam a condução de políticas e medidas macroeconômicas mais difícil, especialmente no

²⁸ Prud'homme (1995) ainda levanta outras críticas ao modelo de equalização horizontal.

²⁹ Para Prud'homme (1995), o conceito de descentralização é caracterizado pela transferência radical das competências para arrecadar recursos próprios, sem a presença de fundos de transferência.

que se refere à política fiscal. O autor classifica política fiscal como o exercício do controle sobre o montante e a estrutura de tributos e gastos públicos e o gerenciamento da dívida pública (PRUD´HOMME, 1995).

Matias-Pereira (2003, p. 94) incorpora a essa concepção de política fiscal, o objetivo de fomentar o crescimento econômico. O autor adota a conceituação de Alvin Harvey Hansen, para quem a política fiscal consiste no uso consciente dos instrumentos fiscais do governo – tributação, gastos e dívida pública – com o objetivo de neutralizar a inflação, a recessão e o desemprego (HANSEN, 1945 *apud* MATIAS-PEREIRA, 2003).

Por exercer grande influência na estabilidade econômica do país, a política fiscal assume um papel importante nos dias atuais. Assim, justamente por dificultar a condução da política fiscal, a descentralização, através da concessão excessiva de autonomia aos governos locais, pode causar maiores problemas de estabilidade econômica (TANZI, 1995).

Segundo Tanzi (1995), no caso específico dos países em desenvolvimento, o problema mais grave parece ser a correlação entre descentralização e déficits fiscais, que acabam por resultar na expansão da dívida pública.

Sobre essa correlação, Prud´homme (1995) exemplifica com os casos do Brasil³⁰ e da Argentina, que viram suas dívidas públicas crescerem vigorosamente nas décadas de 80 e 90, em boa parte representadas pelas dívidas de governos locais. No caso argentino, o autor argumenta que as transferências do governo central com vistas ao saneamento das crescentes dívidas estaduais acabaram estimulando o comportamento deficitário das contas dos governos regionais. No caso brasileiro, segundo Mora e Varsano (2001), o que se percebeu foi um comportamento semelhante, com o governo central atuando como principal credor dos estados ou como agente garantidor dos empréstimos tomados.

Oates (1999) enriquece esse debate ao argumentar que os governos locais tendem a agir com maior responsabilidade fiscal quando são majoritariamente responsáveis por sua fonte de recursos, ou seja, quando sua fonte de recursos depende majoritariamente de esforço próprio, arrecadação própria e não de transferências do governo central.

³⁰ Sobre a evolução da dívida pública brasileira, a participação da dívida dos estados, e prováveis causas para o comportamento crescente da dívida dos Estados, ver Versiani (2003).

Assim, parece haver um ponto de equilíbrio entre o grau de autonomia que deve ser conferido aos governos subnacionais para obter seus recursos e a criação de fundos de transferência de recursos do governo central para os governos locais a fim de solucionar problemas de equalização das diversidades regionais.

O que resta claro é que, independentemente da solução que se adote, a literatura converge ao entender que mecanismos de controle sobre os gastos e endividamentos dos governos regionais devem existir de forma a evitar que comportamentos descompromissados de governantes regionais possam gerar desequilíbrios nas contas públicas, contribuindo para o desequilíbrio fiscal e econômico da federação (TANZI, 1995).

O terceiro desafio colocado pela descentralização remete ao que a literatura nacional convencionou chamar de guerra fiscal, ou competição intergovernamental³¹. Prud'homme (1995) classifica este fenômeno como uma competição destrutiva entre jurisdições sedentas por atrair investimento. A disputa entre as jurisdições se dá tanto através de instrumentos fiscais, tais como aumento/redução/isenção de tributos ou aumento/redução de gastos públicos. Oates (1999, 2001) ainda lembra que nos EUA os estados têm adotado outro tipo de instrumento na disputa por investimentos, que é o relaxamento de instrumentos regulatórios, como aqueles que impõem restrições ambientais sobre a produção.

Segundo Oates (1999, 2001), há uma vasta literatura sobre o tema, que começou a receber atenção desde o final da década de 60, porém ganhou força nos últimos anos.

Na verdade, a problemática da guerra fiscal, incentivada pela descentralização, é decorrência de um aspecto positivo debatido no tópico anterior, que é o aspecto da competição horizontal entre diferentes jurisdições de um mesmo nível de governo³². Como Oates (1999) observa, à competição intergovernamental são atribuídos tanto o aspecto positivo, do ganho de eficiência, quanto o aspecto negativo da competição destrutiva, a chamada guerra fiscal³³.

³¹ Na literatura internacional é possível encontrar referências a este tema sob diversas denominações como: *interjurisdictional tax competition*, *interjurisdictional competition*, *tax competition*, etc. (MORA; VARSANO, 2001; OATES, 2001)

³² Oates (1999) argumenta que também pode haver competição entre diferentes níveis de governo, chamada competição vertical, embora seja relatada com menor frequência na literatura.

³³ Cabe ressaltar, entretanto, que o autor acredita que os aspectos positivos da competição sejam preponderantes (OATES, 2001, p. 508).

De acordo com Prud'homme (1995), apesar de alguma competição intergovernamental ser desejável e salutar, particularmente sob o aspecto do ganho de eficiência, o excesso de competição e disputa pode ser destrutivo.

Para Oates (1999, 2001), os diferentes estados ou províncias, dotados de autonomia fiscal, decorrente de um processo de descentralização, movidos pelo desejo de promover desenvolvimento econômico, criar novos empregos e atrair investimento, acabam por reduzir os tributos, e conseqüentemente a oferta de serviços e bens públicos, o que pode acabar conduzindo a uma disputa prejudicial, que traz como conseqüência a deficiência na prestação de serviços públicos à sociedade.

O que Oates (2001, p. 510) questiona, entretanto, é que apesar de haver uma forte competição entre os governos locais nos EUA para atrair novos empreendimentos, não se tem evidência empírica consolidada sobre o impacto dessa competição na redução ou deficiência dos serviços públicos prestados por esses governos.

Na verdade, o autor assume a deficiência na prestação de serviços e bens públicos e a má alocação de recursos como as principais conseqüências negativas atribuídas pela literatura à guerra fiscal decorrente da descentralização. Nesse sentido, o autor alega que as evidências empíricas observadas até então não permitem maiores conclusões a respeito de uma provável correlação positiva entre essas variáveis: descentralização, competição predatória e deficiência na prestação de serviços/bens públicos (OATES, 2001).

Entretanto, Mora e Varsano (2001) acrescentam uma outra perspectiva negativa decorrente da guerra fiscal. Segundo os autores, em um ambiente de intensa guerra fiscal travada entre os diferentes estados de uma federação, as desigualdades regionais tendem a aumentar. Na visão de Mora e Varsano (2001), os estados mais ricos têm maior capacidade para conceder incentivos fiscais e reduzir tributos do que os estados carentes, de forma que acabariam por atrair mais investimentos, caso a competição intergovernamental seja levada às últimas conseqüências.

De fato, o que se pode concluir da revisão da literatura sobre o tema é que, apesar de haver indícios empíricos de uma correlação positiva entre alto grau de descentralização e aumento da competição entre estados, ainda faltam estudos empíricos conclusivos sobre as conseqüências negativas da competição exacerbada

entre governos regionais (OATES, 2001). As maiores referências sobre essas conseqüências negativas ainda se baseiam, em sua maioria, em arcabouços teóricos.

Um quarto aspecto negativo atribuído a sistemas altamente descentralizados, encontrado com freqüência na literatura, remete ao tema da corrupção (PRUD´HOMME, 1995; TANZI, 1995). Matias-Pereira (2002, p. 43) recorda que “[...] a corrupção apresenta-se como um fenômeno que enfraquece a democracia, a confiança no Estado, a legitimidade dos governos e a moral pública.”

Sobre a relação entre descentralização e corrupção, Prud´homme (1995) argumenta que a corrupção parece se desenvolver com mais facilidade no nível regional, local, do que propriamente no nível central da administração pública, visão esta compartilhada por Tanzi (1995).

Segundo Prud´homme (1995), dentre as razões que reforçam essa percepção, destaca-se a maior proximidade entre a administração pública, e poder legislativo, e a população. Essa proximidade, segundo o autor, pode proporcionar maiores oportunidades de consumação de atos de corrupção, dada a maior facilidade de acesso e contato entre agentes públicos e população. De acordo com sua visão, agentes políticos locais sujeitam-se a maior pressão e demandas de grupos de interesse local. Outro ponto assinalado pelo autor, é que os agentes políticos locais gozam de menor evidência na mídia e controle público.

Adicionalmente, Prud´homme (1995) destaca que a corrupção, muitas vezes, requer a participação tanto de agentes políticos como da própria burocracia. Nesse sentido o autor recorda que a burocracia local, freqüentemente, submete-se a maior influência dos políticos locais do que a burocracia nacional dos políticos nacionais, tornando este um fator de risco adicional.

A despeito dessas conclusões o autor ressalta que poucos estudos empíricos têm sido feitos sobre a correlação entre corrupção e descentralização (PRUD´HOMME, 1995). Matias-Pereira (2002, p. 49) reforça essa afirmação ao assinalar que “[...] a corrupção é algo muito difícil de medir e provar.”

Assim, apesar de citar alguns estudos empíricos sobre o tema, Prud´homme (1995) acredita que suas considerações carecem de maior suporte proveniente de estudos empíricos.

Por fim, em que pese a maior ênfase dada pela literatura aos aspectos negativos abordados neste tópico, outras desvantagens e perigos são atribuídas à

descentralização na ampla literatura sobre o tema, como a menor eficiência de arrecadação da burocracia local.

O Quadro 2, a seguir, traz um resumo dos principais pontos favoráveis e desfavoráveis à maior descentralização fiscal, abordados neste trabalho:

Quadro 2
Pontos positivos e negativos atribuídos à descentralização

Maior descentralização	
Pontos positivos	Pontos negativos
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Pode estimular a competição e queda da carga tributária; ➤ Pode gerar maior eficiência na alocação dos recursos públicos; ➤ Está relacionada a maiores níveis de <i>accountability</i>; ➤ Pode ajudar a manter a coesão do país; ➤ Proporciona maior grau de experimentação e inovação na prestação de serviços públicos; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Pode estimular as desigualdades regionais; ➤ Pode gerar instabilidade macroeconômica no país; ➤ Pode dar origem a uma nociva guerra fiscal entre os governos subnacionais; ➤ Está relacionada à maior incidência de corrupção.

Elaboração do autor.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo são descritos os métodos e procedimentos seguidos no curso desta pesquisa visando à consecução dos objetivos estabelecidos no capítulo introdutório. A primeira parte do capítulo trata da caracterização do tipo de estudo que se propõe. A segunda parte, por sua vez, traz os detalhes da coleta de dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Haja vista a complexidade e a falta de limites claros para os fenômenos sociais e históricos, como ressalta Demo (2000), esta pesquisa procurou seguir uma abordagem fenomenológica durante seu curso. Entre outras razões, esta escolha se deu porque esta abordagem reconhece a realidade como algo subjetivo, socialmente construído e não propriamente objetivo, mas fruto da interação do homem (ROESCH, 2005).

Assim, essa postura filosófica, como Roesch (2005) classifica, parece mais adequada ao fenômeno estudado, haja vista o alto grau de subjetividade envolvido em todas as etapas da pesquisa. Até mesmo ao tratar de números e dados secundários o subjetivismo aparece em cada escolha do pesquisador: seja na seleção ou descarte dos dados, seja no tratamento dos dados e criação de gráficos. “[...] as pessoas definem situações de maneira seletiva e subjetiva a partir do esquema de referência pessoal de crenças e valores que desenvolveram ao longo de suas vidas.” (ROESCH, 2005, p. 123).

No estudo em questão, que trata da evolução do processo de descentralização no Estado brasileiro, ou seja, a transferência de recursos e responsabilidades fiscais aos governos subnacionais, a dinâmica envolvida no processo assume um papel central já que esta é um fator característico do fenômeno pesquisado, como assinalam Mora e Varsano (2001, p. 01): “Historicamente, o federalismo brasileiro foi marcado por movimentos de elevação ou redução no grau

de descentralização, geralmente em consoância com o regime político em vigência, fosse ele mais ou menos democrático.”

Em virtude da característica dinâmica e complexa do fenômeno estudado, uma postura fenomenológica se mostra bastante apropriada para orientar a condução da pesquisa, uma vez que a fenomenologia é reconhecida por considerar a realidade intrinsecamente dinâmica, não linear e complexa. Contudo, como lembra bem Demo (2000), apesar de conscientes dessa dificuldade é importante definir, colocar limites a fim de compreender melhor o fenômeno estudado. Segundo o autor, “[...] quanto mais algo está fechado entre limites, mais claro se torna. [Portanto], [...] é fundamental definir bem, mas saber que toda definição bem feita é aquela que reconhece seus limites e incongruências.” (DEMO, 2000, p. 13).

Seguindo a classificação de Demo (2000), esta pesquisa pode ser classificada, preponderantemente, como empírica, uma vez que é dedicada a tratar a face empírica e factual da realidade do Estado brasileiro. De acordo com o autor, esse tipo de pesquisa ainda é caracterizado pela produção ou análise de dados referentes a um fenômeno natural ou social. O termo “preponderantemente” aparece porque nenhum tipo de pesquisa pode ser dito puro. Como ensina Demo (2000), na prática mesclamos diversos tipos de pesquisa, acentuando mais este ou aquele tipo. Entretanto, apesar de empírica, esta pesquisa tem um caráter não-experimental, já que não há controle sobre os dados estudados.

Ao coletar dados da realidade e tentar retratá-la é preciso ter em mente que ao tentar fazê-lo, ainda que de forma pretensamente imparcial e de acordo com o rigor do método científico, está-se fazendo um tipo de interpretação dessa realidade, e não uma retratação fidedigna. Afinal, como lembra Demo (2000), o objeto científico não existe sem a presença do sujeito, bastando a sua presença para que alguma influência seja exercida sobre ele, por menor que seja. Assim, seguindo o pensamento do autor, e ciente dessa limitação, nesta pesquisa procurou-se o controle consciente e sempre limitado, de forma a dirimir eventuais vieses, sabendo da impossibilidade de eliminá-los por completo.

Quanto ao nível de investigação e à natureza da pesquisa desenvolvida, é possível classificá-la, preponderantemente, como descritiva, uma vez que as pesquisas dessa natureza são caracterizadas pelo detalhamento de determinado fenômeno, de acordo com Drenth *et al.* (1984, p. 17). Gonzáles Río (1997) aponta que este tipo de estudo procura retratar a realidade da forma mais fiel possível.

Drenth *et al.* (1984) argumentam que a pesquisa de natureza descritiva envolve a análise de um fenômeno, grupo ou população específicos, em um determinado período de tempo e em um determinado lugar. No presente caso, o fenômeno estudado é o fenômeno da descentralização fiscal, ocorrida no Brasil, desde 1988 até os dias atuais. Baseado nesse entendimento é possível afirmar que este estudo busca, então, descrever o fenômeno em questão tomando por base indicadores de sua ocorrência ou não, bem como caracterizar o estágio atual da descentralização fiscal no Brasil e suas variações ocorridas desde 1989. Não há nenhuma preocupação com relações do tipo causa–efeito relacionadas à descentralização fiscal no Brasil.

Em que pese a preponderância da natureza descritiva da pesquisa, o presente estudo também apresenta traços de um estudo exploratório, visto que pretende averiguar se existe ou não um fenômeno e como ele se desenvolve. O caráter exploratório da pesquisa é reforçado pela ausência de trabalhos capazes de consolidar o entendimento acerca do fenômeno avaliado no Brasil, como assinala a literatura da área.

Dentro da natureza descritiva, é possível classificar o presente estudo como um estudo de caso, já que esta pesquisa procurará descrever sistematicamente a ocorrência do fenômeno da descentralização no caso específico do Brasil. Segundo Yin (1994 *apud* PINTO, 2005), o estudo de caso é característico de estudos em que o pesquisador não tem controle sobre os eventos e pelo foco da pesquisa refletir fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.

Como citado, este trabalho procurará conduzir uma pesquisa que reflita o comportamento da descentralização fiscal no Estado brasileiro durante um intervalo de tempo considerável, de 1989 até final de 2004. Tendo em vista o intervalo de tempo de 16 anos, é possível classificar o presente trabalho como um estudo longitudinal, haja vista os dados primários terem sido coletados ao longo desse tempo, ainda que sem a intervenção do pesquisador.³⁴

Como Gonzáles Río (1997, p. 40) observa, “Uma vez formulado o problema de maneira bastante precisa, a ponto de se saber quais dados serão

³⁴ Essa classificação é controversa. Pode-se levar em conta apenas o período de intervenção do pesquisador. Nesse caso, por haver coletado os dados secundários em apenas um curto espaço de tempo (janeiro e fevereiro de 2006), esta pesquisa também pode ser classificada como transversal.

necessários, é preciso selecionar as técnicas através das quais os dados serão obtidos.” Dessa maneira, quanto aos métodos de pesquisa empregados, tendo em vista a adequação de cada um aos objetivos da pesquisa, este trabalho utilizou-se de:

- Pesquisa bibliográfica: consiste na revisão de literatura, baseada em livros, periódicos científicos, anais de encontros científicos, publicações de órgãos técnicos governamentais, sítios da Internet e outras formas de divulgação de conhecimento científico. Este tipo de método visa à construção de uma base teórica sobre determinado assunto de forma a subsidiar a coleta e a análise dos dados a serem pesquisados (PINTO, 2005).
- Pesquisa documental: consiste na análise de documentos públicos, legislação, relatórios técnicos, manuais técnicos, estatísticas oficiais e outras fontes de dados secundários.

3.2 COLETA DE DADOS

Segundo Gonzáles Ríó (1997), na investigação científica distinguem-se dois tipos fundamentais de dados: os dados primários e os secundários.

Segundo a autora, o primeiro tipo refere-se a informações colhidas em primeira mão, pelo pesquisador, ou ainda, podem ser dados fornecidos diretamente por quem os tenha coletado. O segundo tipo de dados, por sua vez, refere-se a dados extraídos de dados originais, recolhidos por outras pessoas, previamente. “São definidos como informações que não tenham sido produzidas explicitamente para os objetivos da investigação.” (GONZÁLES RÍO, 1997, p. 244).

Tendo em vista essas definições, pode-se dizer que esta pesquisa será conduzida basicamente por dados secundários. Dentre os tipos de dados secundários de interesse desta investigação, seguindo a tipologia de Gonzáles Ríó (1997), destacam-se os documentos públicos, incluídos aí a legislação, e as estatísticas oficiais.

3.2.1 Legislação, normas infralegais e documentos públicos complementares

Os documentos públicos, em especial a Constituição de 1988, e suas emendas, e a legislação tributária promulgada desde 1988 até os dias atuais, bem como as normas infralegais relativas à instituição, redução ou aumento de tributos, publicadas no mesmo período, constituíram-se em fontes de dados secundários fundamentais para que esta pesquisa conseguisse identificar o modelo de descentralização fiscal estabelecido pela Constituição de 1988, em um primeiro momento, e, em um segundo momento, identificar os instrumentos fiscais (tributos) criados desde então, que podem ter conduzido mudanças no modelo de descentralização fiscal brasileiro.

No que diz respeito à identificação do modelo de estrutura vertical do Estado brasileiro implementado em 1988, a própria Constituição de 1988 e os trabalhos científicos publicados sobre o tema constituíram-se na principal fonte para a caracterização do modelo de descentralização fiscal que serve de parâmetro para a avaliação de eventuais mudanças a partir do marco constitucional.

Por outro lado, a legislação e as normas infralegais publicadas sobre a matéria desde então, bem como as seguidas emendas constitucionais implementadas no período, são fundamentais para que fiquem caracterizados os instrumentos utilizados para a alteração no modelo estabelecido pela Constituição de 1988. Como observado no objetivo específico 2, tal caracterização é fundamental para que se conheçam os meios através dos quais mudanças na descentralização fiscal brasileira são implementadas.

Com esse levantamento, pretendeu-se identificar quais modalidades de tributos foram criados e quais instrumentos de distribuição de receita foram implementados no período.

A legislação e as normas infralegais relativas à matéria tributária foram levantadas majoritariamente na Internet e na Secretaria da Receita Federal (SRF), órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, responsável pela administração tributária brasileira. Mais especificamente, esses documentos foram obtidos na Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da SRF, uma vez que essa coordenação é responsável

pela interpretação da legislação tributária, bem como pela avaliação de normas com propostas de modificação na área tributária (BRASIL, 2005a).

3.2.2 Estatísticas oficiais

Como o principal instrumento utilizado na literatura para a avaliação do grau de descentralização fiscal de diferentes países consiste na avaliação da distribuição de recursos ou gastos públicos pertinente a cada um dos níveis de governo, esta pesquisa precisou levantar informações relativas a algumas estatísticas oficiais.

Mais especificamente, como apresentado nos objetivos da pesquisa, os indicadores utilizados neste estudo estão relacionados à arrecadação tributária e não aos gastos públicos. É de interesse deste estudo levantar informações relativas à Arrecadação Tributária Bruta e Receita Tributária Disponível de cada um dos níveis de governo. Nesse sentido, são relevantes informações a respeito da arrecadação própria de cada nível de governo e o valor das transferências intergovernamentais, além da receita disponível líquida de cada um dos entes da federação, principalmente em termos proporcionais.

Tais informações foram obtidas, majoritariamente, na Coordenação-Geral de Política Tributária (COPAT) da SRF, coordenação responsável pelos estudos econômicos no que se refere à matéria tributária (BRASIL, 2005a).

Como Gonzáles Ríó (1997) assinala, as estatísticas oficiais são um tipo de fonte de dados que merece atenção especial. Segundo a autora, o uso desse tipo de material requer certo grau de conhecimento da fonte por parte do pesquisador e capacidade para relacionar diferentes temas e variáveis.

Além dessas particularidades, Gonzáles Ríó (1997, p. 246) observa que a utilização desse tipo de dado apresenta alguns inconvenientes e limitações:

- Falta de precisão na definição dos termos. De acordo com a autora, alguns dos conceitos e termos empregados nas estatísticas oficiais não coincidem com aqueles empregados na investigação científica das ciências sociais.

- Excessiva agregação dos dados. A autora argumenta que esse tipo de dado aparece geralmente muito agregado, tendo em vista a unidade de análise estabelecida para a finalidade original das estatísticas oficiais. Sendo assim, pode ser que essa agregação não seja adequada aos interesses da pesquisa social.
- Definições excessivamente variáveis. Este é um dos maiores perigos desse tipo de dado, para a autora. Na sua visão, a utilização de estatísticas oficiais para comparação entre diferentes populações ou entre diferentes momentos de tempo leva, freqüentemente, a erros consideráveis, dada a complexidade dos fenômenos avaliados.
- Métodos empregados na obtenção de dados. Pode ocorrer que a fonte de informação utilizada para a formulação das estatísticas não tenha prestado informações fidedignas.

Apesar de todas essas particularidades, Gonzáles Río (1997) considera que o grau de inexatidão das estatísticas oficiais pode ser desprezado do ponto de vista de investigação social, desde que observadas as fraquezas deste tipo de dado.

Dificuldades metodologias, como essas apresentadas por Gonzáles Río (1997), foram observadas em estudos comparativos acerca da descentralização fiscal em diferentes países, como aponta Lemmon (2001). Em um estudo comparativo, entre países da América Latina, a autora observa que os dados relativos à arrecadação e gastos dos governos subnacionais são difíceis de ser levantados e interpretados. Lemmon (2001) argumenta que a dificuldade advém da necessidade de se encontrar dados que sejam significativos mesmo com variações no tempo e no espaço.

Por fim, observadas as limitações e dificuldades do método escolhido para este estudo, a metodologia empregada parece ser a mais adequada para a consecução dos objetivos previamente definidos.

Algumas considerações metodológicas importantes, bem como maior detalhamento, sobre a coleta dos dados secundários são feitas nos tópicos 4.2.1 e 4.3.1, que antecedem a apresentação dos dados coletados.

4 DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL NO BRASIL

4.1 PESQUISA DOCUMENTAL

4.1.1 Sistema Tributário Nacional e descentralização fiscal: uma breve perspectiva histórica

De acordo com Souza S. (2003, p. 70), “não se pode desprezar as variáveis políticas, históricas e econômicas que permeiam todo o processo de mudanças no federalismo brasileiro.” Na mesma linha, a literatura parece ressaltar a influência da perspectiva histórica para a consolidação da estrutura atual das relações intergovernamentais brasileiras.

Com relação à dinâmica do processo histórico que marca a evolução do Sistema Tributário Nacional, em especial no que tange à distribuição de receitas entre os diferentes entes da federação, Afonso e Serra (1999, p. 5) afirmam que “desde a sua criação, o sistema federativo brasileiro tem percorrido ciclos nítidos de contração e descontração, em relação ao poder central.”

Segundo os autores, na chamada República Velha, o poder central era relativamente fraco. Rezende (1995) reforça esse argumento ao afirmar que a história do país é marcada por uma forte tradição municipalista. Nas palavras de Varsano (1996, p. 2), “A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária [...]”. Varsano (1996) também destaca que o imposto mais importante à época era o imposto de importação, que chegou a representar cerca de dois terços da receita pública.

Não obstante essa semelhança com o sistema tributário vigente na época do Império, a nova ordem constitucional da República diferia basicamente da ordem anterior pela implementação do princípio federativo. A nova constituição republicana trouxe a institucionalização de diferentes competências tributárias³⁵ para estados e União, formalizando o federalismo fiscal brasileiro. Complementarmente, os estados

³⁵ Apesar desse conceito já ter sido abordado em tópicos anteriores, vale ressaltar o conceito de Lopes Filho (2003) para competência tributária. Para o autor, na atual ordem institucional, a competência tributária deixou de ser uma simples faculdade atribuída a um ente da federação para instituir tributos e passou a ser, nas palavras do autor, um dever-poder de instituir tributos, atribuído a um ente da federação pela Constituição. Segundo o autor, uma vez deferida a competência para criar determinado tributo, a legislação determina que compete a seu titular, mediante lei, dar-lhe a estrutura fundamental, deixando o caráter de faculdade e passando a ter um caráter de dever-poder. Assim, parece que o conceito sofreu uma evolução com o tempo e com o surgimento de novos marcos institucionais.

ficaram encarregados de atribuir aos municípios impostos municipais, a fim de assegurar-lhes autonomia financeira (VARSANO, 1996). Entretanto, nenhuma competência tributária específica foi atribuída aos municípios pela constituição republicana. Outra característica que merece destaque é que a Constituição de 1891 não previa nenhuma modalidade de transferências intergovernamentais de recursos (BRASIL, 1891).

Segundo Afonso e Serra (1999), essas mudanças, apesar de parecerem tímidas aos olhos de hoje, acabaram por reduzir a participação relativa do poder central nos gastos públicos de cerca de três quartos, no período do Império, para a metade.

Apesar desse importante avanço para o federalismo no Brasil, que indubitavelmente representou certa diluição do poder central dos tempos imperiais, diversos autores conceituam como “pouco robusto”, ou “fraco”, o primeiro modelo federalista implementado pela República. Segundo Matias-Pereira (2003), diferentemente do modelo norte-americano, a República brasileira herdou um sistema político formalmente unitário, fundamentado em um território praticamente definido. Arretche (2001, p. 25) confirma esse entendimento ao frisar que nem sempre a ameaça externa ou o desejo de expansão militar estão na origem de todas as federações. “Tanto vantagens de ordem econômica, a serem obtidas pela associação dos Estados, assim como o interesse em preservar a unidade nacional de um Estado (previamente) unitário, estiveram na origem das modernas federações do século XX”, como parece ter sido o caso do Brasil³⁶.

Nas palavras de Afonso e Serra (1999), o modelo federativo brasileiro surgiu “de cima para baixo”, como resposta a diferenças regionais e a necessidades administrativas, face à dimensão continental do território. Essa diferença por si, já conota realmente um pacto federativo mais sutil que o pacto norte-americano, em que Estados autônomos cedem parte de sua autonomia para a criação de uma federação.

Entretanto, a despeito das dificuldades iniciais, o pacto federativo brasileiro ganhou força com o passar dos anos e acabou se consolidando, juntamente com o Sistema Tributário Nacional. Varsano (1996) assinala que, ainda no período da República Velha, surgiram o imposto de renda geral e diversos outros

³⁶ Para uma análise mais aprofundada sobre a origem da Federação brasileira, sob o enfoque das ciências políticas, ver Arretche (2001).

tributos sobre o consumo, iniciando um processo de mudança na base de tributação, que diminuía a ênfase no comércio exterior e passava a alcançar bases domésticas. De acordo com o autor, a primeira guerra mundial foi um fator importante nesse processo, pois foi responsável pela diminuição no fluxo do comércio internacional no período, influenciando a mudança da base tributária.

Com a promulgação da Constituição de 1934, vieram importantes mudanças na estrutura tributária do país. Os tributos internos ganharam força, especialmente nas esferas estaduais e municipais. Aos estados foi concedida competência privativa para decretar o Imposto de Vendas e Consignações, precursor do atual Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do Imposto de Exportações em transações interestaduais. Quanto aos municípios, a partir de 1934, passaram a ter competência própria para instituir tributos, como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) (VARSANO, 1996).

Dessa forma, a nova constituição contemplava a forma mais pura de descentralização fiscal³⁷, com transferência de efetivas competências tributárias aos governos subnacionais, dotando-lhes de capacidade para arrecadar e administrar tributos e independência para gastar. Porém, a nova ordem constitucional não se limitou a essa concepção de federalismo fiscal.

Outra importante inovação da Constituição de 1934, apontada por Varsano (1996), foi a repartição de receitas dos impostos entre as diferentes esferas de governo. Nascia, assim, a figura das transferências intergovernamentais³⁸, de forma a equalizar desequilíbrios verticais na estrutura federativa. Segundo Santos (2003, p. 63), “O sistema de transferências foi formalmente implantado no Brasil na década de 30, com a Constituição de 1934, tendo a partir daí, uma participação crescente, sendo utilizado nas constituições seguintes.”

As transferências previstas em 1934 incluíam transferências tanto dos estados para a União, como dos estados para os municípios, para os tributos que

³⁷ Ver Oates (1999) e Prud'homme (1995).

³⁸ Apesar da Constituição de 1934 prever alguns tipos de transferências intergovernamentais, ela não incluiu nenhuma transferência da União para níveis inferiores de governo com finalidade redistributiva, ou seja, do ponto de vista da descentralização, a nova constituição não institucionalizou importantes instrumentos de equalização das diferenças regionais (equalização horizontal). Por essa razão, autores como Gasparini e Melo (2003), não reconhecem essas transferências como significativas.

viesses a ser instituídos pelos estados, aproveitando-se de sua competência residual (VARSANO, 1996).

Cabe destacar, porém, que o tipo de transferência inicialmente implementada pela Constituição de 1934 tinha apenas o caráter de devolução tributária³⁹, uma vez que essa modalidade de transferência objetivava apenas recompor os cofres dos entes de outros níveis, devolvendo-lhes uma participação nos tributos que foram arrecadados. Não havia, portanto, distinção na distribuição de recursos para região mais pobre ou rica ou entre estados e municípios mais ou menos dotados, critério este adotado nas chamadas transferências horizontais.

Já a Constituição de 1937 modificou pouco o sistema implementado pela ordem constitucional anterior. Apesar disso, com o passar do tempo, foram introduzidas algumas alterações⁴⁰. No âmbito estadual, o Imposto de Vendas e Consignações tornou-se, rapidamente, a principal fonte de recursos, correspondendo a cerca de 45% da arrecadação no início da década de 40 (VARSANO, 1996).

Apesar das mudanças, aparentemente descentralizadoras, implementadas pelas constituições de 1934 e 1937, Afonso e Serra (1999) afirmam que o período do Estado Novo foi marcado por uma leve centralização das receitas, como era de esperar. Segundo os autores, “Na divisão intergovernamental da despesa pública, no período [entre 1930 e 1946], a fatia federal subiu de 50 para 55 por cento.” (AFONSO; SERRA, 1999, p. 5). Essa constatação reforça o argumento de que a descentralização fiscal e o grau de democratização do país apresentam uma forte correlação.

Com a queda do regime varguista no período seguinte, os autores destacam que

Ao final da Segunda Guerra Mundial, a redemocratização do país e a nova constituição democrática de 1946 abriram uma fase de nítida descentralização. Na distribuição do gasto público nacional, o governo central voltou a deter cerca de 50 por cento do total entre 1950 e 1960 (Afonso; Serra, 1999, p. 5).

³⁹ Para Gasparini e Melo (2003), a modalidade de transferência devolutiva não contempla nenhuma intenção de equalizar diferenças e discrepâncias regionais, mas apenas devolver a ente da federação diverso, um montante de recursos específicos, como um ressarcimento. Nesse caso, a arrecadação é feita por um nível de governo e o produto dela distribuído aos demais, com finalidade indenizatória. Geralmente, as razões que levam à adoção dessa prática são o ganho de escala e a mobilidade da base tributária.

⁴⁰ Ver Varsano (1996, p. 4) para maiores detalhes.

Sob o aspecto das mudanças nas bases tributárias, cabe ressaltar que o período pós-guerra novamente foi decisivo para o enfraquecimento dos impostos sobre o comércio exterior como fonte de arrecadação. Em 1946, o Imposto Sobre Consumo e o Imposto de Renda já representavam a maior fonte de arrecadação da União. De acordo com Varsano (1996), o Brasil, a partir desse período, ingressa em uma fase em que a tributação sobre bases domésticas passa a ser a maior fonte de arrecadação. Vale lembrar que essa fase é acompanhada por um período de desenvolvimento industrial sustentado.

Entretanto, a maior mudança sinalizada pela Constituição de 1946, no que diz respeito à matéria tributária, é a intenção de aumentar a dotação de recursos aos municípios (VARSANO, 1996). Dois novos impostos são adicionados à competência municipal: o Imposto sobre Atos de sua Economia ou assuntos de sua competência e o Imposto de Indústrias e Profissões (BRASIL, 1946).

Além dessa nova competência, os municípios (excluídas as capitais) passaram a receber participação de 10% na arrecadação do imposto de renda da União e de 30% do que os estados arrecadassem em excesso sobre o município, em seu território, excluído o imposto de exportação. Adicionalmente, 60% da arrecadação da União com o Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais deveria ser distribuído a estados e municípios (BRASIL, 1946).

Ainda que o volume de recursos transferidos aos níveis inferiores de governo tenha crescido, aumentando a participação dos municípios no bolo tributário, a Constituição de 1946 seguiu a fórmula das constituições anteriores, adotando apenas formas de transferências intergovernamentais devolutivas, com vistas a equilibrar apenas problemas de desequilíbrio vertical entre o volume de recursos disponível aos três níveis de governo. O problema das disparidades regionais, apesar de crescente com o desenvolvimento industrial do país, ainda tinha ficado fora das discussões.

Como assinala Varsano (1996, p. 5),

Este sistema [institucionalizado pela Constituição de 1946] foi, mais tarde, já no início da década de 60, reforçado pela Emenda Constitucional nº 5 que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo e aumentou de 10 para 15% a participação dos mesmos no IR. Esta Emenda também transferiu da órbita estadual para a municipal os impostos sobre a transmissão de propriedades *inter vivos* e sobre a propriedade territorial rural.

Cabe ressaltar que a competência pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) foi transferida para a União, posteriormente, pela Emenda Constitucional nº 10, sendo que o produto de sua arrecadação, entretanto, deveria ser entregue ao município de localização do imóvel.

Apesar desses significativos avanços, com o intuito de reforçar os cofres subnacionais, a Constituição de 1946 não conseguiu que a descentralização implementada por ela fosse percebida de forma satisfatória pelos municípios, principalmente. Varsano (1996) afirma que a maioria dos estados jamais transferiu para os municípios os 30% do excesso da arrecadação, por exemplo. Outro fato apontado pelo autor é que as cotas do imposto de renda, asseguradas aos governos subnacionais, só começaram a ser distribuídas em 1948, e sempre chegavam aos municípios com o valor defasado pela inflação, pois eram repassadas com base na arrecadação do ano anterior.

Nesse sentido, apesar de instituir importantes avanços e efetivamente contribuir para maior descentralização das finanças públicas no Brasil, como apontam Afonso e Serra (1999), a Constituição da redemocratização do país não foi capaz de avançar em matérias importantes, como a criação de transferências redistributivas, destinadas à diminuição das desigualdades regionais (horizontais), um dos aspectos negativos que ser agravado com a descentralização apenas de competências tributárias.

Além desse aspecto, a nova carta constitucional, acabou também contribuindo para o fenômeno da municipalização⁴¹. Durante o período de 1945 a 1966, o número de municípios saltou de 1.669 para 3.924 (VARSANO, 1996). Fenômeno este que contribuiu para a carência de recursos no nível municipal.

Com o golpe de 64 e o advento do regime militar, iniciou-se uma nova fase de centralização política e fiscal, que durou, pelo menos, duas décadas.

No auge da centralização financeira, em 1980, o governo central respondia por quase 70 por cento do gasto público nacional e da Receita Tributária Disponível (após transferências constitucionais), contra uma participação inferior a 60 por cento em 1960 (AFONSO; SERRA, 1999, P. 6).

Entretanto, ainda que a Constituição de 1967 seja apontada por diversos autores como uma constituição centralizadora⁴², as reformas tributárias

⁴¹ Esse fenômeno é abordado com detalhes por Gomes e MacDowell (2000), porém, com maior ênfase no período recente, pós 1988. Os autores apontam uma importante correlação entre a criação de municípios e períodos de redemocratização do país.

⁴² A exemplo de Afonso e Serra (1999) e Rezende (1995).

implementadas na sua promulgação alteraram significativamente as relações fiscais intergovernamentais e a própria estrutura de diversos tributos. Para Gasparini e Melo (2003, p. 16), as maiores mudanças “[...] ocorreram no campo dos impostos indiretos sobre a produção e a comercialização, mediante a substituição de impostos de caráter acumulativo por outros sobre o valor adicionado.”

Na visão de Cossío (1998), a reforma tributária de 1967 impulsionou a modernização da estrutura tributária vigente desde 1946, sob diversos aspectos. Desde a reorganização do aparelho de administração tributária até a substituição de impostos de caráter cumulativo por impostos sobre o valor adicionado.

Sob esse ponto de vista, Cossío (1998) argumenta que a centralização de recursos em poder do governo federal, apesar de provavelmente intencionada, foi em parte resultado natural da modernização e racionalização do sistema tributário, com a correta atribuição de responsabilidades entre União, estados e municípios. Na visão do autor, “[...] a centralização atribuída ao sistema tributário vigente no período 1967/88 é mais o resultado da evolução da estrutura da carga tributária do que o caráter centralizador da reforma de 1967.” (COSSÍO, 1998, p. 30).

Varsano (1996) lembra que o contexto da época sugeria uma grave crise fiscal do Estado, com o sistema tributário mostrando dificuldades até mesmo para manter a carga fiscal registrada na década de 50. Foi nesse contexto, de crise econômica e fiscal do Estado, que a reforma tributária implementada pela Constituição de 1967 era vista como uma reforma modernizante e geradora de eficiência arrecadadora.

Já Rezende (1995, p. 7) ressalta o papel político da reforma ao afirmar que

Em 1967, a centralização tributária promovida pelo regime militar tinha por objetivo, entre outros, o de assegurar o apoio político de estados mais pobres e de municípios de menor porte, mediante a aplicação direta de recursos do orçamento federal e a participação garantida nos fundos compensatórios então criados (vale lembrar que a oposição política ao regime localizava-se nos estados mais desenvolvidos e, em especial, nas cidades de grande porte).

Em que pesem essas considerações e diferentes abordagens, a carência por si da presença da democracia e das instituições democráticas parecem ter tido um papel decisivo na centralização de recursos no nível federal de governo. Como abordado nos tópicos teóricos anteriores, a demanda dos cidadãos por serviços locais, mais próximos de suas preferências só pode ser percebida de forma mais

apurada por um regime democrático. Da mesma forma, os maiores níveis de *accountability*, diretamente associados à maior descentralização fiscal do Estado, só fazem sentido para um regime democrático, em que a prestação de contas do Estado tem como destinatário o povo.

Estados totalitários, baseados em regimes de força, podem não visualizar – e é bem razoável que não o façam – esses benefícios associados à descentralização de recursos, como benefícios próprios para a manutenção do regime, haja vista que a descentralização e distribuição de poder estão no âmago das discussões sobre federalismo fiscal.

Sobre as diferentes estruturas normativas na história mais recente da federação brasileira, Cossío (1998) elaborou um estudo interessante em que resume e relaciona os principais marcos institucionais referentes a tributos, implementados pelas constituições de 1946, 1967 e 1988, que mostra a dinâmica da evolução das diferentes estruturas dos sistemas tributários. Como parte de seu trabalho, Cossío (1998) elaborou uma tabela que traz os principais tributos vigentes em cada uma das ordens constitucionais analisadas pelo autor, distribuídos de acordo com o ente federativo responsável por sua administração.

Semelhantemente, Rezende (1995), em um estudo sobre o federalismo fiscal no Brasil, também apresenta uma tabela que relaciona as competências tributárias dos diferentes entes da federação nas estruturas institucionais de 1967 e de 1988, confirmando parte da tabela de Cossío (1998).

Com base nesses dois estudos, nas tabelas apresentadas por ambos autores, e nas próprias constituições de 1946, 1967 e 1988 foi possível a elaboração do Quadro 3, apresentado na página seguinte, que traz um resumo dos marcos institucionais, relacionados aos sistemas tributários vigentes nas três últimas constituições.

Como pode ser observado no Quadro 3, o sistema tributário institucionalizado em 1967 manteve os dois principais impostos sobre a propriedade que vigiam à época: o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR). Adicionalmente, instituiu a fusão do Imposto Municipal sobre a Transmissão de Bens *Intervivos* (ITBI) com o Imposto Estadual sobre Transferências *Causa Mortis* (ITCM).

Quadro 3

Competências tributárias de cada nível de governo nas constituições de 1946, 1967, 1988

Entes da Federação	Constituição de 1946	Constituição de 1967	Constituição de 1988
União	⇨ Impostos: - sobre a Importação (II) - sobre o Consumo (IC) - sobre a Renda (IR) - Impostos Únicos (IULC, IUÉE, IUM) - sobre Transferências ao Exterior (ITE) - sobre Negócios de sua Economia (INE) - Extratordinários (IE) ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de Melhoria	⇨ Impostos: - sobre a Importação (II) - sobre a Exportação (IE) - sobre Produtos Industrializados (IPI) - sobre a Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas (IRPF e IRPJ) - Impostos Únicos (IULC, IUÉE, IUM) - Impostos Extratordinários (IE) - Imposto sobre Transportes (IT) - sobre Serviços de Comunicação (ISC) - sobre Operações Financeiras (IOF) - Imposto Territorial Rural (ITR) ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de Melhoria	⇨ Impostos: - sobre a Importação (II) - sobre a Exportação (IE) - sobre Produtos Industrializados (IPI) - sobre a Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas (IRPF e IRPJ) - sobre Operações Financeiras (IOF) - Impostos Extratordinários (IE) - Imposto Territorial Rural (ITR) - Imposto sobre Grandes Fortunas (não implementado) ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de Melhoria ⇨ Contribuições Sociais
Estados	⇨ Impostos: - sobre Vendas e Consignações (IVC) - sobre a Transmissão de Bens Imóveis <i>Causa Mortis</i> (ITBI-CM) - sobre a Exportação (IE) - sobre Atos Regulados (IAR) - Impostos Especiais (IE) - Imposto Territorial Rural (ITR)* ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de Melhoria	⇨ Impostos: - sobre Circulação de Mercadorias (ICM) - sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) - sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de Melhoria	⇨ Impostos: - sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS) - sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) - sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCMD) ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de Melhoria
Municípios	⇨ Impostos: - sobre a Prop. Territorial Urbana (IPTU) - sobre a transmissão de bens Imóveis (<i>Intervivos</i>) (ITBI-IV) - sobre Indústrias e Profissões (IIP) - Imposto de Licença (IL) - sobre Diversões Públicas (IDS) - sobre Atos de sua Economia (IAE) ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de melhoria	⇨ Impostos: - sobre a Prop. Territorial Urbana (IPTU) - Imposto Sobre Serviços (ISS) ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de Melhoria	⇨ Impostos: - sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) - Imposto Sobre Serviços (ISS) - sobre a Transmissão de Bens Imóveis (<i>Inter Vivos</i>) (ITBI-IV) - sobre Vendas de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVCL) ⇨ Taxas ⇨ Contribuições de Melhoria

Elaboração do autor, adaptado de Cossío (1998), Oliveira e Silva (2000) e Rezende (1995).

* O Imposto Territorial Rural, pela Constituição de 1946, era originariamente de competência dos estados, entretanto, a Emenda Constitucional nº 5, de 1961, transferiu sua competência para os municípios e, posteriormente, a Emenda Constitucional nº 10, de 1964, acabou por transferir a competência para a União, sendo que o produto de sua arrecadação deveria ser transferido integralmente para o município de localização do imóvel (VARSAÑO, 1996).

As taxas e os impostos sobre a propriedade foram transferidos majoritariamente para os governos locais. Essa transferência, em conformidade com a teoria do federalismo fiscal, procurou garantir aos governos subnacionais os tributos com base mais regionalizada e com menor mobilidade.

Apesar dessa atribuição de competência, como assinala Cossío (1998), o sistema de 1967 era caracterizado por uma baixa tributação sobre a propriedade, que, segundo o autor, objetivava, juntamente com outros instrumentos, a utilização da política tributária com vistas ao estímulo ao crescimento e à industrialização da economia. Já as outras três bases tributárias – a renda, a produção e comercialização de bens e serviços (consumo) e o comércio internacional – sofreram maiores mudanças com a reforma.

A tributação sobre a renda sofreu importante ampliação com o maior peso dado à tributação sobre o capital. Um exemplo dessa modernização foi a ampliação das bases do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), já iniciada mesmo antes da Constituição de 1967 (VARSAÑO, 1996).

De acordo com Cossío (1998), entretanto, a maior inovação trazida pela nova ordem constitucional foi a adoção do conceito de impostos sobre valor adicionado (IVA), com a substituição dos tradicionais impostos de caráter cumulativo, em que os custos incidem sobre as diversas etapas da produção. Essa mudança ocorreu no campo dos impostos indiretos que incidiam sobre o consumo e produção de bens e serviços.

Assim, os antigos Impostos sobre o Consumo (IC) e sobre Vendas e Consignações (IVC), ambos cumulativos, foram substituídos pelos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), ambos com incidência sobre o valor adicionado (COSSÍO, 1998, p. 26).

A esse respeito, Varsano (1996) lembra que o Brasil foi um dos primeiros países a adotar esse tipo de tributo, de caráter moderno. O autor afirma que na época em que foi instituído no Brasil, apenas a França já o adotava.

Na distribuição das competências, apesar da teoria recomendar a atribuição de tais impostos aos governos centrais, a Constituição acabou por destinar a administração do ICM – um imposto com ampla base tributária e grande

capacidade de arrecadação – aos estados, de forma a conferir-lhes maior autonomia financeira⁴³.

Apesar desses importantes avanços, Cossío (1998) destaca que a modernização do sistema tributário não foi completa, haja vista a manutenção de alguns tributos indiretos de caráter cumulativo. São exemplo de impostos cumulativos mantidos pelo sistema tributário de 1967: os Impostos Únicos, o Imposto sobre Serviços de Comunicação (ISC) e o Imposto sobre Transportes (IT).

Quanto aos impostos sobre o comércio exterior, também houve uma centralização na União motivada, segundo Cossío (1998), pela necessidade da utilização desses instrumentos tributários como parte da política comercial e de industrialização do país. De fato, a transferência da competência sobre o imposto de exportação dos estados para a União também atendia aos preceitos teóricos do federalismo fiscal.

No que diz respeito à repartição de competências e responsabilidades tributárias entre União, estados e municípios, pode-se dizer que realmente a reforma de 1967, apesar dos efeitos centralizadores, acabou por distribuir competências tributárias buscando uma maior eficiência do sistema, apesar de conferir à União uma maior concentração de instrumentos tributários⁴⁴, como pode ser visto no Quadro 3.

Como visto, os impostos que incidiam sobre as maiores bases tributárias, como o IR e o IPI, acabaram sob responsabilidade da União de forma a evitar uma ainda maior concentração de riqueza nos estados mais ricos, detentores das maiores bases tributárias, conseqüentemente, com maior capacidade de arrecadação.

Como atenuante dessa concentração de competências no poder central, segundo Gasparini e Melo (2003), a reforma tributária de 1967 instituiu, efetivamente, o primeiro sistema de transferências intergovernamentais redistributivas no Brasil, com vistas a melhorar a distribuição de recursos entre as diferentes regiões do país. Até então, a única experiência semelhante era um programa de ajuda federal, implementado pela Constituição de 1946, que destinava 10% da arrecadação dos impostos sobre renda para os municípios, excetuando-se

⁴³ Apesar da transferência da competência desse importante tributo para os estados, a literatura da área majoritariamente afirma que a reforma de 1967 deu início a um processo de crise fiscal nos governos subnacionais (AFONSO E SERRA, 1999; REZENDE, 1995; VARSANO, 1996).

⁴⁴ Essa visão é compartilhada por Cossío (1998).

as capitais, privilegiando, assim, os municípios mais pobres (GASPARINI e MELO, 2003)⁴⁵.

Nas palavras de Rezende (1995, p. 07), a reforma de 1967 instituiu “[...] um amplo e inovador mecanismo de transferências intergovernamentais de receitas, em benefício, principalmente, dos estados menos desenvolvidos e dos municípios menos populosos.” Adamovich e Hosp (2003), por sua vez, lembram que um sistema funcional e eficiente de transferências redistributivas é importante para as federações, já que pode funcionar como um reforço contra prováveis rupturas sociais e políticas.

Assim, provavelmente como um reforço ao regime e ao apoio das elites regionais, a reforma do regime militar contemplou diferentes formas de transferências intergovernamentais, criando o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados (FPE), formados, cada um, por 10%⁴⁶ dos recursos provenientes da arrecadação do IPI e do Imposto de Renda, como modalidades de transferências redistributivas, direcionadas a atenuação das diferenças regionais do país (BRASIL, 1967).

Outro mecanismo de transferência de recursos, porém dos estados para os municípios, implantado pela constituição do novo regime foi a partilha do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), atribuindo 20% da arrecadação aos municípios, proporcionalmente à arrecadação em seu território.

Adicionalmente, a arrecadação dos Impostos Únicos e do Imposto sobre Transportes (IT) também passou a ser dividida entre estados e municípios, porém, sem maior preocupação com uma distribuição atenuadora das diferenças regionais, como faziam os recém criados FPM e FPE (BRASIL, 1967).

Não obstante essa presença de novos mecanismos de distribuição de recursos entre os diferentes entes da Federação, como já apontado anteriormente, a nova ordem constitucional foi considerada por diferentes autores como centralizadora, provocando uma fragilidade financeira dos níveis subnacionais de governo (GASPARINI; MELO, 2003).

Para Varsano (1996), a reforma de 1967 foi apenas um marco inicial nesse processo de “fragilização” das finanças subnacionais, que, segundo o autor,

⁴⁵ Contudo, teria sido justamente essa experiência a causa mais provável da municipalização ocorrida no período pós-46, apontada anteriormente.

⁴⁶ Cabe observar que estes percentuais sofreram diversas alterações ao longo da vigência da Constituição de 1967.

foi responsável pela redução da autonomia fiscal dos estados e municípios a um nível mínimo até 1975. Após completada a reforma, os estados sofreram limitações tanto na sua capacidade de legislar sobre os tributos de sua competência como na própria transferência de recursos provenientes da União.

Paralelamente a esse processo de crescimento da centralização de receitas na União, teve início o surgimento de uma modalidade de tributos de competência exclusiva da União: as contribuições sociais. Na verdade, essa modalidade de tributo não estava expressamente prevista no marco constitucional de 1967, exceto a contribuição previdenciária e a possibilidade de criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico (BRASIL, 1967). Entretanto, isso não foi impedimento para o surgimento de novos tributos com essa característica, a partir de 1970.

Como lembra Cossío (1998), as contribuições sociais são tributos com amplas bases de incidência, assim como o Imposto de Renda e o IPI, entretanto, diferentemente desses impostos, o produto de sua arrecadação não está sujeito a nenhuma distribuição a estados e municípios, restando sua receita para o governo federal. Cabe esclarecer, entretanto, que, diferentemente dos impostos, as contribuições estão condicionadas a uma contraprestação do governo, pela sua cobrança. Ou seja, os recursos arrecadados com finalidade social, devem ser empregados nessa área, necessariamente.

Em seu estudo, Cossío (1998) chega à conclusão que a maior utilização do instituto das contribuições contribuiu, decisiva e claramente, para a centralização de recursos fiscais em poder da União. O autor chega a essa conclusão após comparar dados da receita tributária da União, no período de 1970 a 1988, com e sem a presença dos recursos provenientes das contribuições sociais.

Adicionalmente, os estudos do autor destacam que a adoção dessa nova modalidade de tributos, além de provocar maior centralização da arrecadação, causou uma deterioração na qualidade do sistema tributário, haja vista sua incidência indireta e seu caráter cumulativo. Como Varsano (1996) destaca, a criação do PIS⁴⁷ (Contribuição para o Programa de Integração Social) em 1970 marca o ressurgimento no país da cumulatividade na tributação. Além do PIS, outras

⁴⁷ Juntamente com o PIS, foi instituído o PASEP (Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), porém, esses recursos eram originários da própria União, estados e municípios, além de suas empresas, sociedades de economia mista e fundações (BRASIL, 1970).

contribuições foram criadas no período pós-1967, como o Finsocial (Contribuição Social destinada ao Fundo de Investimento Social), em 1982 (BRASIL, 1982).

Assim, o sistema tributário originário de 1967 passou a sofrer pressões por mudanças sob diversos aspectos. Por um lado, a deterioração do sistema, com a incidência de diversos tributos em cascata, afetando a competitividade do setor produtivo e resultando em um sistema cada vez mais regressivo, fez aumentar a pressão por um sistema mais justo e que buscasse maior equidade entre os contribuintes. Por outro lado, a centralização de recursos em poder da União e, concomitantemente, o agravamento da crise fiscal dos estados, principalmente a partir de 1975, elevaram a demanda dos governos estaduais e municipais por medidas que aliviassem sua precária situação financeira (VARSANO, 1996).

Dessa forma, com o enfraquecimento do regime ditatorial e o retorno da democracia, essas pressões não mais puderam ser contidas e uma reforma ampla que enfrentasse esses desafios não mais podia ser adiada. Apesar da adoção de algumas medidas paliativas, já no início da década de 80, como o aumento dos percentuais destinados ao FPM e FPE, o forte processo de descentralização acentuado com o fim do regime militar só se completaria com a Constituição democrática de 1988.

4.1.2 A Constituição de 1988: um novo marco na repartição de receitas e competências tributárias

Nos anos que antecederam a abertura democrática no país, o modelo federativo sofrera grandes restrições, como abordado no tópico anterior. Parte dessa centralização se explica tanto pelo caráter antidemocrático do regime, com o controle do processo eleitoral nos três níveis de governo, como pelo planejamento central das finanças públicas, com o esgotamento da capacidade financeira dos governos subnacionais – que está diretamente relacionado com o foco de análise deste trabalho (SOUZA, S., 2003).

Com a transição para o regime democrático, acompanhando os ventos que sopravam por toda América Latina, o Congresso Nacional passou a desempenhar papel de maior relevância no cenário político nacional. Some-se a

isso, o fortalecimento dos poderes subnacionais, com a agregação de novos atores políticos ao jogo federativo e à própria volta do regime pluripartidário (*Ibidem*, 2003).

Esse cenário, somado às fortes demandas locais, reprimida por mais de 20 anos de centralização, deu lugar a uma constituição que só poderia privilegiar a descentralização política, administrativa e fiscal do país. Assim, a Constituição de 1988 é reconhecida como uma constituição efetivamente descentralizadora, sob diversos aspectos, pela literatura (REZENDE, 1995; SANTOS, 2003).

Para Cossío (1998), a agenda das discussões acerca da nova constituição estava tomada pelo tema dos problemas federativos, haja vista o crescimento das demandas locais por maior autonomia, em consequência da redemocratização. Como Palermo (2000) ressalta, os grupos políticos locais converteram-se nos principais protagonistas da transição, a ponto de a democratização ser praticamente identificada com a descentralização do poder político.

Nesse sentido, discussões em torno da modernização da estrutura do sistema tributário ficaram em segundo plano. Nas palavras do autor, a qualidade da estrutura tributária foi tratada com descaso, prevalecendo, essencialmente, a estrutura do modelo anterior. “A tentativa de descentralizar recursos, gestão e decisões governamentais constitui a essência das mudanças previstas pelo novo texto constitucional.” (SANTOS, 2003, p. 62).

Uma das principais diferenças entre o sistema tributário constitucional implementado em 1988 e o sistema anterior reside justamente no fato de que as contribuições sociais passaram a ter um destaque de forma expressa no texto constitucional. (BRASIL, 1988a). A doutrina brasileira de Direito Tributário, entretanto, diverge ao tratar das espécies tributárias e sua classificação, não havendo consenso quanto ao número e espécies de tributos (AMARO, 1999; NOGUEIRA, 1995; VOLKWEISS, 1998). Para Amaro (1999), a Constituição de 1988 não se preocupou em classificar as espécies tributárias, limitando-se a prever em seu texto algumas modalidades de tributos, a exemplo das próprias contribuições sociais e econômicas, além dos impostos, taxas, empréstimo compulsório e contribuições de melhoria.

Assim, não obstante a dificuldade de classificação das espécies tributárias no Brasil, das cinco principais modalidades citadas pela literatura, os impostos e as contribuições sociais representam quase a totalidade das receitas federais,

estaduais e municipais, constituindo-se na principal fonte de financiamento do Estado⁴⁸ (BRASIL, 2004b).

O texto constitucional atribuiu, igualmente, às três esferas de governo a competência para instituir taxas (pelo exercício do poder de polícia e pela utilização de serviços públicos) e contribuições de melhoria (LEMGRUBER, 1997).

Há um aspecto importante, entretanto, que difere os impostos das contribuições sociais que permaneceu inalterado com a nova ordem constitucional, sendo determinante para alterações na estrutura do federalismo fiscal no Brasil no período pós-constituição⁴⁹. Enquanto a competência para instituir impostos foi distribuída de forma mais eqüitativa entre os diferentes entes federados, como visto no Quadro 3, apresentado no tópico anterior, o mesmo não ocorreu com as contribuições sociais.

A exemplo do que ocorria na Constituição de 1967, a Constituição de 1988 atribuiu exclusivamente à União a competência para instituir contribuições sociais. A única exceção a essa regra foi a atribuição de competência aos estados, Distrito Federal e municípios para instituir contribuição social de seus respectivos servidores, para o custeio de sistemas de previdência e assistência social próprios (BRASIL, 1988a).

Não obstante essa importante concentração de competências na União, no que diz respeito à instituição das contribuições sociais, um dos maiores marcos da nova ordem constitucional democrática de 1988 é, sem dúvida, a nova estrutura do federalismo fiscal brasileiro. De acordo com Santos (2003), a Constituição

[...] trouxe consigo a descentralização tributária em favor das esferas subnacionais, sendo que os municípios foram os maiores beneficiados, aumentando a sua participação na receita disponível global e, com isso, aumentando também o seu grau de liberdade em relação aos gastos públicos municipais. (SANTOS, 2003, p. 61).

Sobre essa ampla distribuição de poder institucionalizada na nova constituição, Loureiro (2001a) afirma que a Constituição de 88 deu aos governos subnacionais ampla autonomia para fixar alíquotas de impostos, definir estruturas administrativas, bem como aplicar livremente os recursos próprios e as transferências provenientes da União, buscando assim os benefícios da descentralização fiscal e a reaproximação entre Estado e sociedade.

⁴⁸ Os valores arrecadados com as taxas federais, estaduais e municipais no ano de 2003, por exemplo, representam apenas 0,97% da carga tributária bruta do país (BRASIL, 2004a).

⁴⁹ As alterações nas relações governamentais e no federalismo fiscal brasileiro após a promulgação da constituição de 1988 serão objeto de análise do próximo tópico.

Souza S. (2003) lembra que, apesar das intensas desigualdades regionais observáveis na década de 80, as atribuições tributárias delegadas aos governos subnacionais elevaram-se de maneira geral, acompanhadas ainda de uma maior transferência de recursos da União, por meio de fundos constitucionais de transferências. Afonso e Serra (1999), entre outros autores, ressaltam que o modelo federativo implementado em 1988, conferiu ao Brasil um *status* de federação com grau de descentralização muito próximo das federações mais desenvolvidas do mundo. Segundo os autores, entre os países em desenvolvimento, o Brasil é o país que mais avançou em termos de descentralização fiscal.⁵⁰

Quanto à distribuição das competências tributárias institucionalizadas em 88, pode-se observar pelo Quadro 3 que o número de tributos em poder da União foi diminuído, ao passo que as competências tributárias estaduais e municipais foram aumentadas, com o objetivo de aumentar a base de tributação sob sua responsabilidade (COSSÍO, 1998).

No campo das competências da União, houve uma redução quantitativa no número de impostos sob sua competência, de onze para sete⁵¹, embora tenham permanecido sob sua alçada aqueles com maior potencialidade fiscal, com exceção do ICMS (SANTOS, 2003). Os impostos únicos foram extintos e sua base de cálculo foi somada ao ICMS dos estados (AFONSO; SERRA, 1999). A novidade foi a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), originalmente concebido para tributar a riqueza e ser usado como instrumento de redução das desigualdades sociais. Entretanto, apesar da previsão constitucional, a União nunca implementou tal imposto.

Assim, o recém-criado ICMS, principal imposto estadual, originário do ICM, teve sua base de arrecadação expandida ao incorporarem-se nela diversos tributos anteriormente de competência federal. (SOUZA, S., 2003). Foram incluídos em sua base de incidência os impostos únicos (IULC, IUEE, IUM), além do IT e do ISC, todos de competência federal anteriormente (COSSÍO, 1998).

Um dos únicos pontos de modernização da nova ordem tributária estabelecida em 88 foi essa ampliação da base de cálculo do ICMS. Com a maior amplitude do imposto, os benefícios da tributação sobre o valor agregado foram, em

⁵⁰ Segundo Afonso e Serra (1999), a participação dos governos subnacionais na arrecadação tributária não tem similares em países semelhantes e se assemelha aos indicadores de federações desenvolvidas, como Austrália, Canadá, Estados Unidos e Alemanha.

⁵¹ Sem levar em conta a possibilidade de instituição de impostos extraordinários.

parte, alcançados pelo setor de serviços, que passou a sofrer incidência de um tributo mais moderno, que onera apenas o valor adicionado em cada etapa da provisão dos serviços (COSSÍO, 1998).

Os estados, por sua vez, não tiveram uma ampliação quantitativa no número de impostos sob sua competência, entretanto, o fortalecimento atribuído ao ICMS foi capaz de elevá-lo à condição de tributo com maior arrecadação na carga tributária brasileira⁵². Outra diferença qualitativa, de menor importância para os estados, foi o retorno da separação do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) em Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), que continuou sob competência dos estados, e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI-IV), que passou à alçada dos municípios (BRASIL, 1988a). Inicialmente, também foi concedida aos estados a faculdade de implementarem um adicional sobre a alíquota do Imposto de Renda de até cinco pontos percentuais⁵³ (BRASIL, 1988a).

Os municípios, por sua vez, permaneceram com o IPTU e com o ISS e tiveram adicionados à sua base o já citado ITBI-IV e o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVC)⁵⁴, passando de dois para quatro, os impostos sob sua competência (BRASIL, 1988a; SANTOS, 2003). O produto da arrecadação do ITR, porém, que antes era arrecadado pela União e totalmente destinado aos municípios, passou a ser distribuído apenas à metade, ou 50% para cada (BRASIL, 1988a).

Não obstante essas alterações na distribuição de competências dos impostos, é importante observar que a Constituição de 1988, além de conferir um maior número de impostos aos governos subnacionais, vedou expressamente a possibilidade de qualquer tipo de intervenção ou ingerência por parte da União na administração dos tributos estaduais ou municipais, conferindo robustez e autenticidade ao federalismo fiscal brasileiro (COSSÍO, 1998).

Os estados ganharam autonomia para determinar alíquotas e conceder isenções e benefícios tributários, especialmente relativos ao ICMS, enquanto os municípios adquiriram liberdade para cobrar o IPTU com alíquotas progressivas.

⁵² Os dados de 2003 apontam que o montante arrecadado com o ICMS representou 22,15% da Arrecadação Tributária Bruta do país (BRASIL, 2004a).

⁵³ Essa faculdade atribuída aos estados foi revogada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

⁵⁴ Esse imposto foi retirado da competência dos municípios em 1993, também pela Emenda Constitucional nº 3.

Essas medidas, apesar de amplamente respaldadas pela literatura do federalismo fiscal, acabaram resultando em uma nociva guerra fiscal entre os estados no caso do ICMS brasileiro⁵⁵ (*Ibidem*, 1998).

Apesar dessas significativas mudanças quanto à distribuição de competências tributárias e concessão de autonomia, a reforma implementada em 1988, confirmando o pensamento de Varsano (1996) e Cossío (1998), não chegou a representar uma reestruturação do sistema tributário estabelecido em 1967. Na verdade, essas pequenas mudanças nas estruturas dos tributos representam muito mais uma adaptação da nova realidade democrática do país ao sistema tributário implantado em 1967 do que propriamente a implantação de um novo sistema.

O fator técnico, necessário para uma reforma mais profunda e modernizante do Sistema Tributário Nacional, ficou relegado a um segundo plano, diferentemente do que ocorreu em 1967. Como Varsano (1996, p. 12) afirma, a reforma de 1988 “[...] foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos”. Dessa forma, as discussões políticas em torno da distribuição de poder e de recursos entre os diferentes entes da federação é que foram dominantes em todo processo de reforma e não a questão da modernização, eficiência e capacidade de arrecadação do sistema tributário (VARSANO, 1996).

Apesar dessa importante constatação, sob o ponto de vista das transferências de recursos entre os três níveis de governo, a reforma de 1988 trouxe profundas modificações e inovações (REZENDE, 1995). A maior parte dessas transferências visava alcançar o objetivo da equalização das diferenças regionais, deixado de lado pelo modelo anterior. Assim, as transferências predominantemente devolutivas deram lugar às transferências redistributivas, privilegiando sobremaneira os municípios e estados mais pobres e menos desenvolvidos⁵⁶.

É importante ressaltar também que a maioria dos instrumentos de transferência de recursos institucionalizados em 1988 seguia os fundamentos da teoria do federalismo fiscal na medida em que não condicionavam uma contraprestação por parte dos entes da federação beneficiados com os recursos.

⁵⁵ Contrariamente ao que prescreve a literatura da área, para a qual os impostos sobre valor agregado são um tipo de imposto mais indicado ao nível federal de governo, o Brasil é um dos únicos países que adota um imposto sobre valor agregado (o ICMS) sob competência de governos subnacionais. O Canadá recentemente teria adotado experiência semelhante em algumas províncias (MORA; VARSANO, 2001).

⁵⁶ O tema da distribuição horizontal de recursos entre as diferentes regiões do país é abordado com propriedade por Afonso e Serra (1999) e Cossío (1998).

Não havia nenhum tipo de vinculação ou direcionamento dos gastos, ficando os estados e municípios livres para administrarem os recursos da maneira que lhes convierem, com exceção dos recursos direcionados à saúde e educação (BRASIL, 1988a; OATES, 1999).

Nas palavras de Loureiro (2001a, p. 85), “[...] a Constituição de 1988 deu aos governadores e prefeitos autonomia para ‘fixar alíquotas de impostos, definir estruturas administrativas, fixar salário, aplicar livremente os recursos próprios e as transferências que recebem da União’.”

Para Varsano (1996), a ampliação da figura dos fundos de transferência intergovernamentais é resultado de uma nítida preferência dos governos subnacionais, e dos constituintes que representavam seus interesses, por esse tipo de instrumento *vis-à-vis* a obtenção de recursos mediante esforço fazendário próprio, ou seja: arrecadação própria. Nesse sentido, o fortalecimento desse instrumento na Constituição de 1988 pode ser entendido como consequência do poder político exercido pelos blocos políticos regionalistas, presentes na constituinte.

Entretanto, apesar do maior fortalecimento da arrecadação própria dos governos subnacionais promovida pela Constituição de 1988, Souza C. (2002) argumenta que a despeito de alguns municípios apresentarem boa capacidade de arrecadação, essa não constitui a realidade de todo o país. Segundo a autora, o modelo de 1988 acabou privilegiando o sistema de transferências em relação à capacidade de arrecadação quando se trata de municípios menores ou mais carentes. “A despeito dos números absolutos da descentralização financeira impressionarem, a grande maioria dos municípios tem de sobreviver às custas das transferências federais e estaduais, [...]” (SOUZA, C., 2002, p. 432).

Não apenas isso, segundo Souza S. (2003), o movimento de abertura democrática, consolidado com a nova constituição, estabeleceu um novo padrão federativo, alterando o comportamento fiscal dos estados. Segundo o autor, com a redemocratização e as eleições estaduais, as demandas sociais sobre esses governos tornaram-se crescentes, incitando um comportamento, por vezes, em desacordo com os interesses macroeconômicos nacionais e com a responsabilidade fiscal.

O Quadro 4 apresenta uma relação da estrutura de transferência de recursos entre os três níveis da federação que havia na Constituição de 1967 e compara com a estrutura institucionalizada em 1988. Com o Quadro 4 fica fácil

visualizar o fortalecimento do instituto das transferências intergovernamentais promovido pela Constituição de 1988.

Quadro 4

Transferências de receitas tributárias nas constituições de 1967 e 1988

Constituição de 1967	Constituição de 1988
Transferências da União para estados	
<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Estados (originalmente, 10% da arrecadação do IR e do IPI)* - Fundo Especial (2% da arrecadação do IR e do IPI)** - 60% do IUEE; 90% do IUM e 40% do IULC - IR retido na fonte no pagamento dos funcionários 	<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Estados (21,5% da arrecadação do IR e IPI) - Fundos de financiamento do Nordeste (FNE), do Norte (FNO) e do Centro-Oeste (FCO) (3% da arrecadação do IR e do IPI) - 20% da arrecadação dos impostos que a União viesse a instituir - IR retido na fonte no pagamento dos funcionários - Indenização do IPI proporcional às exportações - 30% do IOF sobre o ouro, quando ativo financeiro
Transferências da União para municípios	
<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Municípios (originalmente, 10% da arrecadação do IR e do IPI)* - IR retido na fonte no pagamento dos funcionários - 100% da arrecadação do ITR - 10% do IUEE e 20% do IUM, IULC e IT 	<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Municípios (22,5 % da arrecadação do IR e do IPI) - IR retido na fonte no pagamento dos funcionários - 50% da arrecadação do ITR - 70% do IOF sobre o ouro, quando ativo financeiro
Transferências dos estados para municípios	
<ul style="list-style-type: none"> - 20% do ICM 	<ul style="list-style-type: none"> - 25% do ICMS - 50% do IPVA - 25% dos recursos recebidos do IPI, pelos estados, a título de indenização às exportações

Elaboração do autor, adaptado de Brasil (1967), Brasil (1988a) e Cossío (1998).

* Após diversas mudanças os percentuais do FPE e FPM atingiram os valores de 14% e 17%, respectivamente.

** Criado logo depois da Constituição, em 1968, pelo Ato Complementar nº 40.

Com a nova constituição, o FPM e o FPE – principais instrumentos de transferência de recursos intergovernamentais – tiveram seus valores ajustados progressivamente de forma muito significativa (BRASIL; 1967, 1988a). No período de transição entre o regime militar e o democrático, seus valores já tinham sido ajustados, no caso do FPM, para 17% da arrecadação do IPI e do IR, e para 14% da arrecadação do IPI e IR, no caso do FPE. Com a redação de 1988, o valor destinado ao FPM saltou para 22,5% e ao FPE para 21,5% (BRASIL, 1988a; VARSANO, 1996). Esses fundos, por sua vez, foram revestidos com uma alta finalidade redistributiva. Foram criados critérios complexos de distribuição dos recursos dos fundos, que levam em conta a extensão territorial, a população e a renda *per capita*, por exemplo, de forma a garantir maior participação aos estados e municípios mais carentes (BRASIL, 1988a; SANTOS, 2003).

Ampliando as transferências da União, foi extinto o Fundo Especial (FE) e criado um programa de financiamento ao setor produtivo das regiões Centro-Oeste, Nordeste e Norte, dotado com mais recursos que o extinto FE. Foram destinados ao programa 3% da arrecadação do IPI e do IR, em lugar dos 2% destinados ao antigo FE (BRASIL, 1988a). Esses fundos constitucionais foram criados visando promover o desenvolvimento econômico e social das regiões beneficiadas por meio de financiamentos, a juros mais baixos, ao setor produtivo, especialmente ao setor agrícola.

Adicionalmente, criou-se uma partilha adicional do IPI, com finalidade indenizatória ou devolutiva, que destina 10% de sua arrecadação aos estados exportadores. O rateio entre as Unidades da Federação exportadoras deve seguir a proporção de produtos exportados. Desse montante recebido pelos estados, 25% deve ser entregue aos municípios de origem da exportação (VARSANO, 1996).

Ainda ficou previsto no texto constitucional que 20% do produto da arrecadação de novos impostos que a União viesse a instituir deve ser destinado aos estados e que 30% e 70 % do IOF incidente sobre o ouro, quando este for definido como ativo financeiro, deve ser entregue aos estados e municípios, respectivamente (BRASIL, 1988a).

Quanto às transferências dos estados para os municípios, a exemplo do repasse dos recursos recebidos da União como indenização pelas exportações, pode-se dizer que houve um aumento significativo, tanto em termos do número de

instrumentos de transferência⁵⁷, como do volume de recursos repassados (VARSANO, 1996).

No que diz respeito à distribuição da arrecadação do ICMS estadual, houve um crescimento dos valores transferidos decorrente tanto do aumento da base tributária do ICMS, como do percentual da arrecadação destinada aos municípios, que passou de 20% para 25% (VARSANO, 1996). Adicionalmente, foi instituída a transferência de 50% dos recursos estaduais arrecadados com o IPVA, que anteriormente era integralmente dos estados.

Além dessas modalidades citadas de transferência, estados e municípios continuaram com a prerrogativa de ficarem com os recursos arrecadados com o Imposto de Renda retido na fonte decorrente do pagamento de seus funcionários, já estabelecida pela constituição anterior (BRASIL; 1967, 1988a).

Todas essas mudanças significaram importantes alterações na estrutura da divisão de recursos entre os três níveis de governo, após as transferências constitucionais. Varsano (1996) assinala que, na prática, essas modificações importaram em uma transferência de recursos da União para os municípios. Por outro lado, verifica-se que os estados, “[...] que desde 1976 eram beneficiários líquidos das transferências, passam a ter receita disponível [após transferências], menor que a arrecadada [...]” (VARSANO, 1996, p. 16).

4.1.3 Descentralização em 1988: um processo inacabado

Apesar dessa forte guinada rumo à maior descentralização das receitas públicas implementada em 1988, especialmente com o fortalecimento dos fundos de transferência, a nova constituição não previu com a mesma intensidade uma concomitante descentralização das responsabilidades e serviços públicos aos entes subnacionais, em especial no campo das políticas sociais (REZENDE, 1995).⁵⁸

Para Rezende (1995), essa disparidade entre a descentralização de receitas e a descentralização de encargos e responsabilidades, acabou por acentuar

⁵⁷ Veja Quadro 3.

⁵⁸ Apesar desse posicionamento, o autor reconhece que mais recentemente há avanços com a absorção de maiores responsabilidades com gastos em programas sociais por parte dos estados e municípios (REZENDE, 1995).

a crise fiscal do governo federal nos anos 90. O autor ainda argumenta que a grave crise fiscal vivida também pelos estados foi resultado da falta de investimento federal em programas sociais, devido ao seu esgotamento fiscal, o que acabou por obrigar estados e municípios a suportar o ônus da deficiência federal em programas sociais. Some-se a isso, como aponta Varsano (1996), o estoque de dívidas que os estados já acumulavam.

Cossío (1998) tem o mesmo entendimento, para o autor,

[...] a incapacidade para descentralizar responsabilidades e encargos constitui-se na causa principal pela qual a reforma tributária de 1988 agravou a crise fiscal do setor público. Nesse sentido, o caráter assimétrico da descentralização (só de receitas e não de responsabilidades) implicou o aumento da pressão sobre as finanças da União em vários aspectos (COSSÍO, 1998, p. 37).

Em resumo, a Constituição de 1988, além de ampliar a contraprestação de serviços por parte do Estado, acabou por estabelecer maior insuficiência de recursos na União sem, contudo, prover os meios para que houvesse um correspondente processo de descentralização de encargos e responsabilidades (VARSANO, 1996). De acordo com Oliveira e Silva (2000, p. 14), “Estima-se que a Constituição de 1988 causou perda de receita da União da ordem de 1,3% do PIB.”

Oliveira e Silva (2000) ressaltam que o papel do Estado foi ampliado especialmente em decorrência de um conjunto de direitos que foram mantidos, criados ou ampliados pela nova constituição. Entre eles os autores destacam as responsabilidades atribuídas ao Estado com relação à educação, saúde, previdência e assistência social.

Contudo, apesar da garantia constitucional desses direitos por parte do Estado, a nova constituição, na maior parte das vezes, não determinou qual esfera de governo deveria ficar responsável pelos gastos necessários à prestação desses serviços, causando uma grave crise fiscal generalizada (OLIVEIRA; SILVA, 2000). Afonso e Serra (1999) observam que o capítulo constitucional que trata das atribuições governamentais é bem mais vago que o capítulo que trata das competências e repartições tributárias, não estabelecendo uma clara distribuição de tarefas entre as três esferas de governo.

A Constituição determina quais atividades devem ser desempenhadas ou reguladas pela União e pelos municípios, deixando para os estados todas as demais funções não atribuídas aos demais entes da Federação. Contudo, a maior complicação vem do fato de que a maioria das atividades é desempenhada pelas

três esferas, não havendo determinação da responsabilidade de cada uma. Para Souza S. (2003), a existência de competências comuns e concorrentes entre os níveis de governo se traduz numa indefinição de responsabilidade sobre os gastos dos estados, os quais relegam à própria sorte, ou ao papel subsidiário da União, a provisão de políticas públicas que tenham menor importância no ordenamento de suas preferências alocativas.

Fica evidente uma deficiência no modelo de descentralização de encargos e responsabilidades adotado pela reforma de 88 quando se constata que os serviços públicos com maior peso sobre o orçamento, tais como: a seguridade social, a saúde e a educação, são todos exemplos de serviços com competência concorrente, atribuídos, por vezes, à União, estados e municípios, sem maior delimitação da responsabilidade de cada um (OLIVEIRA; SILVA, 2000; MORA; VARSANO, 2001).

Educação e saúde, por exemplo, serviços públicos altamente descentralizáveis, tiveram a garantia de recursos provenientes dos governos federal, estadual e municipal, pela vinculação de receitas. No caso da educação, 18% da receita de impostos da União e 25% da receita de impostos dos estados e municípios estão vinculados à prestação desse serviço (BRASIL, 1988a).

Reforçando a precariedade da descentralização de encargos implementada pela Constituição de 1988, o estudo de Mora e Varsano (2001), com dados do gasto público referente ao ano de 2000, mostra que são poucos os serviços públicos desempenhados, e financiados, por apenas uma esfera de governo. Dentre eles estão serviços com, relativamente, pouco peso nos orçamentos governamentais, como a defesa, as relações internacionais e as políticas ambientais, serviços exclusivos da União.

Todos os outros serviços públicos analisados são custeados por mais de uma esfera governamental, entretanto, alguns ainda mantêm uma clara preponderância de financiamento por uma das esferas. Seguridade social e energia são serviços majoritariamente financiados pela União, ao passo que segurança pública é um serviço majoritariamente estadual. Por fim, política habitacional e urbanismo são custeados, em sua maior parte, pelos municípios (MORA; VARSANO, 2001).

O estudo dos autores confirma que dois dos serviços públicos com maior peso orçamentário, saúde e educação, são custeados em partes semelhantes tanto pela União, estados e municípios (MORA; VARSANO, 2001).

Em resumo, há superposição de ações em algumas áreas e carência em outras, o governo central não tem conseguido exercer satisfatoriamente sua função de coordenação e os governos subnacionais adotam políticas exageradamente autônomas (AFONSO; SERRA, 1999, p. 15).

Como resultado, apesar da reforma de 1988 ter sido bem-sucedida na ampliação do grau de autonomia fiscal e na descentralização de recursos, ela acabou falhando na descentralização de responsabilidades, causando um desequilíbrio fiscal mais acentuado no governo federal, dificultando, assim, que se percebessem os benefícios que a literatura atribui a uma ordem mais descentralizada.

Segundo Varsano (1996), com a reforma de 1988 houve uma mudança na distribuição de receitas entre os três níveis de governo. Desde o início da vigência do novo sistema, a receita própria da União foi inferior aos patamares anteriormente alcançados. O crescimento da arrecadação se deu tanto nos estados quanto nos municípios, proporcionalmente mais nos últimos, onde a arrecadação quase dobrou em relação aos níveis históricos.

Essas são apenas algumas das distorções evidenciadas por diferentes pesquisadores sobre a realidade da federação brasileira com a Constituição de 1988. Como será abordado no tópico seguinte, esse processo inacabado de descentralização implementado em 1988 acabou por induzir diferentes comportamentos das forças políticas do país com vistas a buscar um maior equilíbrio no grau de descentralização da federação.

4.1.4 A dinâmica das relações intergovernamentais após 1988: o papel das instituições

Apesar das importantes mudanças implementadas em 1988, e do surgimento de um novo marco institucional para o país, o período pós-1988 foi

marcado por diversas reformas institucionais⁵⁹ em diferentes áreas do Estado brasileiro. Segundo Oliveira e Silva (2000), na última década ocorreu um importante processo de mudança, de natureza institucional, com a redefinição do papel do Estado na economia brasileira.

Como parte desse processo, sucederam-se importantes alterações estruturais nas instituições fiscais do país. Por um lado, novas instituições fiscais modificaram o arranjo do federalismo fiscal sob o ponto de vista da arrecadação dos três entes da Federação, com o surgimento de novos tributos e com a criação de fundos constitucionais. Por outro, restrições à capacidade de endividamento dos estados e municípios também alteraram a dinâmica do federalismo fiscal brasileiro, porém sob a perspectiva dos gastos públicos⁶⁰. Esse talvez tenha sido o resultado natural da continuação de um processo inacabado de descentralização fiscal introduzido pela Constituição de 1988, a que se referiu Rezende (1996).

Ainda que as forças políticas é que tenham sido decisivas para impulsionar todo esse processo de alteração institucional após a Constituição, como observa Loureiro (2001a), este trabalho não se preocupa em abordar o tema das contingências políticas que permearam e influenciaram as diversas mudanças institucionais que marcaram o período. A maior preocupação desse trabalho recai sobre a análise dos possíveis efeitos dessas mudanças institucionais na estrutura do federalismo fiscal brasileiro, com ênfase nos efeitos sob a perspectiva da arrecadação tributária.

- Instituições fiscais e os novos tributos: o fortalecimento das contribuições sociais

A principal motivação deste trabalho, sem dúvida, é a suspeita que a literatura especializada tem levantado sobre possíveis mudanças na estrutura

⁵⁹ Neste tópico, quando se faz referência a reformas institucionais, está-se referindo a alterações nas instituições formais do país, ou seja: nas regras formais, leis. Oliveira e Silva (2000) citam como exemplo de reformas institucionais, reformas que permitiram a privatização de empresas públicas, a desregulamentação de atividades antes controladas pelo Estado, entre outras.

⁶⁰ Sobre a evolução das dívidas estaduais e municipais, seus efeitos e medidas restritivas adotadas pelo governo, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ver Souza (2003), Toneto Jr. e Menezes (2005) e Versiani (2003).

federativa desenhada em 1988, com as diversas mudanças que se sucederam nos últimos anos em matéria tributária. Em última análise, essa suspeita remete à possibilidade de que essas medidas tenham induzido uma recentralização das finanças públicas.

Nas palavras de Souza S. (2003, p. 67),

A redução quantitativa e qualitativa da autonomia fiscal dos estados ao longo dos anos parece ter sido a opção escolhida pelo governo federal para assegurar à performance fiscal, *status* prioritário na agenda política subnacional. Embora não se possa afirmar que há um retorno categórico à centralização fiscal no Brasil, o governo federal consegue redefinir o *status quo*, ao frear o processo de descentralização de recursos e alterar o padrão de gastos e as preferências alocativas dos governos subnacionais.

Mais especificamente, o autor cita que o governo tem atuado tanto mediante a criação de tributos cujas receitas os estados não têm participação, como as contribuições, bem como mediante a retenção de parte das receitas originalmente devidas a entes subnacionais. Souza S. (2003) lembra que a competência para instituir contribuições é exclusiva da União, com exceção daquelas relativas ao custeio da previdência social dos servidores estaduais e municipais.

Vianna *et al.* (2000) argumentam que no período posterior à Constituição de 1988, relativamente à política tributária, o governo federal tem adotado

[...] sucessivas medidas para compensar suas perdas e enfrentar seu desequilíbrio fiscal crônico. Normalmente, tais medidas têm girado em torno da criação de novos tributos e da elevação das alíquotas dos já existentes, especialmente daqueles que não constituem objeto de partilha com estados e municípios (VIANNA *et al.*, 2000, p. 15).

Adicionalmente, Jayme Jr. e Santos (2003) apontam o aumento de transferências de atribuições constitucionais e responsabilidades aos municípios, durante a década de 90, como uma medida restritiva da capacidade alocativa dos governos subnacionais, com vistas a equilibrar a descentralização de receitas implementada em 1988. Como exemplo, os autores citam o aumento da vinculação de receitas municipais e estaduais com participação no Sistema Único de Saúde (SUS) e na educação básica, ainda que essas tenham sido acompanhadas de transferências próprias de recursos, destinados ao financiamento de uma maior participação nesses setores. A restrição da capacidade alocativa dos municípios adviria da menor discricionariedade com que esses municípios podem alocar seus recursos.

Contudo, o fato realmente mais importante sobre a estrutura do federalismo fiscal brasileiro, apontado pela literatura, parece ser a iniciativa da União

em buscar novas fontes de financiamento para cobrir o excesso de encargos deixados sob sua responsabilidade desde 1988 e enfrentar seu desequilíbrio fiscal crônico (VIANNA *et al.*, 2000). Efeitos negativos, porventura atribuídos a uma excessiva descentralização, tais como a guerra fiscal entre estados e a instabilidade macroeconômica decorrente do endividamento dos governos subnacionais, aparecem como coadjuvantes nesse processo.

Sobre essa constatação, Cossío (1998, p. 37) tem a opinião de que “[...] a perda das bases tributárias da União alimentou o crescimento das contribuições sociais (como compensação frente à redução de suas bases de tributação)[...]” Segundo o autor, a concomitante ampliação do sistema de transferências constitucionais (em 1988) induziu uma preferência federal pela exploração de bases distorcidas, com tributos de caráter cumulativo⁶¹, como a maioria das contribuições, justamente pelo fato desse tipo de tributo não fazer parte de nenhuma figura de transferência, na Constituição original de 1988 e até recentemente⁶².

Justamente essa frágil posição financeira do governo federal teria dado origem a uma série de novas instituições fiscais a partir do primeiro governo democrático eleito diretamente pela população. Mais acentuadamente, esse movimento pôde ser percebido a partir da metade da década de noventa, quando a legislação tributária do país passou a sofrer alterações constantes, privilegiando a cobrança de tributos não partilhados pela União⁶³ (AFONSO; SERRA, 1999).

Segundo os autores, essa trajetória é marcada por uma queda de qualidade no modelo de tributação federal, onde os tributos cumulativos, como eram a maior parte das contribuições, passaram a ter um peso cada vez maior no bolo tributário. De um lado, houve uma

[...] drástica diminuição da carga do único imposto sobre valor adicionado cobrado pela União, o IPI: em 1970, arrecadava o equivalente a 4,3 por cento do PIB; em 1980 e 1990, esse coeficiente caíra pela metade; em 1999, não passará de 1,6 por cento do PIB! Em troca, as contribuições sociais incidentes sobre receitas em geral e faturamento, a do PIS/PASEP, criada no início dos anos setenta, e a da Cofins (antigo Finsocial), no início dos anos oitenta, foram vigorosamente ampliadas após a reforma de 1988: em 1970, inexistiam; em 1980, a cobrança de PIS rendia 1 por cento do PIB;

⁶¹ Nos últimos anos, em virtude da pressão exercida pelo setor produtivo, o governo implementou o fim da cumulatividade do PIS/PASEP, Lei nº 10.637, de 2002, e da Cofins, Lei nº 10.833, de 2003.

⁶² Recentemente, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, destinando parte dos recursos arrecadados com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), incidente sobre combustíveis, aos estados e municípios (BRASIL, 1988).

⁶³ Afonso e Serra (1999) ainda observam que as regiões menos desenvolvidas são as maiores privilegiadas com os programas sociais do governo federal, destino da arrecadação das contribuições sociais.

em 1990, as duas contribuições já arrecadavam o equivalente a 2,7 por cento do PIB; em 1999, a previsão da carga conjunta é recorde – 4,2 por cento do PIB (3,2 pontos devidos à Cofins). Incluindo, ainda, a arrecadação equivalente a 0,8 por cento do PIB da contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF), a carga tributária decorrente de três contribuições em cascata chega a 5 por cento do PIB. Esse montante, em 1999, equivale a mais do triplo da arrecadação de IPI federal ou a três quartos do ICMS estadual, além de superar a arrecadação do imposto de renda (AFONSO; SERRA, 1999, p. 18).

O Quadro 5 traz o histórico das principais mudanças institucionais, ocorridas no período posterior à reforma de 1988, que podem ter trazido alguma consequência ao modelo de federalismo fiscal estabelecido pela Constituição. Como apontaram Afonso e Serra (1999), é fácil perceber pelo Quadro 5 que o período foi marcado por significativas alterações nas instituições tributárias vigentes no país.

Pelo lado de uma possível recentralização de recursos, pode-se notar que o período foi marcado pela criação de três novas contribuições, como a CIDE combustíveis, a CPMF e a contribuição social do salário educação, além do aumento sucessivo de alíquotas da CSLL e da Cofins, além da própria CPMF, entre outras modificações.

Já pelo lado de medidas com tendências descentralizadoras, o período foi marcado pela criação do Fundo de manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e valorização do magistério (FUNDEF), pela criação da Lei Kandir, pela repartição da CIDE e pela destinação de 100% do ITR aos municípios que fiscalizarem e cobrarem o tributo.

Quadro 5

Novas instituições fiscais com possível impacto na descentralização fiscal

<p>- 1988</p> <p>⇒ Criação da CSLL, Lei nº 7.689, de 1988 (BRASIL, 1988b).</p>
<p>- 1990</p> <p>⇒ Aumento da base de incidência do IOF, que passou a incidir sobre o saque de poupança⁶⁴. Lei nº 8.033, de 1990 (BRASIL, 1990).</p>
<p>- 1991</p> <p>⇒ Elevação da alíquota da CSLL de 8% para 10%, para instituições não financeiras. Lei nº 8.212, de 1991 (BRASIL, 1991a).</p> <p>⇒ Elevação da alíquota da CSLL para instituições financeiras de 15% para 23%, Lei Complementar nº 70, de 1991 (BRASIL, 1991b).</p>
<p>-1993</p> <p>⇒ Reconhecimento da constitucionalidade da Cofins e elevação da alíquota da contribuição social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de 15% para 23%, para as instituições financeiras.</p> <p>⇒ Instituição do Imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (IPMF, atual CPMF), a partir de janeiro de 1994, com alíquota de 0,25%. Emenda Constitucional nº 3, de 1993, e Lei complementar nº 77, de 1993 (BRASIL, 1993).</p>
<p>-1994</p> <p>⇒ Criação do Fundo Social de Emergência (FSE), por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Posteriormente, o fundo teve seu prazo prorrogado até 1999, pela Emenda Constitucional nº 17, de 1997, e seu nome mudado para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)⁶⁵. O fundo garantia maior desvinculação da aplicação de receitas (BRASIL, 1988a).</p> <p>⇒ Elevação da alíquota da CSLL do setor financeiro de 23% para 30%, com reflexo na arrecadação a partir de julho de 1994, para financiar o recém-criado FSE, também por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994 (BRASIL, 1988a).</p>
<p>- 1995</p> <p>⇒ Redução da alíquota da CSLL sobre instituições financeiras de 30% para 18%, e de 10% para 8% para as instituições não-financeiras, pela Lei nº 9.249, de 1995, a partir de 1996. Porém, essa redução só teve eficácia, para as instituições financeiras, com o fim do FSE a partir de junho de 1997 (BRASIL, 1995).</p>

Continua

⁶⁴ Atualmente não há essa incidência.

⁶⁵ Após o ano de 1999, com o fim da vigência do fundo, foi garantida nova desvinculação de receitas até o ano 2003, com a Emenda Constitucional nº 27, de 2000, e até 2007, com a Emenda Constitucional nº 42 de 2003 (BRASIL 2000; 2003).

- 1996

- ⇒ Criação do Fundo de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e valorização do magistério (FUNDEF)⁶⁶, que determina que a União deve complementar o financiamento desse serviço, caso estados e municípios não consigam. Emenda Constitucional nº 14, de 1996 (BRASIL, 1988a).
- ⇒ Instituição da contribuição social do salário educação, pela Lei nº 9.424, de 1996 (BRASIL, 1996b).
- ⇒ Criação da CPMF, em substituição ao IPMF, criado em 1993, e redução da alíquota para 0,20%. Emenda Constitucional nº 12, de 1996, e Lei nº 9.311, de 1996 (BRASIL, 1996a).
- ⇒ Aprovação da Lei Kandir, Lei Complementar nº 87, de 1996, que também isentou do ICMS as exportações de produtos primários e semi-elaborados. Em contrapartida a lei determinou a entrega de recursos aos estados e municípios, como compensação (BRASIL, 1996c).

- 1997

- ⇒ Entrada em vigor da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF).
- ⇒ Elevação da alíquota do PIS/PASEP de 0,65% para 0,75%, para as instituições financeiras. Emenda Constitucional nº 17, de 1997 (BRASIL, 1988a).

- 1998

- ⇒ Elevação da alíquota da Cofins de 2% para 3% e obrigatoriedade de pagamento dessa contribuição pelas entidades financeiras, com efeito a partir de 1999 (BRASIL, 1998).

- 1999

- ⇒ Redução da alíquota do PIS/PASEP de 0,75% para 0,65%, para as instituições financeiras, pela Medida Provisória nº 1.807, de 1999 (BRASIL, 1999a).
- ⇒ Aumento da alíquota da CPMF de 0,20% para 0,38%. Emenda Constitucional nº 21, de 1999 (BRASIL, 1988a).
- ⇒ Redução da alíquota da CSLL para instituições financeiras para 8% e estabelecimento de adicional de 4% na alíquota, tanto para instituições financeiras, como para não financeiras (BRASIL, 1999a).

Continuação

⁶⁶ Por sua natureza vinculada à aplicação de recursos na educação, os recursos federais transferidos ao Fundef não são classificáveis como recursos plenamente descentralizados pela literatura, porém, o foram para este trabalho.

<p>- 2000</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Redução da alíquota da CPMF de 0,38% para 0,30% a partir de junho de 2000, como previsto na Emenda Constitucional nº 21, de 1999. ⇒ Redução do adicional na alíquota da CSLL, que vigeu durante 1999, de 4 pontos percentuais para 1 ponto percentual, a partir de fevereiro de 2000. Ou seja, a alíquota ficaria em 9%, tanto para as instituições não-financeiras como para as financeiras (BRASIL, 1999b). ⇒ Aumento da alíquota da CPMF de 0,30% para 0,38%, a partir de junho de 2001. Emenda Constitucional nº 31, de 2000 (BRASIL, 1988a).
<p>- 2001</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre combustíveis (CIDE Combustíveis), Lei nº 10.336, de 2001. Cobrada a partir de 2002 (BRASIL, 2001).
<p>- 2002</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Fim da tributação cumulativa, ou em cascata, do PIS/PASEP, porém, com aumento da alíquota de 0,65% para 1,65%, aplicável apenas às pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação sobre o lucro real. Lei nº 10.637, de 2002 (BRASIL, 2002).
<p>- 2003</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Transferência de 100% do ITR para os municípios que optarem por fiscalizar e cobrar o tributo, desde que não haja renúncia fiscal. Emenda Constitucional nº 42, de 2003 (BRASIL, 1988a). ⇒ Fim da cumulatividade da Cofins, porém com aumento da alíquota de 3% para 7,6%. Lei nº 10.833, de 2003 (BRASIL, 2003a).
<p>- 2004</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Instituição da repartição de 29% da receita da CIDE combustíveis com os estados. Emenda Constitucional nº 44, de 2004 (BRASIL, 1988a). ⇒ Edição da Medida Provisória 193, convertida na Lei nº 10.966, de 2004, prevendo transferência de recursos para estados e municípios, como complementação às transferências da Lei Kandir (BRASIL, 2004a).

Elaboração do autor.

Conclusão

Do lado das medidas centralizadoras de recursos na União, como citado, foi criada uma importante contribuição em 1994, que nasceu sob o título de imposto, porém posteriormente teve sua classificação modificada para contribuição, haja vista sua vinculação com despesas na área da saúde. A CPMF é uma contribuição que incide sobre as transações bancárias e se tornou um importante instrumento arrecadatório. Segundo dados da Secretaria da Receita Federal, a CPMF já ocupa o

cargo de sexto tributo mais importante do país e representava uma arrecadação de 4,24% do PIB em 2003 (BRASIL, 2004b).

Foi criada também a contribuição social do salário-educação, pela mesma Emenda Constitucional nº 14, que criou o Fundef, em 1996, com o objetivo de arrecadar recursos para que a União pudesse complementar os fundos estaduais que não obtivessem o mínimo exigido pela Constituição (BRASIL, 1988a).

Por fim, foi criada, em 2001, a CIDE, uma contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre combustíveis. O produto da arrecadação da CIDE Combustíveis é destinado ao pagamento de subsídios ao álcool e ao gás natural, além de financiamentos de projetos ambientais e de programas de infraestrutura de transportes (BRASIL, 2003b).

Já pelo lado das medidas descentralizadoras adotadas no período pós-constituente, foi criado o já citado FUNDEF, com a Emenda Constitucional nº 14, de 1996, um fundo constitucional, em nível estadual, com objetivo de direcionar recursos para a melhoria da qualidade da educação no país. O fundo recebe recursos dos próprios estados e dos municípios, além de uma complementação da União, caso os recursos não atinjam um valor mínimo por aluno, estipulado pela Constituição, configurando uma modalidade de transferência constitucional. Para suprir essa demanda da União, é que foi criada a chamada contribuição social do salário-educação (BRASIL, 1988a).

Também em 1996, após muita discussão no congresso, como destacam Mora e Varsano (2001), foi concebida a Lei Complementar nº 87, conhecida por Lei Kandir, que ampliava a isenção do ICMS à exportação de produtos primários e semi-elaborados⁶⁷. Em contrapartida, a mesma lei garantiu aos estados e municípios o repasse de recursos federais, mensalmente, com prazo previsto inicialmente até 2002⁶⁸. Do total repassado, 75% são destinados aos estados e 25% aos municípios na forma que a lei determina.

Com vistas a uma distribuição de competências tributárias mais adequada, e para livrar-se de um tributo de difícil fiscalização e baixa arrecadação, o governo federal decidiu repassar aos municípios que se encarregarem da fiscalização, 100% do ITR, desde que não haja queda nos volumes arrecadados.

⁶⁷ A constituição de 1988 garantia isenção de ICMS apenas à exportação de produtos industrializados.

⁶⁸ O prazo para o repasse de recursos foi adiado até 2006.

Finalizando as medidas descentralizadoras do período, e atendendo à pressão dos governos estaduais, foi aprovada em 2004 a primeira repartição da arrecadação de uma contribuição. A Emenda Constitucional nº 44, de 2004, determinou a destinação de 29% da arrecadação da CIDE Combustíveis aos estados.

Paralelamente a todas essas mudanças institucionais, o período pós-1988 foi marcado por uma forte elevação da carga tributária geral no país. Todas as três esferas de governo tiveram aumento de arrecadação no período. Esse ímpeto arrecadador, muito provavelmente, pode ser explicado pela crise fiscal vivida pelo país nos anos 80 e pela forte necessidade de financiamento que surgiu com a nova constituição. Os estudos de Mora e Varsano (2001) indicam que a carga tributária durante os anos 70 se situava na casa dos 25% do PIB, quando sofreu pequena redução no fim dos anos 80. Já com o novo marco institucional a carga tributária voltou a crescer e atingiu 28,8% do PIB em 1990. Após o plano de estabilização monetária (Plano Real) a carga tornou a subir sucessivamente, saltando de cerca de 29% para 35,86%, em 2002, e 35,91%, em 2004, onde parece ter encontrado novo patamar (BRASIL, 2005b; MORA; VARSANO, 2001).

Assim, essa forte proliferação de novos institutos fiscais pode ser explicada tanto pelo ponto de vista do aumento da carga tributária promovida no período, como pelo ponto de vista de mudanças na estrutura federativa implementada em 1988. Mora e Varsano (2001) destacam que houve aumento na arrecadação das três esferas de governo desde 1988, evidenciando que esse processo de aumento da carga tributária não foi de iniciativa de apenas uma das esferas de governo.

Os autores apontam que as sucessivas mudanças ocorridas nos anos 90 trouxeram à tona três efeitos. O primeiro deles foi o aumento da carga tributária total, que atingiu picos históricos. O segundo foi a uma reversão na tendência de descentralização crescente de recursos, iniciada desde meados dos anos 80. O terceiro, como também apontado por Cossío (1998) e Afonso e Serra (1999), foi uma queda na qualidade do sistema tributário, com o aumento do peso de tributos cumulativos (MORA; VARSANO, 2001).

Adicionalmente, um outro ponto que merece destaque por ter potencialmente contribuído para certa instabilidade no sistema federativo de 1988 foi

a chamada “guerra fiscal”, travada entre os estados nos últimos anos em torno do ICMS.

Segundo Afonso e Serra (1999) a guerra fiscal se deu, basicamente, por meio da manipulação das alíquotas de ICMS, já que os estados passaram a dispor de autonomia sobre esse tributo, e da concessão de benefícios. De acordo com os autores, seu efeito principal é a diminuição da receita estadual disponível e o aumento das pressões fiscais dessa esfera de governo sobre a União. Como visto no marco teórico desse trabalho, um dos efeitos da competição intergovernamental levantado pela literatura especializada é realmente a diminuição da carga tributária desses estados e, por conseqüência, o enfraquecimento de seus orçamentos.

Entretanto, é preciso ressaltar que uma deliberada e premeditada recentralização do poder na União, como a sugerida pelas diversas mudanças institucionais recentes, não encontrou espaço na agenda do governo federal, face à falta de respaldo político e resistência do Congresso, já que não fazia sentido “[...] do ponto de vista da eficiência administrativa e do bem-estar social num país heterogêneo e de dimensões físicas e populacionais tão grandes.” (AFONSO; SERRA, 1999).

Nesse sentido, como destacado neste texto, concomitantes medidas descentralizadoras foram adotadas no período recente, talvez pela grande pressão das forças políticas regionais. O estudo dos números da Arrecadação Tributária Bruta de cada um dos níveis de governo e da Receita Tributária Disponível, após as transferências constitucionais de recursos, é que podem esclarecer quais dessas medidas tiveram maior impacto recentemente e qual o verdadeiro efeito de todas essas mudanças recentes nas instituições fiscais do país.

4.2 DADOS DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRUTA: 1989-2004

4.2.1 Considerações metodológicas

Uma vez levantadas as principais mudanças institucionais ocorridas no período recente, de 1989 até 2004, resta avaliar os efeitos dessas mudanças sobre os números da Arrecadação Tributária Bruta de cada um dos níveis de governo da Federação.

Como citado na metodologia de pesquisa utilizada neste trabalho, os dados da Arrecadação Tributária Bruta do país foram recolhidos, majoritariamente, na Secretaria da Receita Federal (SRF), mais especificamente, na Coordenação-geral de Política Tributária (COPAT), que tem feito um esforço para consolidar esses números de arrecadação dos três níveis de governo, de forma a estimar a carga tributária bruta do país, anualmente.

Apesar disso, em virtude desse empreendimento da SRF ter tido início só recentemente, a partir de 1995, os dados recolhidos na SRF remetiam apenas até 1990.

Para que não houvesse lacuna no intervalo de tempo considerado por esta pesquisa, as informações relativas a 1989 foram recolhidas na literatura da área, especificamente, na obra de Varsano *et al.* (1998). Não foi possível a coleta desses dados de 1989 em suas fontes primárias, haja vista o longo período de tempo transcorrido. A própria Secretaria do Tesouro Nacional (STN) não dispõe de boa parte dos números dessa época, não sendo possível se repetir a mesma metodologia que foi empregada nos demais anos da série.

Para os demais anos, preliminarmente, cumpre esclarecer que os dados relativos à arrecadação tributária provêm de diversas fontes primárias de informação, competindo à SRF, a análise, compilação, edição e formatação dos números. Dentre os órgãos responsáveis pelo levantamento de alguns dos dados da arrecadação tributária, estão a STN, o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) – que é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Fazenda – o Ministério da Integração, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), a Caixa Econômica Federal (CEF), a Secretaria da Previdência Social (SPS) e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

O conceito de Arrecadação Tributária Bruta utilizado neste trabalho segue a conceituação usada pela SRF para a definição da carga tributária brasileira, sendo um conceito bastante amplo que inclui a arrecadação proveniente das contribuições sociais, das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, todos abrangidos pelo conceito de tributo nos termos dos arts. 145 e 149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988a; 2004b).

Além desses tributos, os números da Arrecadação Tributária Bruta ainda incluem as contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), que a rigor jurídico, não representa um tributo, mas sua inclusão é determinante para a apuração do esforço da sociedade para o financiamento das atividades do Estado, uma vez que o Estado implementa políticas públicas com parte desses recursos (BRASIL, 2004b).

Por ser um conceito de arrecadação bruta, não estão descontadas as restituições e os ressarcimentos pagos pelos cofres públicos. Por outro lado, também não são consideradas as receitas provenientes de multas e de juros cobrados sobre qualquer tributo (BRASIL, 2004b). Essa consideração metodológica é importante e perfeitamente alinhada aos interesses deste trabalho, visto que o pagamento de multas ou restituições não obedece a uma sazonalidade anual, podendo variar bruscamente de um ano para outro.

Outra consideração importante sobre os números da SRF, adotados neste trabalho, é que eles acompanham a formalidade teórica do federalismo fiscal. Assim, as receitas do Imposto de Renda Retido na Fonte, devido pelos servidores dos estados e municípios, são consideradas (contabilizadas) como receitas da União que são repassadas aos estados e municípios, apesar de, a rigor, como reconhece a própria SRF, esses recursos não transitarem em momento algum pelos cofres da União⁶⁹. Ou seja, na prática, esses recursos são arrecadados pelos estados e municípios como se fossem arrecadação própria, mas são considerados pela SRF como transferências da União, seguindo a determinação constitucional (BRASIL, 2004b).

As receitas levadas em conta para a determinação da Arrecadação Tributária Bruta do Brasil estão discriminadas a seguir, de acordo com a fonte de dados que proveu as informações de arrecadação para a consolidação dos números pela COPAT, da SRF. Assim, entram para as contas da SRF, utilizadas neste trabalho, as seguintes receitas tributárias, apresentadas no Quadro 6:

⁶⁹ Veja Quadro 4, que traz as modalidades de transferências constitucionais, de acordo com a distribuição de competências tributárias prevista na Constituição Federal.

Quadro 6
Fonte dos dados da ATB

Federais

Tributo	Fonte primária
Impostos	
Imposto de importação	Serpro
Imposto de exportação	Serpro
ITR	Serpro
IRPF	Serpro
IRPJ	Serpro
IRRF – Estados	STN – Planilha “Balanço dos estados”
IRRF – Municípios	STN – Planilha “Finbra”
IPI	Serpro
IOF	Serpro
Taxas Federais	Serpro
Contribuições Sociais	
CPMF (IPMF)	Serpro
Cofins	Serpro
PIS/PASEP	Serpro
CSLL	Serpro
Contribuição para Previdência Social	SPS - Boletim Estatístico da Previd. Social
Salário-Educação	FNDE
Outras contribuições sociais ⁷¹	Serpro
Contribuições Econômicas	
CIDE Combustíveis	Serpro
Outras contribuições econômicas ⁷²	Serpro
Outros	
FGTS	CEF
Sistema “S” ⁷³	SPS - Boletim Estatístico da Previd. Social

Elaboração do autor.

Estaduais

Tributo	Fonte primária
ICMS	Confaz
IPVA	Confaz
ITCD	Confaz
Taxas Estaduais	Confaz
Previdência Estadual	IBGE – Sistema de contas nacionais
Outros ⁷⁰	Confaz

Municipais

Tributo	Fonte
ISS	STN/IBGE
IPTU	STN/IBGE
ITBI	STN/IBGE
Taxas Municipais	STN/IBGE
Previdência Municipal	IBGE – Sistema de contas nacionais
Outros	STN/IBGE

⁷⁰ O Confaz, órgão que fornece informações relativas à arrecadação estadual, não discrimina o conteúdo dessa rubrica.

⁷¹ Inclui contribuição sobre a receita dos concursos de prognósticos, contribuição para custeio de pensionistas militares, Contribuição Fundesp, Contribuição para o Funpen e outras (BRASIL, 2004a).

⁷² Inclui Fundaf, Condecine, Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), CIDE Remessas e outras contribuições econômicas.

⁷³ Contribuição aos seguintes órgãos: Senar, Senai, Sesi, Senac, Sesc, Sebrae, entre outros.

As receitas provenientes do Serpro são originárias de uma listagem chamada L88, que relaciona o total de recursos arrecadados com o código de DARF da receita recolhida. A arrecadação da previdência federal⁷⁴ e os valores recolhidos pelo Sistema “S” foram obtidos junto à própria Secretaria da Previdência Social através do Boletim Estatístico da Previdência Social, publicado mensalmente. Os valores relativos à Contribuição do Salário-Educação foram obtidos por meio do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia que administra os recursos provenientes dessa contribuição. Já a arrecadação do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) foi obtida na Caixa Econômica Federal (CEF), mais especificamente na Superintendência Nacional de FGTS (SUFUG).

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre os rendimentos dos funcionários estaduais e municipais, foi obtido na STN. Até 2001, os dados estaduais do IRRF dos funcionários estaduais vinham da planilha “Balanços dos Estados” e apresentavam menor fidelidade. A partir de 2002, esses dados passaram a ser obtidos na STN. Já os dados do IRRF municipal provêm da planilha chamada “Finbra”, Finanças do Brasil, também elaborada pela STN. Os valores da contribuição para as previdências estaduais e municipais foram obtidos junto ao IBGE, pelo Sistema de Contas Nacionais. A arrecadação de todos os demais tributos estaduais teve como fonte o Confaz. Já a arrecadação municipal, para o período anterior a 2002, teve como fonte o IBGE, através do sistema de Contas Nacionais. Porém, de 2002 em diante, a fonte dos dados passou a ser a STN, por meio da citada planilha chamada “Finbra”.

4.2.2 Apresentação e análise dos dados da ATB

Os Gráficos 1 e 2 apresentam a participação de cada nível de governo na Arrecadação Tributária Bruta de toda a Federação. Eles indicam a parcela de recursos relativa a cada ente da Federação, decorrente de seu esforço próprio de arrecadação. Assim como em todos os gráficos deste trabalho, a origem dos Gráficos 1 e 2 é a Tabela 1, apresentada no Apêndice A, ao final do trabalho, que

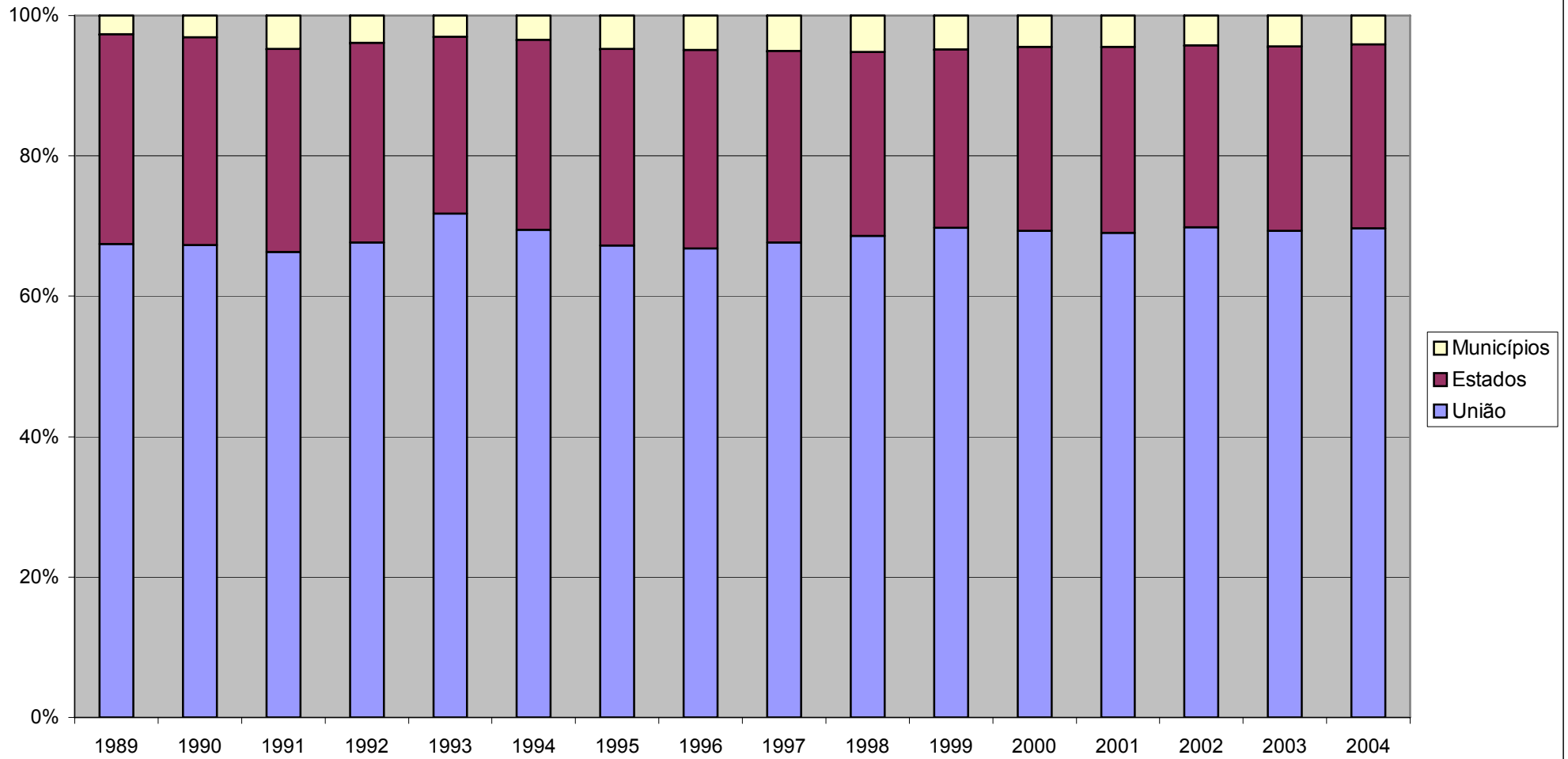
⁷⁴ A exceção é a previdência paga pelos servidores públicos federais. Essa parcela da contribuição é obtida no Serpro, pela Listagem L88.

apresenta o resultado de todo o trabalho de coleta de dados secundários, descrito no item anterior, de forma compilada e editada.

O Gráfico 1, a seguir, em forma de barras, apresenta a parcela de participação da arrecadação de cada um dos níveis de governo – União, estados e municípios – em números relativos, ou seja: em relação ao total arrecadado pela Federação, porém, de forma acumulada. Assim, o percentual de cada nível de governo, em relação ao total arrecadado, é expresso por uma cor diferente, sempre totalizando 100%.

Esse tipo de gráfico, também utilizado por Afonso e Serra (1999) e Cossío (1998), consegue mostrar como varia a parcela de cada nível de governo ao longo do tempo. Analisando o Gráfico 1 é possível verificar que a União é a maior arrecadadora da Federação e que a parcela de recursos arrecadados pela União tem representado cerca de dois terços do total arrecadado, por todo o período analisado.

Gráfico 1

Participação dos três níveis de governo na Arrecadação Tributária Bruta (Acumulada)

Elaboração do autor.

Ao longo do tempo avaliado é possível perceber, através do Gráfico 2, apresentado na página seguinte, uma participação inicial da arrecadação da União com valores próximos a 67% do total arrecadado pela Federação. Nos primeiros anos após a Constituição esse valor foi mantido, com exceção de 1993, ano em que se obtém a maior participação da União na arrecadação tributária (71,80%). O valor verificado em 1993 é o mais alto da série avaliada. O resultado talvez seja reflexo das medidas fiscais tomadas no início dos anos 90 e apresentadas no Quadro 5, tais como a criação e os aumentos da alíquota da CSLL. Outra explicação possível pode ser a influência da inflação no período, que pode ter beneficiado mais as bases tributárias sob responsabilidade da União, causando maior aumento de arrecadação nessa esfera.

Também é possível perceber, após 1993, uma tendência de redução e retorno ao patamar de 67%, já em 1995. Essa redução pode ser explicada pela superação da inflação com o Plano Real, pela redução das alíquotas da CSLL em 1995, como aponta o Quadro 5, ou, ainda, pelo aumento do esforço de arrecadação dos estados e municípios. Parece que essas medidas, nos anos de 1994 a 1996, tenham tido mais efeito que a criação do IPMF (atual CPMF) em 1993.

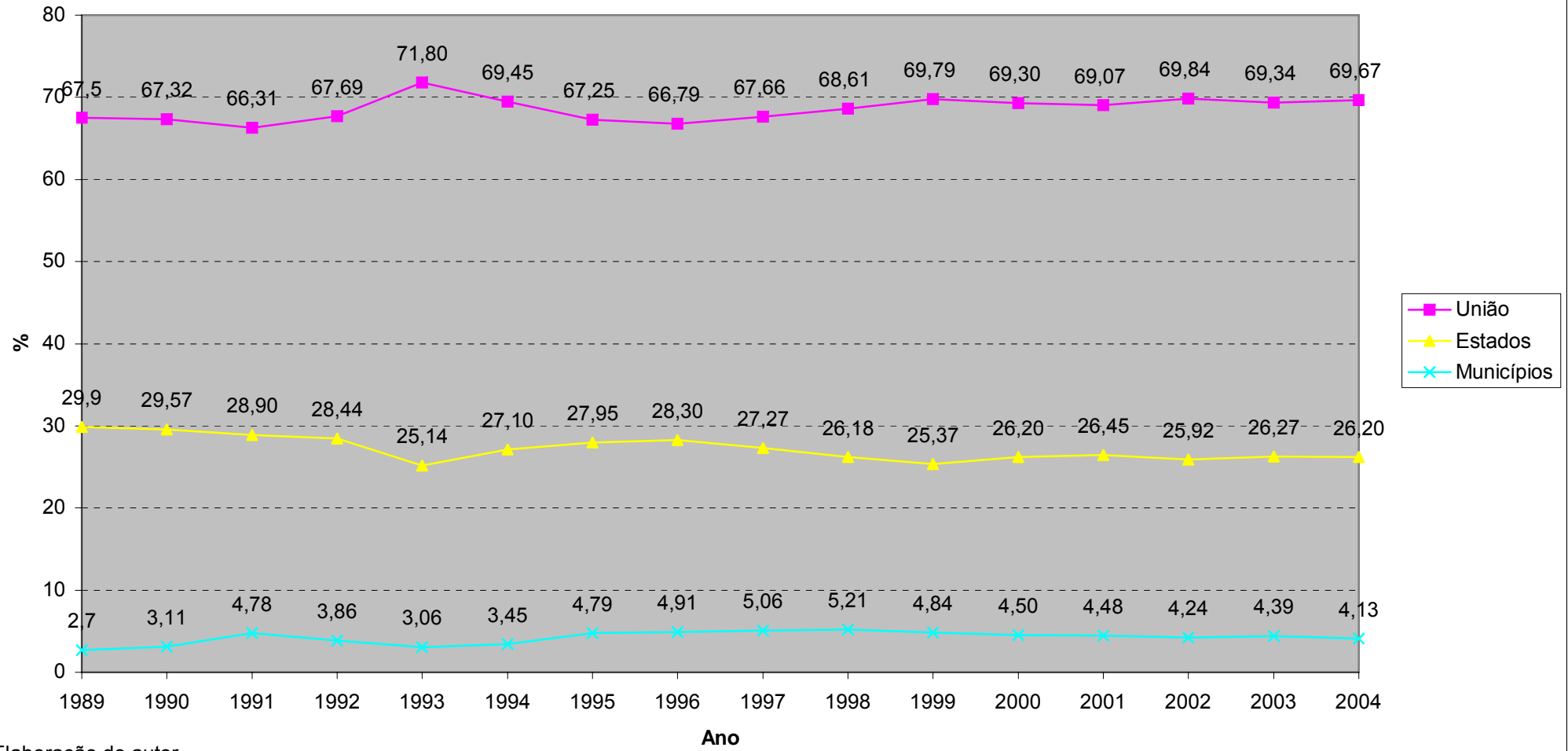
Após 1996, a arrecadação da União retoma uma tendência levemente crescente e se estabiliza em torno de 69%, patamar que dura até os dias atuais. Esse aumento pode ser atribuído, em um primeiro momento, a um provável efeito retardatário da criação do IPMF, à criação da contribuição do salário-educação e à elevação da Cofins.

Nos anos seguintes, sucessivas medidas que continuaram fortalecendo a arrecadação das contribuições foram tomadas, tais como a redução e posterior aumento da alíquota da CPMF, a institucionalização da CIDE e o aumento das alíquotas do PIS/PASEP e da Cofins (este mais recentemente), com o fim da sua tributação em cascata. Nesse caso, as novas instituições fiscais, criadas pela União, parecem ter sido eficientes em garantir à União uma parcela bastante significativa do total de recursos arrecadados.

Ao fazer uma análise estatística dos dados dos últimos dez anos, período marcado pelo plano real, é possível perceber que nos últimos cinco anos houve crescimento da arrecadação da União, comparativamente aos cinco anos antecedentes. O intervalo avaliado foi dividido em duas séries amostrais: a Série 1, que vai de 1995 a 1999; e a Série 2, que vai de 2000 a 2004.

O Apêndice B traz a Tabela 2, com o resultado do teste estatístico aplicado. O teste utilizado foi o teste T da diferença entre médias, para pequenas amostras (FREUND; SIMON, 2000). Ao nível de significância de $\alpha = 0,05$, a hipótese nula, de que as médias de 1995 a 1999 seriam iguais as médias de 2000 a 2004, foi rejeitada. Assim, o teste T confirma que nos últimos anos tem havido um crescimento gradual da arrecadação da União.

Gráfico 2
Participação dos três níveis de governo na Arrecadação Tributária Bruta



Elaboração do autor.

Já a arrecadação estadual parece apresentar uma leve tendência de redução ao longo do período analisado, como pode ser visto pelo Gráfico 2. Verificando-se o Gráfico 1 é possível perceber que a arrecadação estadual é bastante significativa e corresponde a cerca de um quarto do total de recursos arrecadados pela federação. Como no período avaliado não houve nenhuma alteração significativa nas ferramentas de arrecadação própria dos estados, os instrumentos fiscais estaduais permaneceram praticamente os mesmos previstos no texto constitucional de 1988⁷⁵. Essa grande capacidade de arrecadação dos estados é reflexo de sua eficiência na arrecadação do ICMS, o principal imposto brasileiro. O ICMS, isoladamente, é responsável por pouco mais de 22% de toda a carga tributária do país e responde por mais de 80% da arrecadação estadual (BRASIL, 2004b; MORA; VARSANO, 2001).

Analisando os Gráficos 1 e 2 é possível verificar que o ano com menor participação da arrecadação estadual coincide com o ano de 1993, em que houve concentração de recursos arrecadados na União. Como não houve alterações significativas nos instrumentos fiscais estaduais, essa redução é reflexo das mudanças implementadas no nível federal, explicadas anteriormente. Entretanto, apesar da adoção de instrumentos de aumento de arrecadação por parte do governo federal, a arrecadação estadual não sofreu nenhuma queda mais brusca no período avaliado, como demonstra o Gráfico 2. Tal fato, aliado a inexistência de novas instituições fiscais estaduais de relevância tributária, evidencia que os governos estaduais melhoraram seu esforço arrecadatório. Esse esforço de arrecadação foi capaz de conter maiores avanços da União sobre a parcela de recursos arrecadados pelos estados ao longo do período avaliado.

Ao aplicar-se o teste T para a arrecadação estadual, verificou-se a confirmação da hipótese nula, como aponta a Tabela 2, do Apêndice B. Assim, pelos dados avaliados, pode-se inferir que não houve mudança significativa na arrecadação estadual nos últimos anos, pois não foi verificada diferença significativa entre as médias das séries avaliadas.

Adicionalmente, todo o período avaliado é marcado por grande crescimento da arrecadação dos três níveis de governo, como mostram os números da Tabela 1 e o Gráfico 3. Esse crescimento, por sua vez, traduziu-se no vigoroso

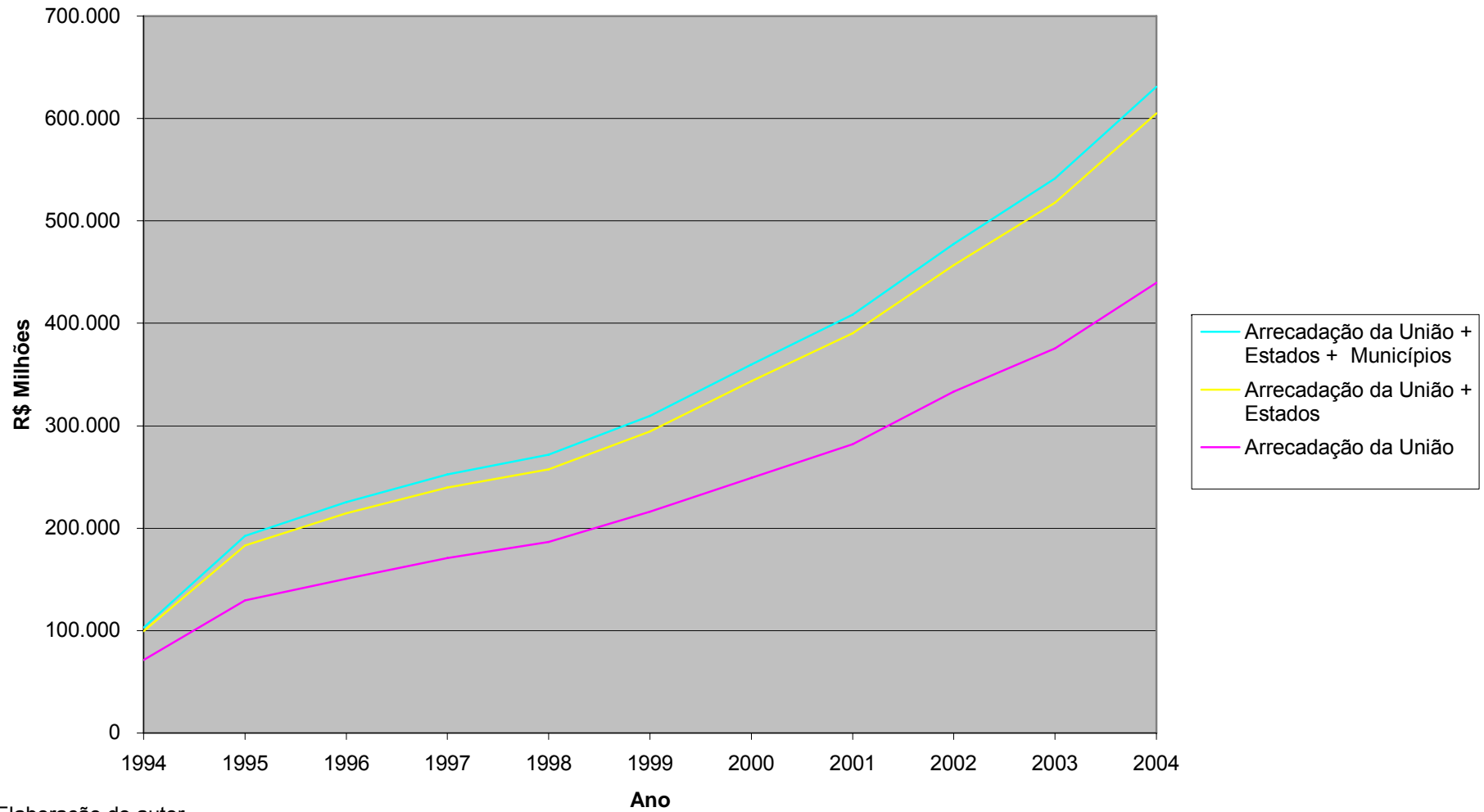
⁷⁵ Houve algumas alterações significativas nas transferências de recursos. Entretanto, esse tema será abordado no próximo tópico, que trata da Receita Tributária Disponível de cada ente da Federação.

aumento da carga tributária verificado nos últimos anos, de que falam Mora e Varsano (2001). De fato, a carga tributária que estava no patamar da ordem de 25% do PIB antes da reforma constitucional de 1988, patamar esse que ainda durou até 1993, deu um salto muito significativo com a instituição do Plano Real, chegando a valores próximos de 29% do PIB em 1994 (MORA; VARSANO, 2001).

Essa tendência de crescimento continuou nos anos recentes, atingindo o valor de 35,91% do PIB, no ano de 2004 (BRASIL, 2005b). O Gráfico 3, apresentado na página seguinte, mostra claramente o grande salto nos valores arrecadados, em termos absolutos, a partir do Plano Real⁷⁶. Como pode ser visto pelo Gráfico 3, todos os três níveis de governo contribuíram para o crescimento da arrecadação tributária no período de forma bastante significativa.

⁷⁶ O Gráfico 3 leva em conta apenas o período sob vigência do Real, a partir de 1994, por não haver como estabelecer comparações com a arrecadação em outra moeda (Cruzeiro).

Gráfico 3
Evolução da Arrecadação Tributária Bruta desde o Plano Real



Avaliando-se o período de 1994 a 2004, segundo dados da Tabela 1, verifica-se que a arrecadação estadual cresceu 492% no período, valor muito próximo ao verificado para a arrecadação federal, que cresceu aproximadamente 515%. Esses números reforçam a capacidade dos estados em aumentar seus níveis de arrecadação, mesmo sem contar com novas instituições fiscais sob sua competência.

O Gráfico 3 evidencia que o nível de crescimento (grau de inclinação da curva dos gráficos) da arrecadação dos governos subnacionais é muito semelhante ao alcançado pelo governo federal, no período do Real. De fato, este gráfico parece indicar que fatores como crescimento da economia (do PIB) e inflação influenciam sobremaneira a arrecadação dos três níveis de governo, já que são fatores sentidos igualmente pelas administrações tributárias dos três níveis de governo. O movimento bastante similar de evolução da arrecadação dos três níveis de governo no período mostra que esses fatores devem ter sido mais determinantes para a evolução da arrecadação, de maneira geral, do que a adoção de novos institutos fiscais, adotada amplamente pelo governo federal no período avaliado.

Pelo Gráfico 3 é possível perceber, a despeito da série de iniciativas fiscais tomadas pelo governo federal, que não houve um comportamento muito dissonante na arrecadação do governo federal em relação aos governos subnacionais, analisando o período posterior ao Plano Real.

Quanto ao nível municipal, é possível notar pelo Gráfico 1 que sua participação no total de recursos arrecadados é bastante diminuta. Analisando o gráfico de barras, nota-se que a parcela de recursos arrecadados pelos municípios é inferior a um décimo de toda a arrecadação. O Gráfico 2 indica que este percentual tem oscilado em torno de 4% ou 5% de tudo que é arrecadado pela Federação ao longo desses últimos anos. Mora e Varsano (2001) lembram que a participação dos governos municipais na arrecadação total sempre foi reduzida, apresentando um leve incremento após as reformas de 1988⁷⁷.

Assim como ocorreu com a parcela estadual, a parcela municipal atingiu o valor mínimo da série exatamente no ano de 1993. O fato mais razoável para explicação dessa ocorrência é o mesmo que ocasionou a redução da parcela estadual no mesmo ano. Como não houve mudanças significativas nos instrumentos

⁷⁷ Santos (2003) indica que um grande crescimento na arrecadação municipal ocorreu se comparada com a década de 70, em que a arrecadação municipal representava apenas 2,5%, em média.

fiscais dos municípios em anos imediatamente anteriores a 1993, essa redução de participação se deu muito mais pela expansão da arrecadação da União, que atingiu valor máximo nesse mesmo ano.

Também como verificado no nível estadual, o Gráfico 2 indica que a arrecadação municipal se recuperou após 1993, porém, atingindo seu valor máximo apenas em 1998. Após atingir esse valor máximo, a participação da arrecadação municipal vem apresentando uma leve tendência de redução até os dias atuais.

O resultado do teste estatístico aplicado para os últimos 10 anos da série, apresentado na Tabela 2, do Apêndice B, confirma essa tendência de redução nos últimos anos, tendo em vista que a hipótese nula foi rejeitada. O teste indicou que a média da arrecadação municipal diminuiu de maneira significativa nos últimos cinco anos da série.

4.3 DADOS DA RECEITA TRIBUTÁRIA DISPONÍVEL: 1989-2004

4.3.1 Considerações metodológicas

Assim como nos dados sobre a Arrecadação Tributária Bruta (ATB), os dados relativos à Receita Tributária Disponível foram obtidos, igualmente, na Coordenação-Geral de Política Econômica (COPAT) da Secretaria da Receita Federal (SRF).

Similarmente ao que ocorre com os dados da ATB, os dados da Receita Tributária Disponível têm, como fonte primária de informação, diversos outros órgãos responsáveis pela coleta e administração desse tipo de informação, tais como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), e o Ministério da Integração, por meio do Sistema de Informações Gerenciais. A SRF, então, visando à consolidação e organização dos dados relativos à distribuição de recursos entre os três níveis de governo, passou a organizar um banco de dados com essas informações.

Seja para efeito deste trabalho, ou para a própria SRF, o conceito de Receita Tributária Disponível decorre da Arrecadação Tributária Bruta auferida por cada nível de governo, diminuída ou acrescida das transferências de recursos intergovernamentais, previstas na Constituição.

Esse conceito é utilizado neste trabalho de forma compatível com o que é postulado pela maior parte da literatura especializada da área, apresentada no marco teórico, que entende como uma das modalidades de implementação de maior descentralização fiscal, a descentralização de recursos por meio de transferências intergovernamentais, desde que seja de forma não vinculada, ou não discricionária (OATES, 1999).

Assim, atendendo aos requisitos da teoria do federalismo fiscal, as transferências constitucionais, pelo seu caráter não vinculado e não discricionário, já que não estão sujeitas à intervenção direta dos governantes, são as únicas transferências de recursos consideradas como transferências efetivamente descentralizadoras e, portanto, as únicas consideradas para o cálculo da Receita Tributária Disponível.

Pesquisadores do federalismo fiscal brasileiro, como Afonso e Serra (1999) e Varsano (1996), têm seguido a mesma metodologia, considerando para efeitos da descentralização de recursos apenas as transferências previstas no texto constitucional.

A metodologia que vem sendo empregada pela Secretaria da Receita Federal, também utilizada nesta pesquisa, segue a mesma linha, considerando apenas as transferências constitucionais. Entretanto, apesar de citadas no texto constitucional, algumas transferências necessitaram de regulação em Leis ordinárias ou complementares para sua implementação, tais como as transferências da CIDE e da Lei Kandir.

Por essa razão, a SRF incluiu em suas contas, além das já citadas, uma transferência instituída em 2004, pela Medida Provisória nº 193, posteriormente convertida na Lei nº 10.966, também de 2004, que previa a transferência de recursos da União para os estados e municípios, apenas naquele ano, no montante total de R\$ 900 milhões, sob o argumento de fomentar as exportações, no entanto, fundamentalmente, serviu como compensação pela desoneração do ICMS das exportações, como complementação da Lei Kandir (BRASIL, 2004a).

Como a compensação das perdas de arrecadação dos estados e municípios pela desoneração das exportações é matéria prevista na Constituição, no art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a complementação na transferência de recursos prevista na Lei Kandir, proposta pela Medida Provisória 193, convertida na Lei nº 10.966, de 2004, também deve ser

considerada uma modalidade de transferência constitucional. Na verdade, a citada lei decorre apenas da regulamentação de uma determinação constitucional. O que a difere das demais, assim como ocorre com a Lei Kandir, é que os valores ou percentuais de transferência, não foram determinados no texto constitucional (BRASIL, 1988a).

Feitas essas considerações, haja vista a grande dinâmica do federalismo fiscal brasileiro nos últimos anos, evidenciada pelo Quadro 5, além das modalidades de transferências de recursos previstas originalmente no texto da Constituição de 1988, apresentadas no Quadro 4, outras alterações visando à redistribuição de recursos entre os três níveis de governo foram adicionadas ao texto constitucional por meio de diversas emendas ao longo dos últimos anos, sendo algumas implementadas após a publicação de novas instituições legais.

Para efeito deste trabalho, foram consideradas as seguintes transferências de recursos para o cálculo do valor final da Receita Tributária Disponível, apresentados no Quadro 7:

Quadro 7

Transferências de receitas tributárias na atual Constituição de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 44, de 2004

Constituição original de 1988	Constituição de 1988 atualizada
Transferências da União para estados	
<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Estados (21,5% da arrecadação do IR e IPI) - Indenização do IPI proporcional às exportações - 20% da arrecadação dos impostos que a União viesse a instituir - IR retido na fonte no pagamento dos funcionários - Fundos de financiamento do Nordeste (FNE), do Norte (FNO) e do Centro-Oeste (FCO) (3% da arrecadação do IR e do IPI) - 30% do IOF sobre o ouro, quando ativo financeiro 	<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Estados (21,5% da arrecadação do IR e IPI) - Indenização do IPI proporcional às exportações - 20% da arrecadação dos impostos que a União viesse a instituir - IR retido na fonte no pagamento dos funcionários - Fundos de financiamento do Nordeste (FNE), do Norte (FNO) e do Centro-Oeste (FCO) (3% da arrecadação do IR e do IPI) - 30% do IOF sobre o ouro, quando ativo financeiro - 29% dos recursos arrecadados com a CIDE (25% destes recursos vão para os municípios) - Fundef, em caso de complementação - Parte de 2/3 do Salário-Educação (a ser repartido com os municípios) - Lei Kandir destina um montante anual de recursos (25% desses recursos vão para os municípios)
Transferências da União para municípios	
<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Municípios (22,5% da arrecadação do IR e do IPI) - 50% da arrecadação do ITR - IR retido na fonte no pagamento dos funcionários - 70% do IOF sobre o ouro, quando ativo financeiro 	<ul style="list-style-type: none"> - Fundo de Participação dos Municípios (22,5% da arrecadação do IR e do IPI) - 50% da arrecadação do ITR - IR retido na fonte no pagamento dos funcionários - 70% do IOF sobre o ouro, quando ativo financeiro - Fundef - Parte dos 2/3 do Salário-Educação - 25% dos recursos destinados na Lei Kandir
Transferências dos Estados para Municípios	
<ul style="list-style-type: none"> - 25% do ICMS - 50% do IPVA - 25% dos recursos recebidos do IPI, pelos estados, a título de indenização às exportações 	<ul style="list-style-type: none"> - 25% do ICMS - 50% do IPVA - 25% dos recursos recebidos do IPI, pelos estados, a título de indenização às exportações - Fundef - 25% dos recursos da CIDE destinada aos estados

Elaboração do autor.

4.3.2 Apresentação e análise dos dados da RTD

As páginas seguintes trazem os Gráficos 4 e 5, que apresentam a fatia de recursos disponíveis de cada uma das esferas de governo, após as transferências intergovernamentais. Os gráficos indicam a parcela de Receita Tributária Disponível (RTD) de cada nível de governo. Como apresentado nos tópicos anteriores, a Receita Tributária Disponível é o indicador mais importante da capacidade de gastos, e implementação de políticas públicas, de cada um dos entes da Federação.

O Gráfico 4, em forma de barras, ilustra a parcela de participação da Receita Tributária Disponível de cada um dos níveis de governo no total de recursos disponíveis da Federação, de forma acumulada, ou seja, cada barra representa 100% da arrecadação. A parcela referente aos recursos de cada nível de governo é representada por uma cor diferente. É importante lembrar que o total de recursos não muda após as transferências governamentais, o que muda é apenas a distribuição dos recursos disponíveis entre União, estados e municípios.

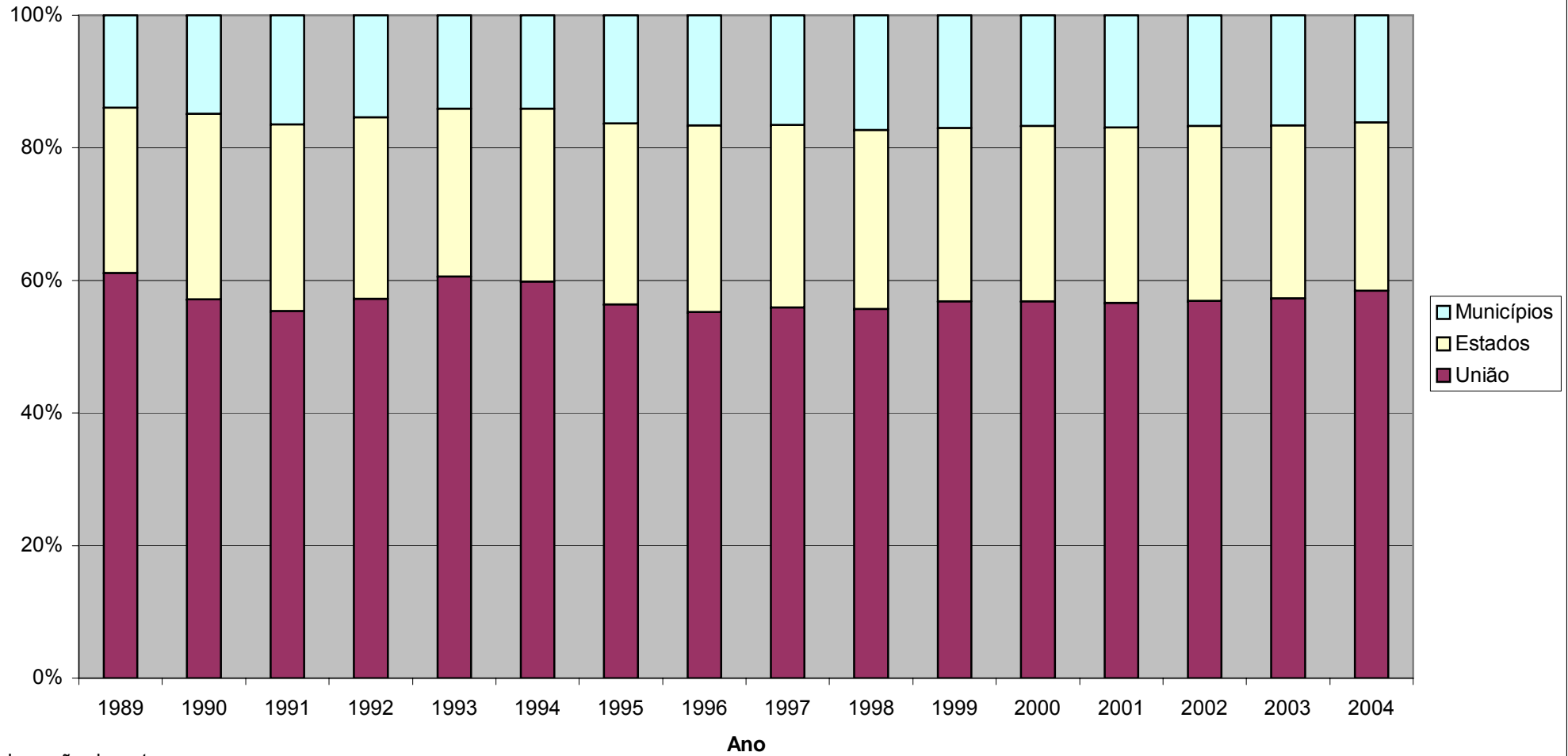
Ao analisar o Gráfico 4, em comparação com o Gráfico 1, é possível verificar um padrão muito semelhante, indicando que as variações na Arrecadação Tributária Bruta sejam o fator determinante na oscilação da Receita Tributária Disponível, principalmente na primeira metade da série, já que o percentual e as modalidades de transferência não sofreram alterações institucionais, principalmente até 1996, ano em que foi criado o Fundef, como indica o Quadro 5.

Ainda comparando os Gráficos 1 e 4 é possível verificar que a participação da União no total de recursos cai para valores inferiores a 60%, como resultado das transferências deste nível de governo para os demais. Na série temporal analisada, a RTD da União não passa de 60% do total de recursos, com uma única exceção no ano de 1993. Essa comparação dá uma idéia da importância que a figura das transferências constitucionais têm dentro do federalismo fiscal brasileiro.

No início da série, percebe-se uma oscilação maior no Gráfico 4, até 1996, ano em que a participação da RTD da União atinge seu menor valor, após ter atingido o pico em 1993. Ao contrário do que era esperado, não se verifica uma descentralização continuada de recursos com a institucionalização da ordem constitucional de 1988. Pelo contrário, houve uma tendência crescente até 1993. Talvez a melhor explicação para essa centralização inicial de recursos sejam as

novas instituições fiscais publicadas no período. Pelo Quadro 5, verifica-se que houve, até 1994, a institucionalização de novos instrumentos fiscais, todos centralizadores de recursos na União. Por outro lado, também não se nota a presença de nenhum novo instrumento de transferência ou repartição de recursos nos primeiros anos após a Constituição. Provavelmente, essa tenha sido a causa da elevação da parcela da União nos primeiros anos de vigência da nova constituição.

Gráfico 4
Participação dos três níveis de governo na Receita Tributária Disponível (Acumulada)



Elaboração do autor.

De 1993 até 1996, verifica-se uma seqüência de quedas na parcela de RTD da União, analisando o Gráfico 4. Aqui, também, a única explicação é a variação ocorrida na Arrecadação Tributária Bruta da União no mesmo período, que pode ser confirmada no Gráfico 1. O Quadro 5 realmente indica que houve mudanças em alguns instrumentos fiscais da União com efeito de redução da arrecadação deste nível de governo, como redução de alíquota da CPMF e da CSLL.

Outra alteração institucional importante, que pode ter contribuído para a redução da fatia relativa à RTD da União em 1996 é a publicação da Lei Kandir, em 1996 que destinou um montante importante de recursos aos estados e municípios.

A partir de 1996, percebe-se uma tendência crescente que se repete ano a ano, aproximando-se do patamar de 60%. Pelo Gráfico 5, que traz a evolução da Receita Tributária Disponível (RTD) de cada nível de governo, ano a ano, de forma relativa, é possível verificar que em 2004 a RTD da União atingiu o valor de 58,43% do total de recursos disponíveis. De fato, esse gráfico parece ilustrar de forma bastante significativa uma tendência recentralizadora de recursos disponíveis na União, principalmente a partir de 1996, ainda que de forma tênue, porém, continuada.

Os resultados do teste T, aplicado para os últimos dez anos da série de dados da Receita Tributária Disponível, confirmam essa tendência ao rejeitarem a hipótese nula do teste estatístico aplicado. A rejeição da hipótese nula do teste revela uma diferença significativa entre as médias das séries comparadas. No caso específico da União, indica um crescimento da média. Como pode ser verificado na Tabela 3, do Apêndice C, o resultado do teste indica que nos últimos cinco anos tem havido aumento de receita na União, comparativamente aos cinco anos anteriores.

No plano dos demais níveis de governo, ao contrário, e de forma complementar, verifica-se, aparentemente, uma redução continuada da participação de suas RTD's nos primeiros anos de vigência da Constituição, até 1993. A partir desse ano é que o percentual de suas Receitas Tributárias Disponíveis sofre uma recomposição. Porém, a partir da metade da série avaliada, tanto estados, quanto municípios, vêm sofrendo redução em suas fatias no bolo de receitas da Federação.

Os estados, de forma totalmente oposta à União, sofreram uma redução na parcela de seus recursos exatamente a partir de 1996, ano em que tinham atingido seu topo histórico de participação nas receitas da Federação, na ordem de

28,20%. Desde 1996, a participação da RTD dos estados vem diminuindo de forma gradual até 2004, quando atinge um percentual de apenas 25,40%, como mostra o Gráfico 5.

O resultado do teste estatístico aplicado confirma essa constatação ao rejeitar a hipótese de que as médias da RTD dos estados não apresentariam diferenças. A Tabela 3, do Apêndice C, traz o resultado do teste T e indica a rejeição da hipótese nula, revelando uma tendência de redução na receita dos estados nos últimos cinco anos avaliados.

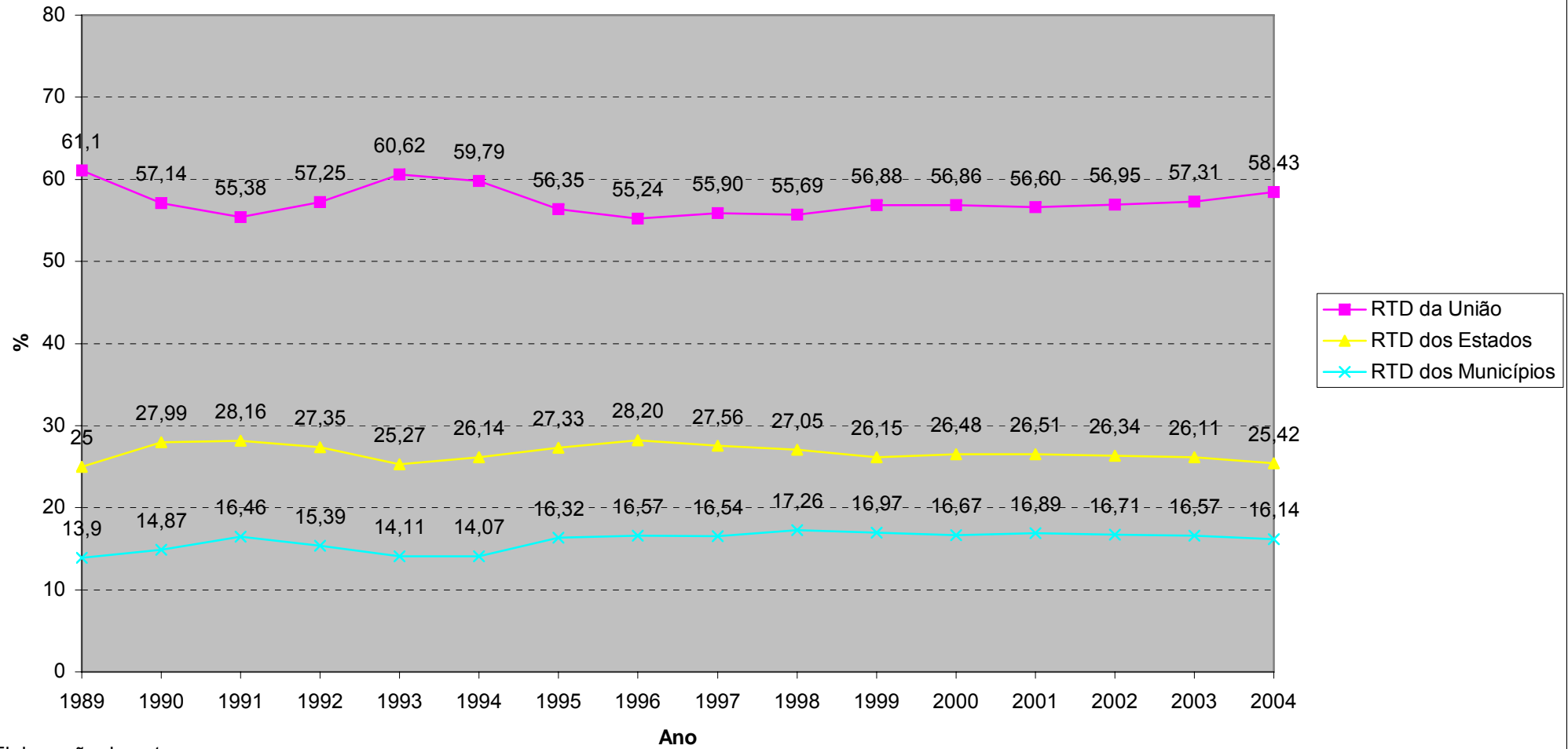
Os municípios, por sua vez, parecem apresentar uma leve queda na sua participação na RTD, de forma continuada, só a partir de 1998. Confirmando os estudos de Gomes e Mac Dowell (2000), o que se percebe em um primeiro momento, após a reforma de 1988, é um crescimento dos recursos fiscais disponíveis para os municípios, especialmente em relação aos recursos da União. O Gráfico 5 mostra que em 1998 os municípios alcançaram o maior percentual de sua Receita Tributária Disponível, atingindo a marca de 17,26% do total de recursos.

Desde então, sua parcela de recursos parece sofrer uma leve e contínua redução, atingindo a marca de 16,14% em 2004. Analisando esses dados conjuntamente com o Gráfico 2, pode-se perceber que essa queda é também verificada na arrecadação municipal. Assim, mais do que decorrência de uma redução na transferência de recursos, esses gráficos parecem indicar que a redução na parcela de RTD dos municípios é reflexo de uma redução continuada na sua capacidade de arrecadação, frente aos demais entes da Federação, especialmente de 1998 para cá.

Porém, os resultados do teste estatístico aplicado para os últimos 10 anos da série não apontaram nenhuma redução significativa de recursos na Receita Tributária Disponível dos municípios. A hipótese nula foi confirmada, como pode ser verificado na Tabela 3, do Apêndice C. Assim, quando comparados os últimos cinco anos avaliados com os cinco anos que os antecederam, não se verificou diferença significativa nas médias das séries comparadas da RTD dos municípios.

Gráfico 5

Participação dos três níveis de governo na Receita Tributária Disponível (RTD)



Elaboração do autor.

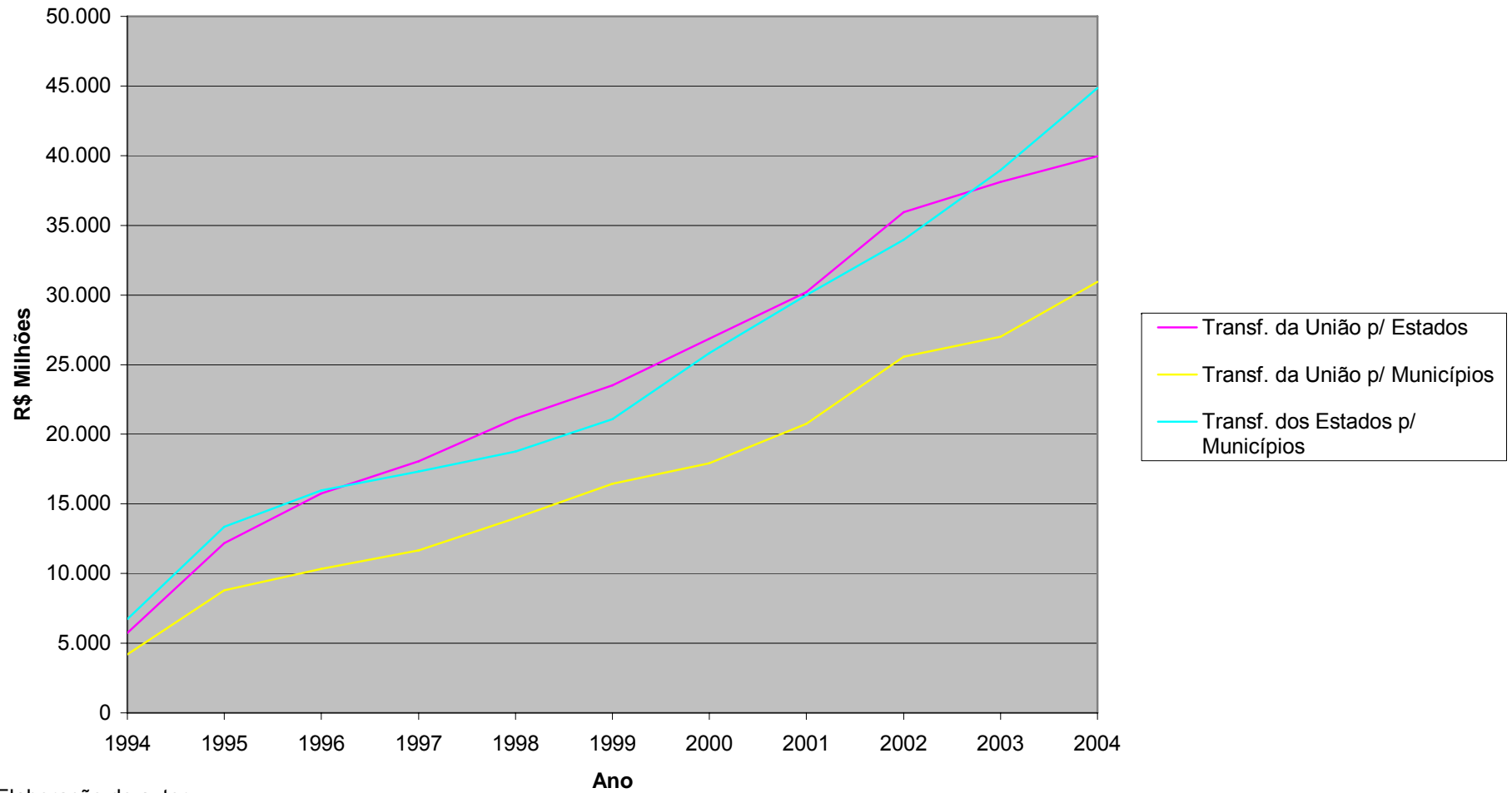
Entretanto, ao analisarmos o Gráfico 6, que traz a evolução dos valores transferidos entre as diferentes esferas de governo desde 1994, em termos absolutos⁷⁸, é possível verificar que a evolução das transferências da União para os municípios não segue o mesmo padrão de crescimento das demais transferências. O gráfico indica que a curva amarela, que representa as transferências da União para os municípios, possui menor grau de inclinação que as demais.

Esse resultado contribui para se verificar que a recente queda na Receita Tributária Disponível dos municípios, além de refletir uma menor capacidade de arrecadação deste nível de governo, nos últimos anos, é resultado de uma transferência de recursos cada vez menos significativa por parte da União, quando comparada com as demais transferências intergovernamentais. Isso pode refletir uma resposta do governo federal a uma excessiva dependência dos municípios por recursos provenientes de transferências, já que os municípios são taxados como os maiores beneficiários da descentralização institucionalizada pela Constituição de 1988 (SOUZA, S., 2003).

As transferências de estados para municípios e da União para estados parecem crescer de forma muito similar, com intensidade parecida. Apesar disso, o gráfico indica que nos dois últimos anos a transferência de estados para municípios tem sido a transferência intergovernamental mais significativa do federalismo brasileiro.

⁷⁸ Por tratar da evolução do volume de recursos transferidos ano a ano, em termos absolutos, o Gráfico 6, a exemplo do Gráfico 3, tem como marco inicial a implementação do Real, em 1994, já que não há uma base comum de comparação com a moeda anterior.

Gráfico 6
Evolução das Transferências Intergovernamentais desde o Plano Real



5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Colaborando para robustecer os estudos que trataram do tema, como os trabalhos de Afonso e Serra (1999), Mora e Varsano (2001), Souza S. (2003), entre outros, os resultados obtidos nesta pesquisa parecem apontar para o caminho já sugerido pelos diferentes autores que estudaram o federalismo fiscal brasileiro, contribuindo com algumas conclusões, inferências e sugestões de pesquisas adicionais sobre questões importantes que ainda precisam de maiores esclarecimentos.

Por um lado, o resgate histórico da evolução da descentralização fiscal no Brasil mostrou que o modelo de estrutura vertical de distribuição de recursos implementado pela Constituição de 1988 é, de fato, caracterizado pela ampliação da descentralização fiscal, quando comparado com os modelos anteriores, favorecendo a aproximação entre Estado e sociedade, e a própria governança, incentivadas pela própria volta do regime democrático.

Apesar disso, os gráficos não apontaram, como era de esperar, uma acentuada distribuição de recursos nos anos seguintes à Constituição. Não se verificou a afirmação de que “A Constituição de 1988 deu início a um processo de reforma do sistema tributário [...]” (SANTOS, 2003, p. 62)⁷⁹. Os resultados encontrados nesta pesquisa reforçam a conclusão de Varsano (1996), para quem o processo de descentralização teve início anos antes da Constituição de 1988, apenas se consolidando com a nova ordem constitucional.

A análise dos gráficos apresentados neste trabalho não evidenciou uma tendência descentralizadora continuada nos primeiros anos após a promulgação da Constituição de 1988. Todos os gráficos apontaram um comportamento não uniforme no início da série. Essa falta de uniformidade nos primeiros anos analisados pode ser resultado de um natural processo de reação e acomodação à nova ordem federativa estabelecida pela Constituição ou resultado da grande turbulência econômica vivida no período, com grande inflação e diversos planos econômicos.

Por outro lado, os resultados apresentados nos gráficos de distribuição do bolo tributário federal, a partir de meados da década de 1990, reforçam a percepção

⁷⁹ Santos (2003) reconhece, entretanto, ao analisar dados de Varsano, que o processo de descentralização começou anos antes, sendo impulsionado a partir de 1984.

de Souza S. (2003) e indicam que a redução de autonomia dos governos subnacionais em relação ao governo central, nos últimos anos, foi, antes de tudo, um fenômeno suave e pouco perceptível.

Em nenhum momento se percebeu uma mudança clara e acentuada em nenhuma das direções, seja de descentralização, nos anos logo após a promulgação da Constituição, ou seja de recentralização de recursos, a partir da metade da década de 90. Talvez isso seja reflexo do que Afonso e Serra (1999) haviam descrito. “De fato, nos últimos anos a União adotou medidas que perseguiram resolver ou atenuar os problemas efetivamente existentes, mas de forma gradual e paciente, [...]” (AFONSO; SERRA, 1999, p. 19).

Ainda assim, diante das inúmeras mudanças na legislação tributária, e dos gráficos que indicam a repartição de receitas entre os três níveis de governo, é possível confirmar a existência de uma tendência recentralizadora nos últimos anos. De acordo com a análise dos dados apresentada, é possível considerar-se que nos últimos anos, especialmente a partir da segunda metade da década de 90, tem havido certa tendência de recentralização de recursos na União, enfraquecendo ambas as demais esferas de governo. Tanto estados como municípios têm sofrido leves restrições na sua principal fonte de recursos, que é a receita tributária, ainda que os dados indiquem que os estados têm sofrido mais quanto à Receita Tributária Disponível. Segundo Souza S. (2003, p. 67), “A redução quantitativa e qualitativa da autonomia fiscal dos estados ao longo dos anos parece ter sido a opção do governo federal para assegurar à performance fiscal *status* prioritário [...]”.

Quanto ao aspecto temporal, os resultados desta pesquisa parecem alinhados com as conclusões de Afonso e Serra (1999), ao assinalarem mudanças na ordem federativa, a partir da metade da década de 90. Em seu texto, os autores afirmam que no início do primeiro governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, em 1995, a estabilidade monetária e a necessidade de melhorar a imagem externa da economia do país concentraram as atenções sobre o controle do déficit público (em especial o estadual) e, a partir daí, sobre as relações federativas.

Tal afirmativa é perfeitamente verificada na acentuada proliferação de novas instituições fiscais, vivida a partir de meados da década de noventa, apontada por este trabalho. Quase todas elas tiveram impacto sobre as relações federativas, em especial sobre as relações fiscais entre os três níveis de governo, seja pela criação ou majoração de tributos que favoreciam apenas uma esfera de governo

(União), ou seja pela redistribuição de receitas. Os resultados desta pesquisa indicam que o recurso a instrumentos institucionais tem sido amplamente utilizado e decisivo para a implementação de mudanças na dinâmica das relações federativas do país.

Outros trabalhos chegam a citar a importância das medidas institucionais utilizadas no período para conter o endividamento estadual. Porém, nenhum dos trabalhos analisados, apesar de comentarem, chega a avaliar as mudanças institucionais que tiveram impacto sobre a arrecadação tributária dos três níveis de governo ou sobre a divisão de recursos entre eles.

Nesse sentido, este trabalho parece ter encontrado uma correlação importante, como era previsível, entre o surgimento de instituições fiscais e as alterações na estrutura do federalismo fiscal brasileiro, aqui evidenciadas pelos indicadores da Arrecadação Tributária Bruta (ATB) e da Receita Tributária Disponível (RTD). A análise dos dados faz inferências importantes sobre a criação, e alteração, de instituições fiscais e concomitantes oscilações na distribuição da ATB e RTD, entre os três níveis de governo. Apesar de não se saber a correlação entre essas variáveis, a análise conjunta dos dados levantados indica que o governo federal vem conseguindo prover significantes alterações nas relações federativas, sob o aspecto fiscal, com a edição de leis, medidas provisórias e emendas constitucionais, refreando qualquer ânimo descentralizador sobrevivente de 1988.

Apesar de terem sido levantadas alterações institucionais tanto com caráter centralizador de recursos (como leis que aumentaram alíquotas de contribuições da União) como com caráter descentralizador (como alterações constitucionais e leis prevendo a redistribuição de recursos da União com os demais níveis de governo), este trabalho verificou que o caráter centralizador de recursos dessas alterações institucionais prevaleceu no período pós-constituição já que esta é a principal fonte das alterações na ATB e RTD verificadas nos gráficos⁸⁰.

Confirmando o que era apontado por parte da literatura pesquisada⁸¹, verificou-se que entre as novas instituições fiscais, com caráter centralizador, implementadas no período recente, a edição de leis e medidas provisórias visando à

⁸⁰ A influência das alterações institucionais sobre o federalismo fiscal é respaldada pelos estudos de Souza (2003, p. 70), para quem “[...] a natureza das instituições influencia os resultados fiscais, ainda que não os explique inteiramente”.

⁸¹ Afonso e Serra (1999), Mora e Varsano (2001), Souza (2003), entre outros, mencionam a elevação de alíquotas e criação de novas contribuições como uma política implementada pelo governo federal nos últimos anos para fortalecer suas finanças.

majoração de alíquotas e criação de novas contribuições teve destaque sobre as demais medidas implementadas. Assim, é possível afirmar que a instituição de novas contribuições e o aumento da alíquota das já existentes tem sido a principal estratégia utilizada pela União para fortalecer seu orçamento e refrear, ou mesmo reverter, tendências descentralizadoras.

O que não se sabe ao certo é se essa mudança de tendência surge como reação a efeitos negativos, atribuídos à descentralização, vividos pelo país nos últimos tempos, como a ocorrência de guerra fiscal e o agravamento das desigualdades regionais, ou se denotam apenas um esforço político para reduzir a crise fiscal vivida pelo governo central.

Sobre as transferências intergovernamentais, este estudo mostrou que sua participação na estrutura do federalismo fiscal brasileiro, que já era muito significativa, está sendo reforçada ainda mais. Na medida em que o governo federal vem implementando novas instituições fiscais, que têm como resultado a centralização de recursos na União, os governos locais tendem a pressionar pela distribuição de parte desses recursos. Como resposta a essa pressão, a União vem utilizando apenas o instrumento dos fundos de transferências intergovernamentais, a exemplo do que fez com a CIDE Combustíveis e com a Lei Kandir. A presente pesquisa não verificou a existência de nenhuma transferência de competência para instituir novo tributo ou a transferência de nova base tributária para estados ou municípios.

Em última análise, como apresentado no marco teórico desta pesquisa, esse tipo de solução, apesar de ser reconhecida como modalidade legítima de descentralização de recursos, quando implementada em grande escala, como vem acontecendo no Brasil, pode dar origem a diversos problemas para a eficiência do sistema federativo. Os governos locais ficam desestimulados a incrementarem sua base tributária e tornam-se dependentes das transferências. Como resultado dessa política, pode ocorrer o enfraquecimento da arrecadação dos governos subnacionais. O estudo de Souza S. (2003) já indicava que no nível municipal a figura das transferências de recursos já apresentava uma relação de quase o dobro dos recursos provenientes de arrecadação própria.

Nesse sentido, os resultados desta pesquisa remetem à necessidade de pesquisar e de monitorar o crescimento das transferências intergovernamentais após a Constituição de 1988, por via de novas instituições, bem como avaliar o impacto da

ampliação demasiada desse instrumento sobre algumas variáveis citadas no marco teórico e na literatura, como o crescimento do endividamento e a redução da arrecadação própria.

Por força dessas alterações, tanto no aumento de novas formas de distribuição de recursos, como na instituição e aumento de contribuições, pode-se dizer que a continuada mudança nas instituições fiscais no Brasil tem dado origem a significativas mudanças na estrutura do federalismo fiscal brasileiro. Se já se apontava para o fato de o modelo brasileiro ser marcado pela grande presença dos fundos de transferências, este estudo evidenciou que o uso desse instrumento só tem se aprofundado ao longo dos últimos anos, talvez, indicando que uma nova reforma seja necessária para evitar os desvios e males da excessiva utilização deste instrumento.

6 CONCLUSÕES

Visando à consecução dos objetivos específicos discriminados no item 1.2 desta pesquisa, este estudo procurou percorrer didaticamente os caminhos que levassem à consecução do objetivo geral e, em última análise, à resposta da pergunta da pesquisa.

Após uma revisão bibliográfica detalhada sobre os temas atuais que envolvem o estudo do federalismo fiscal, englobando os principais conceitos e discussões, procurou-se desenvolver uma pesquisa bibliográfica e documental intensa para caracterizar o modelo de federalismo fiscal implementado pela última constituição do Brasil.

Como resposta ao primeiro objetivo específico, essa caracterização buscou resgatar as origens do atual modelo, recuperando informações desde a origem da república no Brasil. Como a evolução do federalismo fiscal brasileiro, ao longo dos anos, tem sido marcada por um processo contínuo de aperfeiçoamento, em que um novo modelo surge em resposta às deficiências e inadequações momentâneas do modelo anterior, a compreensão completa da atual estrutura vertical do federalismo fiscal brasileiro só foi possível com o resgate das estruturas que o antecederam.

Assim, esta pesquisa conseguiu evidenciar que o atual modelo pode ser caracterizado por um maior grau de descentralização fiscal, principalmente se comparado aos seus antecessores. Tanto competências tributárias foram distribuídas em maior quantidade aos dois níveis inferiores da Federação, como a utilização de fundos de transferências não vinculadas atingiu níveis sem precedentes.

Em um segundo momento, tendo em vista as informações apresentadas pela literatura⁸² de que o modelo federativo implementado pela Constituição de 1988 vinha sofrendo diversas alterações institucionais importantes nos últimos tempos, esta pesquisa procurou caracterizar os principais instrumentos institucionais que pudessem ter alguma influência sobre a ordem federativa de arrecadação e distribuição de recursos.

A caracterização desses instrumentos permitiu verificar que o governo federal vem adotando a política de instituir novos instrumentos fiscais com potencialidade para alterar a distribuição de recursos fiscais entre os três níveis de governo. Como ressalta Palermo (2000), o governo federal vem conseguindo instituir essa série de novas instituições fiscais nos últimos anos graças à influência determinante que exerce sobre o poder legislativo e à competência legislativa extraordinária para edição de medidas provisórias, que caracterizam a gestão de governo no Brasil.

Assim, foi possível confirmar que a criação de novas contribuições, bem como o aumento das contribuições já existentes, foram medidas fiscais recentralizadoras que sobressaíram sobre as demais, constituindo-se na principal alteração institucional do federalismo fiscal brasileiro nos últimos anos.

Complementariamente, em um terceiro momento, procurou-se identificar uma série de dados, desde a promulgação da última constituição, que refletisse a participação de cada nível de governo na Arrecadação Tributária Bruta, para avaliar possíveis tendências descentralizadoras ou recentralizadoras ao longo dos últimos anos.

Analisando os dados que refletiram a participação de cada nível de governo no total arrecadado, ou seja: a capacidade arrecadadora de cada um, pode-se concluir que a União tem conseguido, nos últimos anos, não só manter sua

⁸² Afonso e Serra (1999), Mora e Varsano (2001), entre outros, são exemplos de autores que citam que alterações importantes têm ocorrido no federalismo fiscal brasileiro nos últimos anos.

capacidade de arrecadação, quando comparada aos demais níveis de governo, como tem também conseguido estabelecer um leve e discreto aumento de participação no total de recursos arrecadados. Esse resultado reflete a eficiência arrecadatória dos instrumentos fiscais utilizados nos últimos anos.

Por fim, ao identificar e analisar os dados da evolução das transferências constitucionais e da Receita Tributária Disponível de cada um dos níveis de governo, foi possível confirmar uma afirmação recorrente na literatura especializada sobre a ocorrência de uma leve recentralização de recursos na União nos últimos anos. Os dados levantados indicam que medidas descentralizadoras, como as transferências de recursos da União para as demais esferas de governo, não têm tido o mesmo efeito das medidas recentralizadoras adotadas no período após a Constituição. Em especial, as transferências constitucionais da União para os municípios são as que tem sofrido mais.

Como resultado, esses dados apontam para a avaliação de que a suspeita dos especialistas que acompanham o federalismo fiscal brasileiro se confirma, ainda que de forma bastante sutil e sem maiores sobressaltos. A União tem aumentado sua Receita Tributária Disponível.

Com efeito, o presente estudo, com base nas conclusões e análises aqui apresentadas, e passando pela consecução dos objetivos específicos estabelecidos, consegue, assim, chegar ao objetivo principal deste trabalho e responder à pergunta de pesquisa.

Os resultados produzidos nesta pesquisa permitem afirmar que, baseada na prática da continuada instituição de novas normas fiscais, em especial instituições relacionadas às contribuições sociais, **a Federação brasileira vem sofrendo um processo, leve e gradual, de recentralização de recursos na União, especialmente a partir da metade dos anos noventa.**

Ou seja, respondendo à pergunta da pesquisa, a descentralização fiscal no Brasil vem passando por um processo tênue de retrocesso (ou recentralização), percebido mais facilmente a partir de meados da década de noventa.

Quanto a sugestões de novas pesquisas, sobre a constatação de uma tendência recentralizadora de recursos, a partir da segunda metade da década de noventa, fica a sugestão de novas pesquisas com dados igualmente recentes, porém, utilizando como parâmetro o gasto público, e não a arrecadação, para verificar se há similitude entre os resultados alcançados. O estudo sob enfoque dos

gastos públicos levaria em conta, além dos recursos arrecadados, o aspecto do endividamento público. Como a literatura aponta que o endividamento sofreu severas restrições nos últimos anos (SOUZA, S., 2003), é de se esperar que os resultados sejam bastante semelhantes aos encontrados aqui.

Outra sugestão de pesquisa que fica é a idéia de se avaliar a correlação entre mudanças na distribuição de recursos entre os diferentes níveis de governo e alterações na distribuição de encargos e responsabilidades pela prestação de serviços públicos. Como citado ao longo do texto, parece ter havido não apenas alterações na redistribuição de recursos, mas também na redistribuição de responsabilidades e encargos na prestação de serviços públicos, como saúde e educação⁸³.

Por fim, é importante monitorar se esse processo de recentralização se estabiliza em algum ponto ou se continuará avançando. Caso continue avançando, é fundamental que se avalie o surgimento ou não de efeitos negativos atribuídos à centralização, tais como o desestímulo à *accountability*, à boa governança e à eficiência na alocação de recursos públicos.

⁸³ Em seu estudo, Santos (2003) constata que os municípios tiveram sua participação na prestação de serviços públicos bastante aumentada, através do aumento de investimento público quando comparada aos outros níveis de governo, sugerindo que tenha havido descentralização de encargos no período pós-88.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMOVICH, Ivan B.; HOSP, Gerald. Fiscal Federalism for emerging economies: lessons from Switzerland? **Publius: The Journal of Federalism**, v. 33, n. 1, p. 1-21, winter 2003.

AFONSO, José R. R.; SERRA, José. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-30, dez. 1999.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ARAÚJO, Cícero. Entre o Estado e a revolução. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 17, n. 49, p. 39-54, jun. 2002.

ARRETCHE, Marta. Federalismo e democracia no Brasil: a visão da ciência política norte-americana. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 15, n. 4, p. 23-31, out./dez. 2001.

BAHL, Roy W. Descentralização fiscal: uma perspectiva mundial. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, ano 1, n. 2, p. 129-145, set. 2001.

BARBOSA, Fernando de H., *et al.* **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**. Brasília: SINAFRESP/FENAFISCO, 1998.

BASTOS, Celso R. **Dicionário de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1994.

BOBBIO, Norberto. **Locke e o direito natural**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 31 out. 2005.

_____. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2005.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 24 de janeiro de 1967. Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 nov. 2005.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988a. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 49 de 08 de fevereiro de 2006. Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 13 fev. 2006.

_____. Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 nov. 2005.

_____. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988b. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 6 mar. 2006.

_____. Lei nº 8.033, de 12 de abril de 1990. Altera, mediante conversão em lei das Medidas Provisórias nºs 160, de 15 de março de 1990, e 171, de 17 de março de 1990, a legislação do Imposto sobre Operações Financeiras, instituindo incidências de caráter transitório sobre os atos que menciona, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 6 mar. 2006.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991a. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mar. 2006.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mar. 2006.

_____. Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996a. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mar. 2006.

_____. Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996b. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mar. 2006.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mar. 2006.

_____. Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE), e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 nov. 2005.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jan. 2006.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003a. Altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jan. 2006.

_____. Lei nº 10.966, de 9 de novembro de 2004a. Autoriza a União a prestar auxílio financeiro aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o objetivo de fomentar as exportações do País. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 29 mar. 2006.

_____. Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 24 nov. 2005.

_____. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991b. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mar. 2006.

_____. Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993. Institui o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mar. 2006.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996c. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mar. 2006.

_____. Medida Provisória nº 1.807, de 25 de fevereiro de 1999a. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e sobre o lucro líquido, do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 22 fev. 2006.

_____. Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999b. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 22 fev. 2006.

_____. Ministério da Fazenda. Regimento interno da Secretaria da Receita Federal. Portaria MF nº 030, de 25 de fevereiro de 2005a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 30 mar. 2005.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Estudos tributários 11: carga tributária no Brasil 2002**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2003b.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Estudos tributários 13: carga tributária no Brasil 2003**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2004b.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Estudos tributários 14: carga tributária no Brasil 2004**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2005b.

BRESSER PEREIRA, Luiz C. **Estado, aparelho de Estado e sociedade civil**. Brasília: ENAP, out. 1995. (Texto para discussão, n. 4).

_____. A reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle. **Revista de Cultura Política**, São Paulo, n. 45, p. 49-95, 1998.

COSSÍO, Fernando A. B. **Disparidades econômicas inter-regionais, capacidade de obtenção de recursos tributários, esforço fiscal e gasto público no federalismo brasileiro**. Dissertação premiada em 1º lugar no 21º Prêmio BNDES de Economia. Rio de Janeiro: BNDES, 1998. 134 p.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 13-43.

DRENTH, Pieter J. D., *et al.* **Handbook of work and organizational psychology**. New York: John Wiley & Sons Ltd., 1984. p. 13-47.

DINIZ, Eli. **Crise, reforma do Estado e governabilidade: Brasil 1985-1995**. 2ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 1999. p.175-219.

_____. Uma perspectiva analítica para a reforma do Estado. **Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais**, São Paulo, n. 45, p. 29-48, 1998.

FREUND, John E; SIMON, Gary A. **Estatística aplicada: economia, administração e contabilidade**. 9ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

GASPARINI, Carlos E.; MELO, Cristiano S. L. de. **Eqüidade e eficiência municipal: uma avaliação do fundo de participação dos municípios – FPM**. Monografia premiada em 1º lugar no VIII prêmio do Tesouro Nacional. Tópicos especiais em finanças públicas. Brasília: ESAF, 2003. 72 p.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana C. **Finanças públicas, teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GOMES, Gustavo M.; MAC DOWELL, Maria C. **Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios: o que é mau para o econômico nem sempre é bom para o social**. Brasília: IPEA, fev. 2000. (Texto para discussão, n. 706).

GONZÁLES RÍO, Maria J. **Metodología de la investigación social**. Técnicas de recolección de datos. Alicante: Editorial Aguaclara, 1997.

GREMAUD, Amaury P. Descentralização na América Latina: benefícios, armadilhas e requisitos. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, ano 1, n. 2, p. 129-145, set. 2001.

JAYME JR., Frederico G.; SANTOS, Valéria C. V. **Distribuição dos recursos tributários, carga tributária e reforma tributária: impacto nos municípios**. Belo Horizonte: UFMG/Cedeplar, 2003.

JOUMARD, Isabelle; KONGSRUD, Per M. **Fiscal relations across government levels**. Paris: OECD, Dec. 2003 (OECD Economics Department Working Papers, n. 375).

LAFER, Celso. O significado de República. **Estudos Históricos**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 4, p. 214-224, 1989.

LEMGRUBER, Andréa T. **Federalismo fiscal no Brasil**: evolução e experiências recentes. Brasília, 1997. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 13 set. 2004.

LEMMON, Maria E. Fiscal decentralization and federalism in Latin America. **Publius**, Philadelphia, v. 31, n. 4, p. 23-42, Fall 2001.

LEVI, Lucio. Federalismo. *In*: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 12^a ed. Tradução de Carmem C. Varriale *et al.* Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004. p. 475-486.

LOPES FILHO, Osíres de A. A competência tributária e a questão da federação. *In*: MORHY, Lauro (Org.). **Reforma tributária em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003. p. 137-152.

LOUREIRO, Maria R. Instituições, política e ajuste fiscal. O Brasil em perspectiva comparada. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 16, n. 47, p. 75-96, outubro 2001a.

_____. O controle da burocracia no presidencialismo. Burocracia e reforma do Estado. Fundação Konrad Adenauer. **Cadernos Adenauer**, São Paulo, ano II, n. 3, p. 47-72, 2001b.

MAINWARING, Scott. Multipartidismo, federalismo robusto y presidencialismo en Brasil. **Araucária**, Sevilla, v. 1, n. 2, p. 58-120, 1999.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. (trad. de Antônio D'Elia). São Paulo: Círculo do Livro, 1981.

MATIAS-PEREIRA, José. Reforma do Estado e controle da corrupção no Brasil. **Revista de Administração Mackenzie**. São Paulo, ano 4, n. 1, p. 39-58, 2002.

_____. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIESKOWSKI, Peter; MUSGRAVE, Richard. Federalism, grants, and fiscal equalization. **National Tax Journal**, Washington, v. 52, n. 2, p. 239-260, June 1999.

MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. **Fiscal decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties.** Rio de Janeiro: IPEA, dez. 2001. (Texto para discussão, n. 854).

MUSGRAVE, Richard A. The three branches revisited. **Atlantic Economic Journal**, Edwardsville, v. 17, n. 1, p. 1-7, Mar. 1989.

_____. Reconsidering the fiscal role of government. **The American Economic Review**, Nashville, v. 87, n. 2, p. 156-159, May 1997.

NETO, Valter B. de A.; SOUSA, Maria da C. S. de. **Tributação da renda e do consumo no Brasil.** Brasília: ECO/UnB, set. 2002. 31p. (Série de textos para discussão, n. 239). Disponível em: <<http://www.unb.br/face/eco>>. Acesso em: 5 set. 2004.

NOGUEIRA, Ruy B. **Curso de direito tributário.** 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OATES, Wallace E. An essay on fiscal federalism. **Journal of Economic Literature**, Nashville, v. 37, n. 3, p. 1.120-1.149, Sept. 1999.

_____. Fiscal competition or harmonization? Some reflections. **National Tax Journal**, Washington, v. 54, n. 3, p. 507-512, Sept. 2001.

OLIVEIRA, José C. de; SILVA, Paulo F. e. **Reformas das instituições fiscais: reflexões sobre o caso do Brasil.** Santiago de Chile: CEPAL, 2000. 40 p.

PALERMO, Vicente. Como se governa o Brasil? O debate sobre instituições políticas e gestão de governo. **Dados.** Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, 2000.

PINTO, Wellington. **Alta confiabilidade e gestão do risco operacional: um estudo em uma instituição financeira.** Dissertação (Mestrado em Administração) –

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação, Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

PRUD'HOMME, Remy. The dangers of decentralization. **The World Bank Research Observer**, Cary, v. 10, n. 2, p. 201-220, 1995.

REZENDE, Fernando. Evolução da estrutura tributária: experiências recentes e tendências futuras. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n. 13, p. 4-32, jun. 1996.

_____. Federalismo fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 15, n. 3, p. 5-17, jul.-set. 1995.

_____. Transformações demográficas, responsabilidades do Estado e tamanho do governo. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 1, p. 83-91, jan.-fev. 2001.

ROESCH, Sylvia M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, Luiz C. R. Descentralização fiscal e reforma tributária: a difícil tarefa do federalismo brasileiro. **Bahia Análise & Dados**, Salvador, v. 12, n. 4, p. 61-67, mar. 2003.

SOUZA, Celina. Governos e sociedades locais em contextos de desigualdades e de descentralização. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 3, p. 431-442, 2002.

SOUZA, Saulo S. de. **Entre performance política e performance fiscal**: o legado do governo Cardoso para o federalismo fiscal brasileiro. Brasília: ESAF, 2003. 73 p. Monografia premiada em 2º lugar no VIII Prêmio Tesouro Nacional – 2003, Tópicos Especiais de Finanças Públicas.

TANZI, Vito. Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects. **The World Bank Research Observer**, Annual Conference Supplement, Cary, p. 295-316, 1995.

TOJAL, Flávio; CARVALHO, Wagner. Teoria e prática da burocracia estatal. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 31, n. 1, p. 51-68, jan.-fev. 1997.

TONETO JR., Rudinei; MENEZES, Rafael T. de. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as despesas municipais para os municípios do Sudeste. In: XXIX ENCONTRO DA ANPAD, 29, Brasília, 2005. **Anais Eletrônicos do XXIX ENANPAD**. Brasília: ANPAD, 2005. p. 1-16.

TORRES, Brum. **Figuras do Estado moderno**. São Paulo: Brasiliense, 1989.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro. IPEA. Jan. 1996. (Texto para discussão, n. 405).

VARSANO, Ricardo *et al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, ago. 1998. (Texto para discussão, n. 583).

VERSIANI, Flávio R. A dívida pública interna e sua trajetória recente. Brasília, ECO/UnB, mar. 2003. (Série de Textos Para Discussão, n. 284). Disponível em: <<http://www.unb.br/face/eco>>. Acesso em: 10 mar. 2005.

VIANNA, Salvador W. *et al.* **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996**. Rio de Janeiro, IPEA, set. 2000. (Texto para discussão, n. 757).

VOLKWEISS, Roque J. **Direito tributário nacional**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1998.

APÊNDICE A

A Tabela 1, apresentada a seguir, é o resultado da coleta de dados secundários, realizada na SRF, durante os meses de janeiro, fevereiro e março de 2006 e é a fonte de dados de todos os gráficos deste trabalho.

Tabela 1
Números da ATB e RTD de 1989 a 2004

	NCz\$ milhões	Cr\$ milhões	Cr\$ milhões	Cr\$ milhões	CR\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
	1989*	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Arrecadação Própria Total	–	9.141.222	39.585.308	439.748.414	9.937.747	102.889	192.287,77	225.650,83	252.754,78
Arrecadação Própria União	–	6.153.744	26.250.546	297.680.868	7.135.515	71.456	129.320,66	150.708,07	171.023,62
% Da Arrecad. antes das transf	67,50	67,32	66,31	67,69	71,80	69,45	67,25	66,79	67,66
(-) Transferências a Estados	–	-518.707,55	-2.470.368,30	-25.783.391,42	-628.532,81	-5.749,19	-12.164,82	-15.739,64	-18.066,87
(-) Transferências a Municípios	–	-412.069,47	-1.859.118,84	-20.128.687,29	-482.433,87	-4.185,44	-8.799,89	-10.329,51	-11.656,15
(=) Receita da União Após Transfer.	–	5.222.967	21.921.059	251.768.789	6.024.548	61.521	108.355,94	124.638,92	141.300,60
% da Arrecad. Após Transfer.	61,10	57,14	55,38	57,25	60,62	59,79	56,35	55,24	55,90
Arrecadação Própria Estados	–	2.703.081	11.440.741	125.082.453	2.498.331	27.880	53.753,11	63.862,76	68.930,16
% da Arrecadação antes das transf	29,90	29,57	28,90	28,44	25,14	27,10	27,95	28,30	27,27
(+) Transferências da União	–	518.707,55	2.470.368,30	25.783.391,42	628.532,81	5.749,19	12.164,82	15.739,64	18.066,87
(-) Transferências para Municípios	–	-663.102,75	-2.763.191,32	-30.576.015,16	-615.534,18	-6.734,50	-13.368,95	-15.976,66	-17.341,34
(=) Receita Estadual Após Transfer.	–	2.558.686	11.147.918	120.289.829	2.511.329	26.895	52.548,98	63.625,74	69.655,69
% da Arrecad. Após Transfer.	25,00	27,99	28,16	27,35	25,27	26,14	27,33	28,20	27,56
Arrecadação Própria Munic.	–	284.397	1.894.021	16.985.094	303.902	3.553	9.214,00	11.080,00	12.801,00
% da Arrecadação antes das transf	2,70	3,11	4,78	3,86	3,06	3,45	4,79	4,91	5,06
(+) Transferências da União	–	412.069,47	1.859.118,84	20.128.687,29	482.433,87	4.185,44	8.799,89	10.329,51	11.656,15
(+) Transferências dos Estados	–	663.102,75	2.763.191,32	30.576.015,16	615.534,18	6.734,50	13.368,95	15.976,66	17.341,34
(=) Receita Municipal Após Transfer.	–	1.359.569	6.516.331	67.689.796	1.401.870	14.473	31.382,85	37.386,17	41.798,49
% da Arrecad. Após Transfer.	13,90	14,87	16,46	15,39	14,11	14,07	16,32	16,57	16,54

Continua

Tabela 1
Números da ATB e RTD de 1989 a 2004

	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	Crescimento 1994 a 2004
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	
Arrecadação Própria Total:	271.749,93	309.543,25	359.658,93	408.597,66	477.252,98	541.568,56	631.004,14	513,29%
Arrecadação Própria União	186.454,74	216.037,90	249.248,69	282.229,06	333.326,17	375.509,72	439.623,65	515,24%
% Da Arrecad. antes das transf	68,61	69,79	69,30	69,07	69,84	69,34	69,67	0,32%
(-) Transferências a Estados	-21.129,14	-23.504,31	-26.842,26	-30.211,90	-35.955,81	-38.114,36	-39.958,98	595,04%
(-) Transferências a Municípios	-13.983,02	-16.452,00	-17.920,09	-20.739,72	-25.563,79	-27.004,69	-30.943,35	639,31%
(=) Receita da União Após Transfer.	151.342,58	176.081,59	204.486,34	231.277,44	271.806,57	310.390,67	368.721,33	499,34%
% da Arrecad. Após Transfer.	55,69	56,88	56,86	56,60	56,95	57,31	58,43	-2,27%
Arrecadação Própria Estados	71.142,19	78.516,35	94.215,58	108.066,34	123.683,20	142.284,41	165.324,37	492,99%
% da Arrecadação antes das transf	26,18	25,37	26,20	26,45	25,92	26,27	26,20	-3,31%
(+) Transferências da União	21.129,14	23.504,31	26.842,26	30.211,90	35.955,81	38.114,36	39.958,98	595,04%
(-) Transferências para Municípios:	-18.769,71	-21.085,77	-25.825,34	-29.975,49	-33.947,46	-38.974,20	-44.859,26	566,11%
(=) Receita Estadual Após Transfer.	73.501,62	80.934,89	95.232,51	108.302,75	125.691,55	141.424,57	160.424,08	496,49%
% da Arrecad. Após Transfer.	27,05	26,15	26,48	26,51	26,34	26,11	25,42	-2,74%
Arrecadação Própria Munic.	14.153,00	14.989,00	16.194,66	18.302,26	20.243,61	23.774,43	26.056,12	633,26%
% da Arrecadação antes das transf	5,21	4,84	4,50	4,48	4,24	4,39	4,13	19,56%
(+) Transferências da União	13.983,02	16.452,00	17.920,09	20.739,72	25.563,79	27.004,69	30.943,35	639,31%
(+) Transferências dos Estados	18.769,71	21.085,77	25.825,34	29.975,49	33.947,46	38.974,20	44.859,26	566,11%
(=) Receita Municipal Após Transfer.	46.905,72	52.526,77	59.940,09	69.017,47	79.754,86	89.753,32	101.858,73	603,77%
% da Arrecad. Após Transfer.	17,26	16,97	16,67	16,89	16,71	16,57	16,14	14,75%

Elaboração do autor. Dados obtidos na SRF e em Varsano *et al.* (1998).

* Apenas os dados de 1989 foram extraídos de Varsano *et al.* (1998).

Conclusão

APÊNDICE B

A Tabela 2, apresentada a seguir, traz o resultado do teste T da diferença entre médias de duas amostras, para as séries de dados da Arrecadação Tributária Bruta de 1995 a 1999, chamada Série 1, e de 2000 a 2004, chamada Série 2. O intervalo de dados avaliado corresponde aos últimos dez anos avaliados por esta pesquisa, período marcado pelo plano Real e pela estabilização da inflação.

Tabela 2
Teste T para a Arrecadação Tributária Bruta: 1995 a 1999 versus 2000 a 2004

Série 1 (1995 a 1999)						Média	Desv. Padrão	Variância
1995	1996	1997	1998	1999				
União	67,25	66,79	67,66	68,81	69,79	68,0600	1,2232	1,4961
Estados	27,95	28,30	27,27	26,18	25,37	27,0140	1,2241	1,4984
Municípios	4,79	4,91	5,06	5,21	4,84	4,9620	0,1720	0,0296
Série 2 (2000 a 2004)						Média	Desv. Padrão	Variância
2000	2001	2002	2003	2004				
União	69,30	69,07	69,84	69,34	69,67	69,4440	0,3079	0,0948
Estados	26,20	26,45	25,92	26,27	26,20	26,2080	0,1907	0,0364
Municípios	4,50	4,48	4,24	4,39	4,13	4,3480	0,1593	0,0254

Teste T das médias comparando as séries 1 e 2

Nível de significância: 0,05

Hipótese nula: não há diferença significativa entre as médias das séries

Para 0,05 de significância: $-2,306 \leq T \leq 2,306$

	Teste T	Resultado
União	-2,4536	rejeitada hipótese nula
Estados	1,4548	confirmada hipótese nula
Municípios	5,8575	rejeitada hipótese nula

APÊNDICE C

A Tabela 3, apresentada a seguir, traz o resultado do teste T da diferença entre médias de duas amostras, para as séries de dados da Receita Tributária Disponível de 1995 a 1999, chamada Série 1, e de 2000 a 2004, chamada Série 2. O intervalo de dados avaliado corresponde aos últimos dez anos avaliados por esta pesquisa, período marcado pelo plano Real e pela estabilização da inflação.

Tabela 3

Teste T para a Receita Tributária Disponível: 1995 a 1999 versus 2000 a 2004

Série 1 (1995 a 1999)

	1995	1996	1997	1998	1999	Média	Desv. Padrão	Variância
União	56,35	55,24	55,90	55,69	56,88	56,0120	0,628466	0,394970
Estados	27,33	28,20	27,56	27,05	26,15	27,2580	0,750780	0,563670
Municípios	16,32	16,57	16,54	17,26	16,97	16,7320	0,376922	0,142070

Série 2 (2000 a 2004)

	2000	2001	2002	2003	2004	Média	Desv. Padrão	Variância
União	56,86	56,60	56,95	57,31	58,43	57,2300	0,717391	0,514650
Estados	26,48	26,51	26,34	26,11	25,42	26,1720	0,449077	0,201670
Municípios	16,67	16,89	16,71	16,57	16,14	16,5960	0,279964	0,078380

Teste T das médias comparando as séries 1 e 2

Nível de significância: 0,05

Hipótese nula: não há diferença significativa entre as médias das séries

Para 0,05 de significância: $-2,306 \leq T \leq 2,306$

	Teste T	Resultado
União	-2,8556	rejeitada hipótese nula
Estados	2,7758	rejeitada hipótese nula
Municípios	0,6477	confirmada hipótese nula