

442021

O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA ECONÔMICA



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



295/94



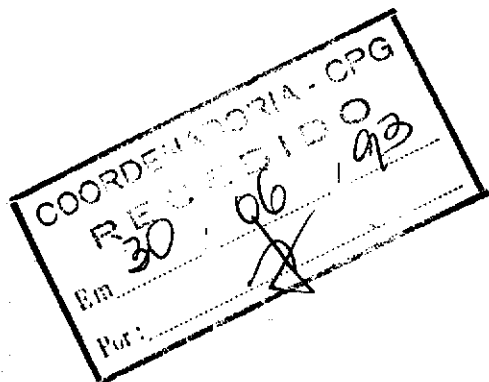
1199400295

Banca Examinadora

Prof. Orientador Dr. Eurico Korff

Prof. _____

Prof. _____



FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

WILSON DE MORAES TORRENTE

O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA ECONÔMICA

Dissertação apresentada ao Curso de
Mestrado em Administração Pública
da FGV/EAESP Área de Concentração:
Economia e Finanças Públicas, como
requisito para a obtenção de título
de Mestre em Administração.

Orientador Prof.Dr.Eurico Korff

SÃO PAULO
1 9 9 3

I N D I C E

Agradecimentos.....	III
Introdução.....	1
Capítulo I - A História do Imposto e da Tributação no Brasil.....	6
I.1 Os tributos na Antiguidade.....	7
I.2 Os tributos na Idade Média.....	8
I.3 O Sistema tributário no primeiro período colonial do Brasil (1500/1650).....	9
I.4 O segundo período colonial (1651/1808).....	14
I.5 A vinda da Família Real.....	19
I.6 A proclamação da Independência e o Império...	22
I.7 A proclamação da República e a Constituição de 1891.....	27
I.8 As Constituições de 1934, 1937 e 1946.....	30
I.9 O golpe de 1964, o Código Tributário Nacional e as Constituições de 1967, 1969 e 1988.....	38
Capítulo II - Discussão dos caminhos de uma reforma tributária.....	46
II.1 O federalismo e a discriminação de rendas...	47
II.2 A complexidade do sistema tributário brasileiro.....	51
II.3 Os caminhos para uma reforma tributária.....	52
II.4 As propostas para uma reforma tributária....	54
Capítulo III - O IPI e os princípios teóricos de tributação.....	64
III.1 Princípios de um sistema tributário: Neutralidade e Equidade.....	64
III.2 Classificação dos tributos.....	69
III.3 O Imposto sobre Produtos Industrializados..	74
III.4 O Regulamento do Imposto sobre Produtos industrializados.....	85
III.5 A Tabela de incidência do IPI (TIPI).....	87
III.6 O papel do IPI na modernização tributária..	90
Capítulo IV	91
IV.1 Atos legais e administrativos de alcance fiscal.....	92
IV.2 Atos legais e administrativos com objetivo de estabilização econômica.....	94
IV.3 Atos legais e administrativos para incen- tivarem setores específicos da economia.....	97
IV.4 Atos legais e administrativos para incentivarem a exportação.....	100
IV.5 Outros atos legais e administrativos.....	108
IV.6 Breve resumo das alíquotas vigentes(1989)..	109
IV.7 O IPI como expoente da agilidade de uma política fiscal.....	114

Capítulo V - O papel do IPI dentro de uma reforma tributária.....	116
V.1 O papel do IPI dentro de nossa atual estrutura tributária.....	116
V.2 O nosso atual sistema tributário.....	119
V.3 As propostas de reforma tributária e o IPI..	120
V.4 Conclusão.....	123

BIBLIOGRAFIA

QUADROS (os quadros encontram-se na página seguinte a indicada)

Quadro I - Receitas da União - 1808/1883.....	26
Quadro II- Receitas da União - 1900/1965.....	30
Quadro III-Participação percentual de alguns itens no Imposto de Consumo - 1937/1964.....	76
Quadro IV- Participação percentual dos setores de atividade econômica na arrecadação do IPI.....	91
Quadro V- Composição percentual da receita tributária brasileira.....	92
Quadro VI- Principais produtos da pauta de exportação Brasileira entre 1968 e 1987.....	100
Quadro VII-Exportações brasileiras segundo os capítulos da NBM, entre 1971 e 1988.....	100
Quadro VIII-Distribuição percentual dos incentivos à exportação entre os setores da economia....	106
Quadros comparativos de receita arrecadada e repasses do Fundo de Participação dos Estados, por UF.....	124

AGRADECIMENTOS

Os agradecimentos costumam ser longos e incompletos. temo que não farei exceção à regra. De antemão peço desculpas a dezenas de pessoas que contribuíram para a elaboração deste trabalho, e cujos nomes aqui não constam, mas tenham certeza que estão registrados em minha gratidão.

Agradeço a minha família, nas pessoas de meu pai e minha mãe, por terem me ensinado aquilo que mais prezo ter aprendido: a dividir o que tenho e a lutar pelo que é necessário.

Aos meus professores, ninguém melhor que meu orientador Prof.Dr.Eurico Korff para representá-los, através da dedicação, do respeito, e de sua interminável paciência e determinação.

Aos meus amigos, a Rita em especial, que pelo seu companheirismo me mostrou que o mais importante nesta vida não são as conquistas objetivas, mas a construção do sujeito.

Aos funcionários da EAESP/FGV, em especial aos da biblioteca e ao Sr.Paulo, do Fundo de Bolsas, que desde o meu tempo de graduação, sempre se mostraram atenciosos para comigo.

Ao Secretário da Receita Federal, ao Inspetor da Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo, que se mostraram sensíveis ao meu interesse em fazer este curso, e dentro dos limites de suas atribuições, esforçaram-se para que isto fosse possível.

A Capes, que financiou um, dos nove semestres que durou este curso.

São Paulo, junho de 1993.

INTRODUÇÃO

O tema proposto para esta dissertação, "O Imposto sobre Produtos Industrializados como Instrumento de Política Econômica", busca alcançar dois objetivos básicos: 1) produzir um material sobre este importante tributo, até agora com pouco volume de produção acadêmica, a partir da ótica de economia e finanças públicas; e 2) aproveitar a discussão deste tributo para fazer uma retrospectiva histórica da tributação no Brasil e as perspectivas para sua evolução, dentro das propostas de reforma tributária atualmente discutidas.

A abordagem deste tema, norteadada pelos objetivos acima mencionados, far-se-á muito além do estrito limite econômico, como pode a princípio sugerir o título. De fato, sendo esta dissertação uma etapa do Curso de Mestrado em Administração Pública, na área de concentração Economia e Finanças Públicas, nada mais justo do que construir a dissertação a partir da ótica da administração das finanças públicas, ou tendo esta como referencial das análises. Para Dalton, "Finanças Públicas constituem um desses assuntos que se situam na linha divisória entre a economia e a política." (1).

(1) DALTON, Hugh. Princípios de Finanças Públicas. 4.ed. Rio de Janeiro, FGV, 1967, p.29.

É exatamente este conceito que vai implicar em situar a história dos tributos no Brasil, as propostas de reforma tributária, e a análise do IPI em particular, dentro do contexto político, econômico e o ordenamento jurídico vigente. Para satisfazer estes pressupostos, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos.

No primeiro capítulo é feito um retrospecto histórico da estrutura tributária brasileira, dentro do contexto político, econômico e administrativo. Qual é o "Estado" que cobra e qual é o papel do contribuinte dentro deste Estado, como ele está organizado política e administrativamente. A questão tributária está intimamente ligada ao papel do Estado em uma sociedade, pois o tributo é a fonte de recursos que sustenta o Estado. Citando Osziak(2), o surgimento e a expansão das atividades estatais nos países menos desenvolvidos expressam os desajustes da estrutura de dominação social e política, baseadas na dependência e no subdesenvolvimento. Este fenômeno é insuficiente, continua Osziak, para delinear as características do aparato estatal nestes países subdesenvolvidos. Na América Latina, particularmente, seria preciso remontar aos tempos coloniais para observar as funções cumpridas pelas organizações estatais sob a dominação da metrópole, como este aparato se

(2) OSZLAK, Oscar. Notas Críticas para una teoría de la Burocracia Estatal. Doc.Cedes/GE, Ulasco n.8, Buenos Aires, 1977, pp.45-47.

comportou durante a transformação da colônia em Estado soberano, e ainda, a própria dinâmica de desenvolvimento imposta a estes países que deram origem a profundas contradições, ora surgindo o aparato estatal como regulador de conflitos sociais, ora como patrocinador de novas atividades econômicas não acessíveis ao capital privado nacional.

No segundo capítulo vamos discutir um tema bastante atual, a reforma tributária, a partir de duas das principais propostas: a proposta do imposto único e aquela que propõe a fusão do IPI, ICMS e ISS em um único tributo de valor adicionado, reduzindo para cinco o número total de impostos em nossa estrutura tributária. A discussão deste tema se fará a partir da ótica da administração tributária, mas terá como referencial o Estado de Direito e a Cidadania, onde as mudanças a serem implementadas precisam não apenas de um laudo técnico, mas principalmente, do aval da sociedade, expresso por uma ampla discussão dentro dos setores organizados da sociedade civil. Ao introduzirmos tais princípios, a discussão abandona a órbita técnica e passa a envolver valores e práticas culturais, sociais e políticas que não cabem dentro dos estritos limites da economia, e este é o grande diferenciador do administrador público, o duplo papel que ele deve desempenhar: um o de ser um agente de mudança e modernização do aparato estatal e o outro de

desempenhar suas funções dentro dos limites da confiança de que seu cargo é depositário.

O terceiro capítulo trata exclusivamente do IPI, desde quando surgiu no final do século passado como Imposto de Consumo, sua evolução através deste século, tanto no aspecto legal quanto na sua importância como fonte de recursos. Esta retrospectiva será importante para discutir alguns conceitos importantes de finanças públicas, como participação dos impostos indiretos em uma estrutura tributária, prós e contras destes tributos, progressividade e regressividade de tributos, além de destacar a importância do Imposto de Consumo como fonte de recursos do Tesouro Nacional, onde assume a liderança em meados da década de 1930 para ser superado apenas quarenta anos depois, pelo imposto de renda. Também neste capítulo, resumidamente, comentarei sua atual estrutura e a sua tabela (Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados - [IPI]).

O quarto capítulo vai tratar especificamente do período compreendido entre a reforma tributária de 1965/1966 e 1990. Este período é particularmente importante, porque é nele que o IPI vai ser utilizado com mais ênfase no seu papel de poderoso instrumento de política econômica. "É indiscutível que a reforma (tributária) contribuiu não somente para dotar o sistema tributário nacional de maior racionalidade como para aprimorá-lo tecnicamente. Nesta perspectiva, ela

emergiu, efetivamente, como divisor de águas entre o sistema precedente, atrelado basicamente ao campo jurídico, sem maiores preocupações de ordem econômica, e o seu resultante, onde se tornou possível a utilização dos tributos como instrumento de política econômica."(3). Este capítulo será construído a partir das diversas medidas tomadas pela administração, levantadas a partir da Lex do período 1967/1990, e sua repercussão na pauta de exportações, em sua composição interna quanto a contribuição dos diversos setores de atividade econômica e do volume de crédito para exportação.

Finalmente, no quinto capítulo vamos fazer uma análise global do papel do IPI dentro do sistema tributário, sua importância enquanto instrumento de política econômica e suas características que o tornam indispensável dentro de uma política de modernização do sistema tributário.

(3) OLIVEIRA, Fabricio A.. A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil. Debates, São Paulo, 1981, p.77

C A P Í T U L O I

A HISTÓRIA DO IMPOSTO E A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A história do imposto está ligada a história geral, econômica e principalmente política. Rever a história do imposto não é apenas recontar em grandes linhas a história ligada ao Estado e ao indivíduo, a história deve também nos fornecer uma explicação. O imposto, como contribuição pecuniária compulsória, como é conhecido em nossos dias, é uma técnica liberal, pois foi uma maneira encontrada pela sociedade de extinguir a obrigatoriedade dos indivíduos prestarem serviços ao Estado, pois antigamente, cada indivíduo deveria contribuir com seus próprios serviços e com a disponibilidade de seus bens para a defesa do Estado. O imposto surge, então, como contribuição espontânea dos cidadãos para que o Estado pudesse manter suas tropas para garantir a defesa de seu território e administrar seus bens e suas conquistas.(4)

O estágio de desenvolvimento social e econômico é que determina a estrutura tributária de uma sociedade. Citando John Due, Fernando Resende explica que a evolução da estrutura tributária de um país atravessa três fases: a) na fase mais primária predominam os impostos diretos,

(4) Ardant, Gabriel. *Historie de L'Impôt*. Paris, Fayard, 1971, p.9-11.

principalmente sob a forma de imposto territorial sobre a propriedade rural; b) durante a "decolagem", os tributos indiretos, primeiro os impostos sobre comércio exterior e depois superados por impostos sobre transações internas; e c) finalmente, após a "decolagem", os impostos diretos, como o imposto sobre a renda.(5).

1.1 Os tributos na antiguidade

Na antiguidade, o Egito, que embora experimentasse um grande desenvolvimento de técnicas agrícolas, era uma sociedade "fechada" tendo como principal fonte de receita tributária os impostos que incidiam diretamente sobre a produção. Como ainda não era conhecida a moeda, os tributos eram arrecadados em espécie(bens). Já a Mesopotâmia que possuía uma intensa atividade comercial, se utilizava de alguns metais como referência e a receita tributária oriunda dos impostos sobre o comércio tinha importância mais significativa. No entanto, durante toda a antiguidade, a principal fonte de riqueza do Estado era proveniente da exploração direta de seu patrimônio. Os gregos e os romanos continuaram aperfeiçoando as técnicas tributárias, e o indivíduo era a principal base de tributação, pois o Estado dividia o montante de recursos necessários pelo número de cidadãos e cobrava de cada um uma parte igual(imposto per

(5) Silva, Fernando Antonio Rezende da. Finanças Públicas. São Paulo, Atlas, 1983, p.42.

capita, origem do termo "capitação"). Mas outros tributos até hoje conhecidos foram sendo criados, como o imposto territorial, o imposto sobre heranças, imposto sobre indústrias e profissões, além de formas rudimentares de se tributar a renda e o comércio.

1.2 Os tributos na idade media

O fim do Império Romano e as invasões bárbaras provocaram na Europa um retrocesso nas atividades econômicas. Durante o feudalismo, a exploração direta do patrimônio e as contribuições dos senhores feudais constituíram a principal fonte de receita pública dos Estados de então. Porém, por volta do século XI, a cobrança de tributos proporciona um significativo avanço da sociedade no campo político, pois cada vez mais os reis enfrentavam resistência na hora de recolher os tributos. Difundiram-se, em várias regiões da Europa, as "cúrias régias" que eram assembleias formadas pela nobreza e pelo clero que deveriam ser consultadas sempre que o rei precisasse aumentar sua receita tributária. Na Espanha, essa assembleia incorporou também os representantes dos ofícios e do comércio, e passou a denominar-se corte. Na Inglaterra, a "Magna Carta" surgiu depois de uma revolta dos barões contra a ferocidade tributária do príncipe João sem Terra, que em 1215 viu-se obrigado a assinar um documento, comprometendo-se a não

cobrar nenhum tributo sem o consentimento do "conselho dos comuns".

1.3 - O Sistema tributário no primeiro período colonial do Brasil (1500/1650).

No Brasil, após sua descoberta, a Coroa Portuguesa mandou para cá, em 1501, uma expedição exploradora que "voltou a Portugal com um carregamento de pau-brasil. D.Manuel declarou desde logo o pau-brasil monopólio da coroa, e julgou mais acertado aos interesses portugueses arrendar as novas terras descobertas a um rico mercador de Lisboa, D.Fernão de Noronha." (6) O arrendatário se comprometia a mandar para cá, anualmente, três naus para carregar de pau-brasil e pagar à Coroa 1/5 do valor da madeira. Este tipo de exploração se mostrou muito dispendioso em comparação com o lucro que se obtinha no comércio com as índias, pois a carga que se trazia de lá era muito mais valiosa, e não precisava enfrentar as hostilidades dos índios nem dos estrangeiros que frequentavam o litoral em busca dos recursos naturais.

Em 1530, chega ao Brasil a primeira expedição colonizadora, comandada por Martin Afonso de Souza, trazendo colonos, gado e alguns jesuitas que fundaram a cidade de

(6) Simonsen, Roberto C. História Econômica do Brasil 1500 - 1820, 1967, p.53.

São Vicente, no litoral de São Paulo, e ali se instalaram. Neste mesmo ano, o rei de Portugal, agora D.João III, resolve adotar aqui para o Brasil o regime de capitânicas hereditárias, já experimentado com sucesso em Madeira e Açores, divide o Brasil em 15 lotes e os entrega a fidalgos portugueses para que eles trouxessem para cá, gente, gado, sementes e ferramentas de lavoura, com totais direitos sobre os tributos exceto o quinto sobre o ouro e pedras preciosas, e com total liberdade de exploração exceto as especiarias que eram monopólio da Coroa.

Entre os direitos do donatário, além de cobrar os tributos existentes no reino, estava o de doar até 20% das terras da capitania (o donatário não era proprietário das terras), explorar as marinhas de sal, as moendas de água, escravizar os índios, direitos de portagem dos barcos nos rios, provimento dos cargos públicos com direito das contribuições dos beneficiados e administração da justiça.

Já os colonos estavam obrigados, com sua gente (filhos, agregados e escravos), a servirem ao donatário em caso de guerra, a pagarem os tributos que lhes fossem exigidos e tinham o direito de pedir e receber terras em sesmarias.(7).

(7) Simonsen, R.C. História Econômica do Brasil 1500 - 1820 p.83.

Este regime logo se revelou ineficiente, e Portugal passou a readquirir os lotes, começando pela capitania da Bahia de Todos os Santos, que passaria a ser a sede do novo governo centralizado, e implantou o Governo Geral.

O primeiro governador geral foi Tomé de Souza, nomeado em 1548 e a quem foi entregue um regimento, que alguns historiadores consideram a primeira Constituição brasileira: " O Governador Geral deveria dar favor e ajuda às demais povoações, ministrar-lhes justiça e prover nas coisas que cumprisse ao serviço de Sua Alteza e aos negócios da Real Fazenda." (8). Junto com o Governador Geral vieram o Ouvidor Geral para cuidar da justiça e o Provedor Geral para cuidar da fazenda. No entanto, pelo menos até meados do século XVII, seu poder (do Governador Geral) se restringia às imediações da sede, pois a grande extensão territorial, esparsamente povoada conferia ao grande proprietário rural um poder que se estendia muito além de seus domínios, pois ele é que organizava a defesa das incursões frequentes dos selvagens, transformando a mão de obra a seu serviço em verdadeiros exércitos, quando necessário.

A economia da época estava baseada principalmente na produção de açúcar, ou seja, grandes propriedades com lavoura extensiva (terra não era escassa) e mão de obra escrava, primeiro os índios e depois os negros. Os poucos

(8) Buarque de Holanda, 1982 : 106)

brancos assalariados que existiam estavam empregados como feitores e mestres de açúcar. Os pequenos proprietários pouco significavam para a economia de então e viviam à sombra dos senhores de engenho, em uma condição quase servil.

O poder político local era exercido pelas Câmaras Municipais, que por sua vez eram dominadas não pela população urbana, mas pelos grandes proprietários rurais, que se valiam de diversos expedientes para excluírem dos processos eleitorais a verdadeira população urbana: os artesãos e comerciantes. Durante praticamente todo este primeiro período colonial, as câmaras e mesas de alfândega eram as únicas projeções da administração pública no Brasil, e se instalavam simultaneamente à criação dos povoados. As câmaras eram um poderoso instrumento de poder político, as vezes muito maior que do próprio Governador Geral, poder este que se estendia muito além do que as leis estabeleciam, pois fixavam salários e preços das mercadorias, curso e valor das moedas e estabeleciam os tributos.(9)

A importância da colônia no contexto econômico da época, como fornecedora de açúcar para um mercado em franca expansão, embora conferisse ao grande proprietário o papel acima mencionado em um panorama mais amplo, tornava o grande

(9) Prado Jr. Caio. Evolução Política do Brasil Colônia e Império. Brasiliense, São Paulo, 19a.ed., 1991, p.30.

proprietário refém dos interesses das grandes companhias internacionais, que financiavam a instalação dos engenhos e mantinham o monopólio do comércio do produto para o mercado internacional.

Um fato curioso a destacar é que durante quase todo o período colonial, praticamente não havia moeda, e o pouco comércio interno existente era feito através de trocas. A cobrança dos tributos era feita em mercadorias ou animais, e como a coroa precisava de dinheiro, os cargos de exator de impostos eram leiloados, e aqueles que o arrematassem entregavam a quantia em moeda em troca do "direito" de arrecadar para si os impostos da região. Estes cargos eram disputados por pessoas com algumas posses e muito vigor físico.

No decorrer do período colonial, foram criados as sisas, as alcavalas, impostos de chancelaria e molinetes, impostos de passagem, impostos de engenho. Quando alguma atividade econômica se sobressaía, logo era alcançada pelo fisco. Durante o ciclo do açúcar, longo foi o período em que este foi monopólio ou da Cia. das Índias Orientais, durante a ocupação holandesa (1580 a 1640), ou da metrópole.

Este primeiro período colonial, como define Caio Prado, que vai de 1500 a aproximadamente 1650, tem estas características: o Brasil não forma uma unidade, trata-se de

"um aglomerado de órgãos independentes, ligados entre si apenas pelo domínio comum, porém, muito mais teórico que real, da mesma metrópole."(10). O poder político na colônia era exercido pelos grandes proprietários rurais através das Câmaras Municipais, cujo processo eleitoral, como vimos acima, lhes assegurava total soberania.

1.4 - O segundo período colonial (1651 a 1808)

A partir da segunda metade do século XVII, com o fim das guerras holandesas, começam a se processar profundas modificações nas relações políticas internas, e também com relação a metrópole(11). O comércio com as índias orientais praticamente terminara, o reino português atravessava um período de penúria, recém libertado do jugo espanhol, e o Brasil passou a ter grande significado econômico para Portugal, que passa então a intervir mais intensamente em nossa economia, buscando aqui rendas tributárias que cresciam rapidamente. As Câmaras Municipais sofrem então um processo de esvaziamento político ao mesmo tempo em que os governadores gerais tem sua influência ampliada.

Ao mesmo tempo aumentam as restrições de comércio. Em 1661 é proibido o comércio da colônia a todos os navios

(10) Prado Jr. Caio. Evolução Política do Brasil Colônia e Império, p.32.

(11) Sobre este período ver Simonsen, R.C. História Econômica do Brasil 1500 - 1820 e Prado Jr.Caio. Evolução Política do Brasil Colônia e Império.

estrangeiros. Em 1684 é vedado a todos os navios saídos do Brasil tocarem em portos estrangeiros, com o objetivo de tornar Portugal o único entreposto para as mercadorias brasileiras. No entanto, o maior volume de lucros da metrópole sobre a colônia provinha das companhias montadas à semelhança da Companhia da Índias Orientais. Criou-se a primeira em 1647, a Cia Geral do Comércio para o Estado do Brasil; outras a sucedem, Cia. Geral do Grão-Pará, Cia. Geral do Comércio de Pernambuco, etc.

A expansão do comércio de escravos também se fez sob forte tributação: cobravam-se direitos de entrada destes no território, os que fossem mandados dos engenhos para a mineração custavam a seus donos um tributo como forma de desestimular esta transferência, foi criado um imposto de sisa de 5% sobre o escravo ladino, como eram chamados os escravos que já estavam ambientados na colônia, além do fato de, por um longo período, o próprio tráfico de escravos ter sido monopólio da coroa.

Da mesma forma, o aumento da demanda de couro no final do século XVII, também foi objeto de vários artifícios tributários. Logo que a demanda se firmou, no início do século XVIII, o produto proveniente das colônias platinas começou a fazer concorrência ao produzido no reino, o governo português proibiu então o consumo de sola no Rio de Janeiro que não fosse fabricada dentro do Reino, ao mesmo

tempo que instalava a Colônia do Sacramento. Como o couro desta colônia era proveniente do gado bravo caçado nos pampas, ou de contrabando das colônias espanholas feito pelos índios, não era alcançado pelos dízimos, o que levou o governo português a estabelecer o quinto do couro da Colônia do Sacramento, em 1699, e exigindo que todo o couro ali produzido fosse exportado para o Rio de Janeiro.

Também na segunda metade do século XVII, o sal passou a ter um rendimento bastante grande aqui na colônia. Como era de consumo indispensável para a criação e bastante farto, quer no vale do São Francisco, como no litoral do Rio Grande do Norte e em Cabo Frio, não tardou o governo português em proibir sua extração, como forma de garantir a produção de Setúbal, Alverca e Figueira, todas na metrópole. O suprimento de sal era feito através de contratadores que, embora tendo aqui o produto quase que naturalmente produzido, o traziam da metrópole, o que o tornava muito mais caro. O crescimento das povoações do centro sul, devido o aumento das explorações do interior em busca de ouro, tornou difícil o suprimento, e o governo português autorizou que, quando o abastecimento estivesse prejudicado, poderia em comum acordo entre os arrematadores e os oficiais de câmara, retirar o necessário das marinhas de Cabo Frio. Não bastasse todo este artificialismo que encarecia demasiadamente o produto tão essencial, criou-se na capitania de São Paulo um imposto adicional sobre todo o sal

que por ali transitasse, tendo como argumento a necessidade de guarnecimento da fortificação do porto de Santos. Um dos reflexos destes atos foi a difusão do habito do uso da canjica entre os paulistas, por se tratar de uma alimentação que dispensa o uso deste condimento.

A expansão da mineração, que experimentou seu apogeu em meados do século XVIII, foi vítima da fúria tributária da coroa portuguesa. Primeiro foram enviados ao interior os provedores, a partir de 1700, para receberem o quinto e emitirem uma guia que dava prova da quitação do tributo. Depois, em 1713, como forma de submeter ao controle toda produção aurífera à coroa portuguesa, foi proibida a circulação de ouro em pó e foram criadas as casas de fundição. Com vários protestos dos mineradores sobre as casas de fundição, foi feito um acordo estipulando uma finta anual de 30 arrobas, ficando livre a exportação. Logo a coroa desfêz esse acordo e tentou instituir um imposto por bateia de 10 oitavas por ano, isso em 1715. Sempre que a coroa ameaçava implantar um novo sistema de tributação ou de obrigatoriedade das casas de fundição, os mineradores ofereciam um aumento da finta, que no ano de 1732 já alcançava 100 arrobas anuais. Em 1735 foi instituído o imposto de capitação a razão de 4,75 oitavas por escravo, que segundo os cálculos da coroa deveria render 135 arrobas de ouro por ano. Este tributo era tremendamente injusto, principalmente para quem trabalhava fora da zona de grande

produção. Em 1750, com a subida de D.José I ao trono, volta o sistema de quintos, garantindo os mineradores um mínimo anual de 100 arrobas. É este sistema de tributação que vai incentivar o primeiro movimento de independência do Brasil, a Inconfidência Mineira, pois com o passar dos anos os mineradores iam acumulando um déficit em relação ao mínimo garantido, e quando o governo português ameaçou efetuar a derrama, assim chamado o ato de cobrança compulsória, houve o levante de Ouro Preto.

Por volta da segunda década do século XVIII, o Brasil já respondia por 25% da receita atribuída ao orçamento geral do Reino, participação esta que continuou crescendo durante todo o século. As principais rubricas do orçamento, referentes às alfândegas e ao tabaco, baseavam-se na produção e comércio da colônia brasileira.

"Sendo Portugal o entreposto de todo esse comércio, ganhava na importação das manufaturas estrangeiras que iriam ser consumidas no Brasil; ganhava novamente nos tributos que esses artigos pagavam na colônia; ganhava nos impostos dos produtos que a colônia exportava em pagamento dos que consumia." (12)

(12) Simonsen, R.C. História Econômica do Brasil 1500 - 1820 p.366.

Até mesmo imposto de catástrofe, como foi chamado o imposto para reconstrução de Lisboa que sofreu um terremoto em 1768 e imposto de casamento, que foi um imposto instituído para a formação do dote de D.Joaquina, aviltaram o contribuinte brasileiro.

1.5 - A vinda da Família Real (1808)

Com a vinda da Família Real para o Brasil em 1808, foragida das invasões napoleônicas, uma significativa mudança ocorre na economia brasileira. O primeiro ato do Príncipe Regente, ao chegar à Bahia em 24 de janeiro de 1808, é a assinatura do decreto de abertura dos portos a todas as nações amigas, e a criação do Imposto de Importação, que seria durante muitos anos(até meados da década de 1930) o principal tributo brasileiro. O fim da proibição de instalação de indústrias, e até mesmo a criação de alguns incentivos para que isso ocorresse foi a principal mudança qualitativa na economia brasileira. Também durante o período de estada da corte portuguesa aqui no Brasil, foram criados alguns tributos que até nossos dias ainda existem, embora com outras denominações, como é o caso da décima urbana(imposto predial urbano) e do imposto sobre indústrias e profissões(antecessor do atual imposto sobre serviços). Também cabe a Dom João VI a iniciativa dos primeiros incentivos fiscais, como a redução do imposto de importação para matérias primas que seriam industrializadas aqui,

isenção da décima urbana por um período de 10 anos para quem construísse em terrenos enxugados e aterros ou cultivasse árvores de especiarias ou atividades farmacêuticas, e também isentando do imposto de indústrias e profissões, os estabelecimentos em estradas, arraiais e pequenas povoações. Estes impostos foram criados, mas nenhum dos anteriormente existentes foram extintos.

Com o retorno da Família Real a Portugal, e a permanência de D. Pedro aqui no Brasil, estavam estabelecidas as condições necessárias para a proclamação da independência e o surgimento do Estado Brasileiro. "A formação do Estado nas sociedades periféricas (particularmente na América Latina) foge, como observa U Donnell, à concepção clássica do Estado como reflexo da sociedade civil. Ao contrário, *quanto mais a inserção no mercado mundial e as tentativas para definir e realizar o desenvolvimento foram tardios, mais o papel do aparelho do Estado nos países do terceiro mundo foi decisivo e extenso*. As consequências dessa proposição são várias. De um lado, além do Estado desempenhar em diversas situações históricas decisivas *um papel mais importante que no centro capitalista, a classe dominante nacional é filha do aparelho do Estado*, de outro lado, *o Estado não é a síntese idealizada da sociedade civil existente, mas, ao contrário, sua função é sobretudo de ser o agente de uma*

síntese numa sociedade profundamente heterogênea (O Donnel, 1980:769-770)". (13)

A estrutura tributária de então estava completamente desorganizada, pois existiam ainda alguns tributos remanescentes da época do descobrimento, como o dizimo tradicional de todos os produtos agrícolas, de pescarias e gado, devidos ao monarca; outros que foram criados pelas Câmaras Municipais no período colonial, como chancelaria, selos e molinetes e outros cobrados pelos magistrados; e ainda os impostos instituídos pelo reino, como o subsídio real ou nacional, que alguns autores consideram o precursor do imposto de consumo, posteriormente IPI, que representavam direitos cobrados sobre a carne verde, os couros crus ou curtidos, a aguardente de cana e as lãs grosseiras, manufaturadas no país. Ao todo eram 95 rubricas, muitos tributos superpostos ou concorrentes, devido à total indisciplina quanto à fixação de competência tributária. (14)

A forma pacífica como se processa a independência em nada altera o aparelho do Estado montado pela Família Real. Mesmo "No período que se estende da instauração do Império

(13) Trindade, Hélgio. Bases da Democracia Brasileira: Lógica Liberal e Práxis Autoritária (1822/1945). In: Como Renascer as Democracias. São Paulo, Brasiliense, 1985, p.49-50.

(14) Korff, Eurico. Finanças Públicas Municipais. RAE Set/Out.1977, p.11

(1822) à queda da Primeira Republica (1930), a sociedade brasileira é preponderantemente agrária. As contradições políticas e o controle do Estado se fazem quase inteiramente entre as oligarquias rurais. Em consequência, os regimes políticos que se sucedem não ultrapassam os limites do liberalismo oligárquico. Neste contexto, as principais características institucionais do sistema político, que permitem compreender as bases e os limites de sua dinâmica liberal, evoluem ao longo de diferentes fases."(15) O reflexo deste panorama político na estrutura tributária, é o Estado diminuto, arrecadando apenas o necessário para suas atividades fundamentais, como a justiça e a defesa.

1.6 - A Proclamação da Independência e o Império (1822/1889)

Com a proclamação da Independência e a outorga da Constituição de 1824, importantes modificações foram introduzidas na estrutura tributária e na administração pública, como a instituição do orçamento público, a extinção de alguns tributos vigentes desde o descobrimento, e a introdução do princípio da capacidade contributiva dentro dos preceitos da Constituição que em seu artigo 179 número XV estabeleceu que: "Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção de seus haveres."

(15) Trindade, H. Bases da Democracia Brasileira: Lógica Liberal e Práxis Autoritária (1822/1945).p.58

A instituição do Orçamento Público, regulamentado pela Lei de 27/08/1828 (que obrigava o Ministro da Fazenda a apresentar até o dia 15 de maio de cada ano, o balanço geral da receita e despesa de todas as províncias, relativas ao ano findo, bem como a importância de todas as rendas públicas), foi sem dúvida o maior avanço das finanças públicas observado nesta Constituição, embora a divisão de competência tributária entre a União e os Municípios, prevista nos artigos 167 e 169, seja vista também como um grande avanço na estruturação do sistema tributário nacional. Esta Constituição foi outorgada em 1824, dentro de um período difícil de convivência entre o Imperador e as instituições políticas de então. Algumas de suas proposições, como a valorização das finanças municipais em detrimento da autonomia provincial, foi totalmente subvertida pela legislação que se seguiu, de tendência centralizadora, e que embora tenha instituído uma terceira competência, a das províncias, de fato mantinha com o Estado Central a real capacidade de tributar no país.

Neste período foram abolidos, entre outros, os impostos especiais sobre os engenhos de açúcar, o dízimo de consumo (onerantes da produção da pesca e criação de animais), mantida a taxa para produtos destinados a exportação, o redízimo sobre o pescado, o dízimo eclesiástico, dízimo e quaisquer direitos aplicados aos barcos de pesca pela saída ou entrada dos mesmos, e também

foram eliminados os direitos de 15% em algumas províncias do Império, sobre produções brasileiras transportadas de umas províncias para outras.

Também houve um disciplinamento sobre as contribuições decretadas pelas antigas câmaras; foram concedidas isenções a diversas atividades, como por exemplo: isenção aos pequenos garimpeiros de quaisquer tributos, mantida a tributação para os grandes mineradores; isenção para importação de reprodutores; isenção para saída e trânsito do gado entre uma província e outra; isenção, nos limites da província, para o couro; isenção sobre a colheita de folhas de mangue destinadas a cortume de couro.

Outras medidas reduzindo, alterando e regulamentando matérias tributária e financeira do Estado foram tomadas e as mais importantes foram:

Decreto de 30/10/1822 regulamentando os direitos sobre mercadorias importadas do exterior;

Decreto de 04/01/1823 organizou o Consulado, criou e estabeleceu a cobrança dos direitos de exportação;

Lei de 27/08/1830 referente a décima urbana, que iria se incorporar definitivamente à renda provincial pela Lei de 31/10/1832 e a número 99 de 31/10/1835;

Decreto número 13 de 15/12/1830, sanciona a primeira Lei de Meios, votada pelo parlamento brasileiro.

Após a abdicação do trono por Dom Pedro I em favor de seu filho, e antes que este atingisse a maioria necessária para assumir o trono, foi instalado o regime de regência.

Dos regentes que dirigiram o país, sem dúvida Diogo Antonio de Feijó, que já havia exercido o cargo de Ministro da Justiça, foi o regente que maiores mudanças introduziu nas finanças e na administração. No Ministério da Fazenda mudou toda a estrutura do Tesouro Nacional, extinguiu as juntas provinciais do conselho da fazenda e criou o Tribunal do Tesouro Nacional.

Outra mudança importante durante o período de regência, foi a edição do ato adicional de 1834, onde se reconhecia a autonomia provincial e sua competência tributária. No entanto esta diferenciação era apenas formal, uma vez que brechas existentes na legislação praticamente anulavam esta discriminação de rendas entre as diferentes esferas de poder.

Durante o segundo reinado, não houve nenhuma mudança substancial na estrutura tributária brasileira; apenas durante o período da guerra do Paraguai, houve algumas tentativas de aumentar a arrecadação com a implantação de uma contribuição de 3% do salário dos funcionários públicos, e uma taxa dos dividendos distribuídos aos acionistas com

uma alíquota de 1,5%, o que poderia ser considerada a primeira tentativa da implantação do imposto de renda no Brasil. Mas era o imposto de importação, de longe o principal tributo da arrecadação imperial.

Conforme pode ser observado no quadro I e gráficos, o imposto de importação cresceu rapidamente durante quase todo o século passado devido ao comércio exterior brasileiro, que experimentou uma rápida expansão durante o período (em 1808 o imposto de importação arrecadou 715 contos de réis; em 1836, 7.188 contos de réis; e, em 1883, 73.205 contos de réis).

Esta expansão enfrentou ainda alguns percalços, impostos pelos ingleses, nossos maiores parceiros comerciais de então, quando por exemplo a Grã-Bretanha abaixou os direitos de alfândega sobre o açúcar proveniente do oriente para 34 shillings por saca, conservando a tarifa de 63 shillings para o açúcar brasileiro e em 24 shillings para o açúcar proveniente de suas colônias. Esta medida teve forte impacto em nossa economia, principalmente no nordeste brasileiro, já que no sudeste o café rapidamente se expandia. Como resposta a esta atitude inglesa, o Ministro Manoel Alves Branco adota nova tarifa aduaneira, que embora tivesse alíquotas modestas se comparadas com as alíquotas existentes na Europa, tinha um cunho francamente protecionista, favorecendo os investimentos, além de

aumentar a receita. Também o fim do tráfico de escravos na década de 1850 vai proporcionar uma liberação de capital para investimento, de modo que a indústria brasileira, ainda que em modestas proporções, começa a se desenvolver.(16)

1.7 - A Proclamação da República e a Constituição de 1891.

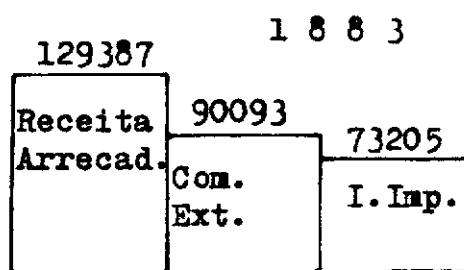
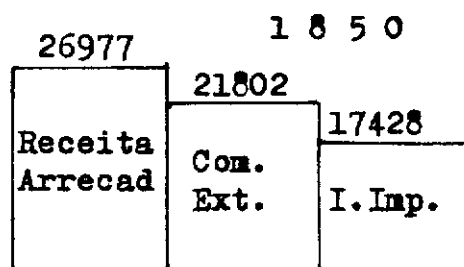
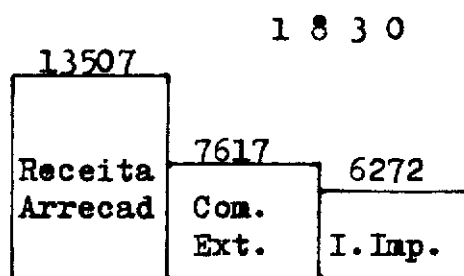
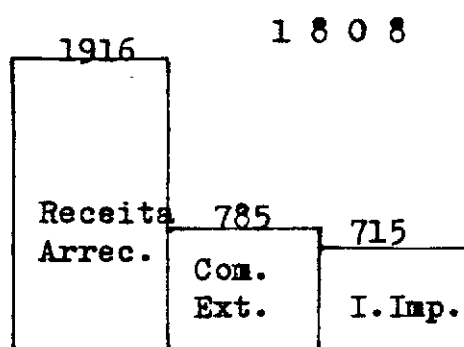
A Proclamação da República em 1889 e a promulgação da primeira constituição republicana em 1891 é que vieram trazer algumas mudanças na estrutura tributária. A constituição do Brasil em República Federativa fez com que uma comissão constituída por um representante de cada uma das 21 províncias, que passariam a se denominar estados, elaborasse o texto referente à estrutura tributária. A escolha deste método revela claramente a inspiração na constituição dos Estados Unidos, onde o federalismo fiscal é um dos pontos de destaque.

Esta Constituição de 1891 é então muito mais detalhada do que a de 1824, principalmente no que diz respeito à competência tributária. O outro ponto diferencial entre as duas é que a primeira, como vimos, de início negligenciou as províncias na discriminação de rendas, em favor dos municípios, fato este só corrigido na forma apenas em 1834,

(16) Pessoa, Reynaldo Xavier C. O Ideal Republicano e seu Papel Histórico no Segundo Reynado : 1870 - 1889. Ed.Arquivo do Estado de S.Paulo, 1983.p.43.

QUADRO I - RECEITAS DA UNIAO 1808/1883

ANO	REC.	ARREC	COM	EXT	IMP.	IMP.	ANO	REC.	ARREC	COM	EXT	IMP.	IMP.
1808	1916	785	715				1846	25693	20481	15836			
1809	2220	810	793				1847	26764	20963	16510			
1810	3033	934	879				1848	24124	18881	14210			
1811	3088	852					1849	25204	19863	15454			
1812	2615	738					1850	26977	21802	17428			
1813	3691	845					1851	31532	25747	20501			
1814	3697	815					1852	35786	29939	24839			
1815	3797	843					1853	36392	29939	24668			
1816	3897	1076	983				1854	34516	27560	23506			
1817	4202	1104	1024				1855	35985	28403	23597			
1818	4819	1559	1443				1856	38634	30396	25484			
1819	4758	1976					1857	49156	40016	32825			
1820	4437	1732	1631				1858	49747	39139	32214			
1821	3997	1867	1650				1859	46920	36681	29021			
1822	3664	1943	1494				1860	43807	33098	27247			
1823	3587	2356	1851				1861	50052	37559	30007			
1824	4478	2939	2380				1862	52489	39873	29364			
1825	4492	2963	2365				1863	48342	36042	27437			
1826	4188	3000	2400				1864	54801	40122	30795			
1827	6668	3367	2450				1865	56996	44399	34476			
1828	4668	2384	2036				1866	58523	44696	33540			
1829	13343	7235	6599				1867	64777	48707	37634			
1830	13507	7617	6272				1868	71201	51334	35871			
1831	13974	6312	4899				1869	87543	64348	45256			
1832	10447	4446	3597				1870	94847	79657	52369			
1833	11676	6612	5735				1871	95885	68371	52994			
1834	12178	7138	6152				1872	101286	76329	58598			
1835	14576	7319	6364				1873	109186	80187	60280			
1836	14053	8314	7188				1874	101399	74232	58702			
1837	13648	10523	7926				1875	103551	74653	55463			
1838	13252	9872	8008				1876	99338	71200	54736			
1839	17148	13441	9989				1877	97738	70373	53938			
1840	18796	14665	10992				1878	108177	73326	56843			
1841	18674	15663	12095				1879	110758	77580	59308			
1842	18803	15391	11994				1880	119217	83547	64754			
1843	18103	14579	10536				1881	127078	88681	65860			
1844	20580	16378	12522				1882	128937	91976	72200			
1845	24273	18868	14817				1883	129387	90093	73205			



Fonte: Séries Estatísticas Retrospectivas. Vol. 3, RJ, IBGE, 1987.

Obs. (1) Valores em contos de réis (1:000\$000)

(2) Em 1828 apenas o primeiro semestre. Os anos seguintes referem-se ao período 01/07 a 30/06.

enquanto a Constituição de 1891, vai ignorar os municípios dentro da discriminação de rendas.

Esta Constituição atribui à União os impostos sobre a importação, direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo exceto sobre atos emanados pelos governos estaduais e taxas de correios e telégrafos.

No artigo 9, onde atribui a competência de tributar aos estados, prevê para estes o imposto de exportação sobre mercadorias de sua própria produção, imposto sobre imóveis rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade e imposto sobre indústrias e profissões. Faculta ainda aos estados a cobrança de taxas de selo, sobre atos próprios de seus negócios, e contribuições concernentes aos telégrafos e correios.

Esta Constituição assegura ainda a liberdade de comércio entre todos os portos brasileiros, de bens nacionais ou estrangeiros que já tenham pago seus direitos; isenta do imposto de exportação, no estado onde esta se processar, mercadorias produzidas em outros estados; e proíbe a tributação de bens e rendas nacionais pelos estados, bem como a renda destes pela União. Faculta aos estados e à União a criação de outras fontes de receitas ainda não discriminadas, e que não contrariem aquilo que ela (a Constituição) estabelece.

Durante a vigência desta Constituição, foram criados os três mais importantes tributos que temos hoje, o imposto de consumo (Lei 641 de 14/11/1899) hoje denominado Imposto sobre Produtos Industrializados, objeto deste trabalho, Imposto de Renda (artigo 31 da Lei Orçamentária número 4625 de 31/12/1922) e o Imposto de Vendas Mercantis (Lei 4625 de 31/12/22) hoje denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, todos de competência federal, sendo que este último passaria à esfera estadual já na constituição de 1934, sob a denominação de Imposto de Vendas e Consignações.

O período compreendido entre a proclamação da república e a crise de 1929, politicamente é denominado de República Velha, pois prossegue com a dominação das oligarquias agro-exportadoras como durante o Império, e dado o revezamento entre os representantes dos cafeicultores de São Paulo e os pecuaristas de Minas Gerais na presidência da república, esta política passou a ser denominada de política café com leite. Economicamente, o país experimentou períodos de expansão e estabilidade econômica. O setor industrial, representado principalmente pela indústria têxtil, experimenta períodos de grande prosperidade como no primeiro lustro da república, durante a primeira grande guerra e depois de 1922.

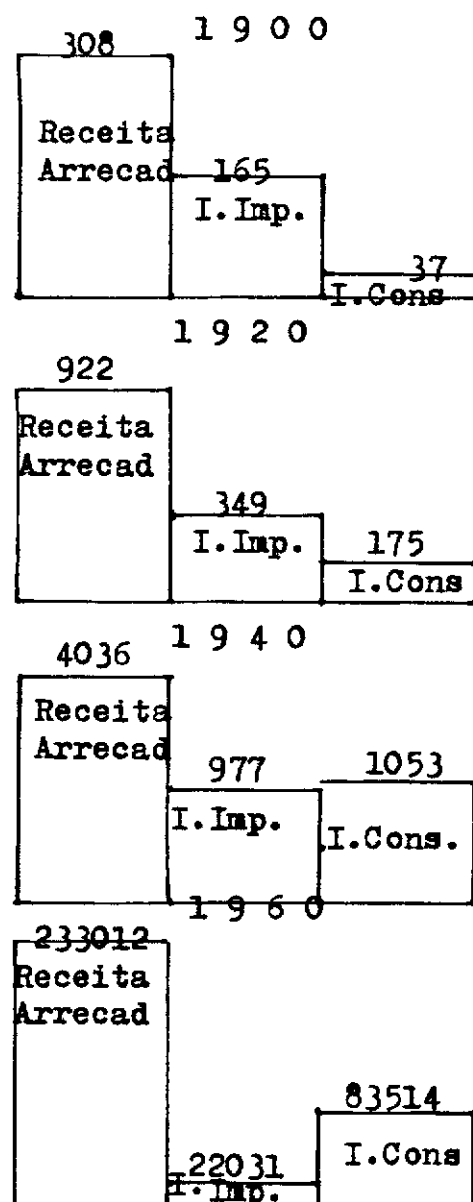
O setor agro-exportador sofreu alguns reveses, principalmente no início do século e no final da década de 1920. O quadro II e gráficos, apresentam o perfil da receita pública entre 1900 e 1965. Nele podemos observar claramente o declínio da receita do imposto de importação durante as crises cambiais de 1904/1906, durante a primeira guerra, durante a crise de 1929 e finalmente sua tendência declinante a partir de meados da década de 1930, confirmando a teoria já mencionada de John Due (ver p.6 e 7 deste capítulo, nota 5), quando afirma que no estágio de "decolagem" de uma economia predominam os impostos indiretos, primeiramente através do imposto de importação, e depois através do imposto de consumo.

1.8 As Constituições de 1934, 1937 e 1946.

A Constituição de 1934, embora tenha tido um curto período de vigência, manteve sua estrutura no que diz respeito a tributos praticamente inalterada nas constituições de 1937 e 1946. Elaborada após um conturbado período político que culminou em uma revolução, a constituinte de 1934 era composta além da representação política por representantes de classes. A grande inovação, em matéria tributária, foi a inclusão do Município na participação da estrutura tributária nacional.

MAPA II - RECEITAS DA UNIAO 1900/1965

ANO	REC	ARREC	I	IMPORT	IMP	CONSIMP	RENDA	ANO	REC	ARREC	I	IMPORT	IMP	CONSIMP	RENDA
1900	307915	164957		36693				1933	2078476	756697		445384	123239		
1901	304512	162094		31566				1934	2519530	837463		512258	152649		
1902	343814	185603		33960				1935	2722693	975082		558223	167366		
1903	415375	189462		35374				1936	3127460	1012105		606024	199452		
1904	442770	197786		35388				1937	3462476	1173413		667074	232391		
1905	401025	224055		35233				1938	3879768	1052512		853666	287312		
1906	431685	240169		43496				1939	3795034	1031197		1029687	323547		
1907	536060	287277		47977				1940	4036460	977514		1053747	410603		
1908	441259	237086		44591				1941	4045554	1058775		1185495	537081		
1909	449898	233084		45744				1942	4376580	674220		1253612	988335		
1910	524819	288747		54628				1943	5442646	596466		1553577	1497547		
1911	563549	317666		59769				1944	7366	902		1947	2037		
1912	615391	348242		62645				1945	9852	1026		2832	2349		
1913	654391	344327		65143				1946	11569	1404		4008	2751		
1914	423252	195115		52223				1947	13853	1876		4462	3901		
1915	404278	152609		67936				1948	15698	1650		4834	4194		
1916	477897	184264		83828				1949	17916	1700		5639	4784		
1917	537441	158361		117720				1950	19372	1694		6409	5581		
1918	618830	171431		119719				1951	27428	2801		8216	8104		
1919	625693	212657		131881				1952	30739	2588		9123	9993		
1920	922259	348914		175636				1953	37057	1384		10774	11639		
1921	891001	318815		154100				1954	46539	2280		14541	15339		
1922	972179	308613		165227				1955	55670	2248		17429	19251		
1923	1258132	460080		258429				1956	74082	1979		22988	24519		
1924	1539187	567497		299135	23765			1957	85788	2763		30480	27018		
1925	1741834	722120		312425	34155			1958	117816	12925		39518	31856		
1926	1647889	577879		363902	35656			1959	157826	19113		53817	46381		
1927	2039506	812030		402900	61142			1960	233012	22031		83514	62229		
1928	2216513	938920		440308	68241			1961	317453	35715		122690	83696		
1929	2399600	928109		426749	75716			1962	511828	58405		204239	115566		
1930	1677952	626224		352237	62022			1963	953053	86810		408065	242946		
1931	1752665	605131		377598	93020			1964	2010623	124401		880001	482414		
1932	1750791	527275		388579	94078			1965	3593920	208512		1307530	1022620		



Fonte: Séries Estatísticas Retrospectivas. Vol.3, RJ, IBGE, 1987.

Obs. Valores em contos de réis de 1900 a 1943, e em milhares de cruzeiros a partir de então. (Cr\$1.000 = mil contos de réis)

O elenco de impostos aumenta sensivelmente em relação à Constituição anterior, e a União que, anteriormente, tinha competência prevista apenas para o imposto de importação, nesta Constituição tem esta competência ampliada para o imposto de consumo de quaisquer mercadorias (exceto os combustíveis de motor a explosão), o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis, e o imposto de transferência de fundos para o exterior, além da previsão constitucional de arrecadar para si, nos territórios, os impostos de competência estadual.

Já os estados continuam com a competência do imposto de exportação, de propriedade territorial, exceto a urbana (que passa para a esfera municipal), de transmissão de propriedade *causa mortis*, de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*. Passam a ter competência também para tributar o consumo de combustíveis de motor a explosão, vendas e consignações (que viria a se constituir a maior fonte de receita dos estados), posteriormente chamado de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e atualmente Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Embora houvesse uma proibição constitucional de cobrança de diferentes alíquotas, decorrentes da origem ou destino das mercadorias, até a reforma tributária de 1965/1966 houve uma verdadeira "guerra" entre os estados no sentido de ampliarem sua receita fiscal oriunda deste tributo.

O imposto sobre indústrias e profissões continua sendo lançado pelo estado, mas passa a ser arrecadado pelo município, que tem sua competência tributária estendida para os impostos de licenças, o imposto predial e territorial urbano (Que se transformou no principal tributo municipal) e o imposto sobre diversões públicas, além das taxas municipais.

Uma inovação introduzida por esta Constituição diz respeito à discriminação de rendas de tributos criados pelos estados e não previstos no texto constitucional. Um dispositivo determina que do produto da arrecadação deste novo tributo, 30% cabe a União e 20% ao município que o gerou. Outro dispositivo constitucional veda a bitributação e garante a União a prevalência no caso de competência concorrente.

A Constituição de 1937, com as emendas número 3 e 4 de 1940, basicamente repete esta estrutura tributária, retirando dos Estados a possibilidade da cobrança do imposto de consumo de combustíveis de motor a explosão, o que conduziu à criação do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, e simplificando a cobrança do imposto predial e territorial urbano.

É nesta década de 1930 que a economia brasileira, a exemplo de toda a economia mundial, experimenta uma forte

queda em suas atividades, e passa a sofrer uma profunda mudança em sua estrutura. A vertiginosa queda no preço externo do café reduz substancialmente a capacidade de importar, o que vai propiciar um incremento das atividades internas para substituir os produtos outrora importados. O imposto de importação, até aqui o tributo mais importante da arrecadação federal, cede a posição para o imposto de consumo, que no ano de 1945 passa por uma grande reformulação.

A Constituição de 1946, embora guarde ainda bastante semelhança com a de 1934, introduziu alguns novos conceitos tributários. Vejamos as principais modificações:

Dentro da competência da União para decretar impostos, introduz o item III "produção, comércio, distribuição e consumo, bem assim a importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem e natureza, estendendo este regime, no que for aplicável, aos minerais do país e a energia elétrica." Este dispositivo constitucional introduz os impostos únicos, voltados para políticas específicas para o petróleo, a energia elétrica e para os minerais.

O parágrafo 2 deste mesmo artigo, complementava: "A tributação de que trata o número III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produtos. Da renda

resultante, 60% no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal."

Outra novidade é o parágrafo 1 do mesmo artigo 15: "são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica."

Sem dúvida, a grande inovação desta constituição de 1946 foi tratar com mais objetividade a repartição de tributos entre as diversas esferas de poder, conforme já pode ser visto acima, no que se refere aos impostos únicos, e também no parágrafo 4 ainda do artigo 15: "A União entregará aos Municípios, exceto os das capitais, 10% do que arrecadar do imposto de que trata o número IV (renda e proventos de qualquer natureza), feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se pelo menos a metade da importância em benefícios de ordem rural." No artigo 20: "Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a de impostos de exportação, exceder em Município que não seja o da capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente 30% do excesso arrecadado;"

Outras modificações foram: a) a transferência integral do direito de cobrar e arrecadar tributo de indústrias e profissões para o Município; b) a diminuição da alíquota máxima para o imposto de exportação para 5%, e a fixação do teto (10%) para a majoração pelo Senado Federal, e a introdução de uma nova figura tributária, a contribuição de melhoria, no número 1 do artigo 30 que trata da competência comum das três esferas de governo em poder tributar: "contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;" e o parágrafo único complementa: "A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo do valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado."

O ambiente econômico da época acusava uma elevação das taxas de inflação nos anos de 1943 e 1944, após 20 anos de estabilidade. A Comissão de Estudos Econômicos do Ministério da Fazenda criada por Osvaldo Aranha em 1934, da qual Otávio Bulhões fazia parte, inspirada no trabalho de Keynes "Como Financiar a Guerra", introduz o imposto de Lucros Extraordinários e mais tarde, em 1951, o Adicional do Imposto de Renda. Estes dois mecanismos, embora modestos, tiveram o mérito de representar as primeiras medidas fiscais do governo, orientadas para fins de fontes alternativas de financiamento do desenvolvimento econômico. O Adicional do Imposto de Renda era uma modalidade de empréstimo

compulsório calculado sobre o imposto de renda a pagar e sobre lucros não distribuídos, e destinava-se ao Fundo de Reaparelhamento Econômico, origem do BNDE. Também um empréstimo compulsório sobre o licenciamento de veículos vai viabilizar a capitalização da Petrobrás.

Neste período compreendido entre a constituinte de 1946 e o golpe militar de 1964, politicamente o Brasil viveu o período denominado "populismo" e "desenvolvimentismo", marcado pela demagogia política, cujas maiores expressões são o próprio Vargas que se reelege em 1950, Juscelino em 1956 e Jânio Quadros em 1960. Para Maria do Carmo Campello de Souza (17) o sistema decisório do Estado, durante este período, estava apoiado em um sistema partidário que proporcionava eleições competitivas (populistas) e na burocracia estatal que centralizava as decisões econômicas com relativa autonomia em relação aos partidos políticos (desenvolvimentista).

Em 1958 mais um importante passo é dado em direção à modernização tributária : o imposto de consumo deixa de ser cobrado em cascata e passa a ser não cumulativo. Note-se que, embora a idéia de não cumulatividade dos impostos de consumo, ou o imposto sobre valor adicionado, já tivesse

(17) Souza, Maria do Carmo C. A Democracia Populista (1945/1964): Bases e Limites. In: Como Renascer as Democracias, S.Paulo, Brasiliense, 1985, p.49-50.

surgido na Alemanha no começo do século, poucos países a haviam colocado em prática.

No início da década de 1960 foi aprovada a emenda constitucional número 5 de 21/11/1961 que aumentou para 15% a parcela do imposto de renda a ser transferida para os Municípios e 10% do imposto de consumo. Estas transferências de recursos para os Municípios, independente de seu tamanho ou população, provocaram um rápido aumento do número de Municípios; os 1669 Municípios existentes em 1945 se transformaram em 2339 em 1955, em 3062 em 1961. Também o imposto territorial rural e o imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos passam a esfera municipal.

Em 1962 foi celebrado um acordo entre o Ministério da Fazenda e a Fundação Getúlio Vargas, objetivando uma ampla reforma no Ministério da Fazenda. Foi constituída uma comissão de alto nível, com a colaboração de profissionais e técnicos da administração pública, e de acadêmicos nacionais e do exterior, como Carl Shoup (que por esta experiência publica o livro "O Sistema Tributário Brasileiro" em português e inglês), e deste trabalho (da comissão) surgiram várias sugestões adotadas pela reforma tributária de 1965/1966 e pela reforma administrativa do Ministério da Fazenda de 1967.

1.4 - O Golpe de 1964, o Código Tributário Nacional, e as Constituições de 1967, 1969 e 1988.

Após o golpe militar de abril de 1964, em 23/05/1964 foi feita a emenda constitucional número 7, suspendendo até 31/12/1964, a vigência do parágrafo 34 do artigo 141 que exigia prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributo em cada exercício.

A reforma tributária de 1965/1966 se inicia com a emenda constitucional número 18 de 01/12/65 e se completa com a publicação da lei 5172 de 25/10/66 que se constituiu no Sistema Tributário Nacional.

O conjunto de tributos passa a ser encarado como um sistema tributário, composto por impostos, taxas e contribuições de melhoria, e agrupa os impostos, conforme o tipo de incidência, em quatro grupos:

- a) Comércio Exterior;
- b) Patrimônio e Renda;
- c) Produção e Circulação;
- d) Especiais.

A Emenda Constitucional número 18 assim discrimina a competência dos impostos de então:

A União cabem os impostos sobre Comércio Exterior, de importação e exportação (este ultimo até então tendo sido de competência dos estados), o imposto sobre propriedade territorial rural, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras, o imposto sobre serviços de transportes e comunicações (exceto os estritamente municipais) e os impostos únicos especiais sobre combustíveis e lubrificantes, sobre energia elétrica e sobre minerais.

Com relação ao IPI, o texto era explicito quanto à seletividade e progressividade das alíquotas do mesmo; e quanto ao imposto de exportação e sobre operações financeiras determinava que a receita de ambos destinava-se à formação de reservas monetárias.

Aos estados cabem o imposto sobre a transmissão de bens imóveis (excluindo os que se destinavam à incorporação do capital de pessoas jurídicas) e o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM).

Aos municípios cabem o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Também no que diz respeito à distribuição dos tributos, a emenda constitucional introduz modificações, reservando 10% para o fundo de participação dos municípios e 10% para o fundo de participação dos Estados, do produto da arrecadação do imposto sobre a renda e do imposto sobre produtos industrializados, estabelecendo algumas vinculações quanto à aplicação destes recursos. Transfere integralmente ao município, onde estiver localizada a propriedade, o imposto territorial rural arrecadado. Aos Estados e Municípios caberiam também 60% da arrecadação do imposto sobre combustíveis e lubrificantes e energia elétrica, e 90% do imposto sobre Minerais.

A lei número 5172 de 25/10/1966, dispõe sobre o sistema tributário nacional, e através do artigo 7 do ato complementar número 36 de 13/03/1967 passou, incluídas as alterações posteriores, a denominar-se Código Tributário Nacional. Em seu artigo 1, a Lei 5172 dispõe que ela regula as normas gerais de direito tributário, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva e regulamentar. Embora esta Lei esteja fundamentada na emenda constitucional número 18 de 01/12/1965, já substituída por outras três Constituições, ela ainda continua em vigor, pois a atual Constituição no artigo 146 determina que cabe à lei complementar dispor sobre conflito de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar e o

estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, que até hoje ainda não foi completada.

A lei 5172 de 25/10/1966 estabelece em seu artigo 3 que "tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"; no artigo 4 diz que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação; e no artigo 5 "os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."

Também esta lei define imposto (tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte), taxas (tem como fato gerador o exercício do poder de polícia, e a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, colocado a sua disposição) e contribuição de melhoria (que já havia sido definida na Constituição de 1946).

A Constituição de 1967, nascida dentro de um regime autoritário e extremamente centralista, dá à União prerrogativas excepcionais, como por exemplo a de, atendendo a relevante interesse social ou econômico, conceder isenções de impostos federais, estaduais ou municipais, dispositivo

este flagrantemente desrespeitoso à autonomia financeira das esferas estaduais e municipais. Com relação à estrutura tributária vigente, nada acrescenta.

A constituição de 1969 também não contempla maiores modificações na estrutura tributária, e apenas vai realçar o excessivo centralismo financeiro da União, ao reduzir para 5% o repasse do imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados para o fundo de participação dos estados, 5% para o fundo de participação dos municípios e fundo especial.

Com relação aos repasses aos fundos de participação, é importante frisar que no período de redemocratização (após 1974) eles novamente voltaram a crescer.

A atual Constituição, promulgada em 1988, significou ao sistema tributário uma verdadeira inversão, no sentido de privilegiar as administrações estaduais e municipais com maior volume de recursos, sem que isto tenha tido contrapartida na descentralização de responsabilidades, o que ensejou algumas investidas federais no sentido de transferir aos estados e municípios obrigações que antes eram da União. A principal ofensiva neste sentido, conhecida como "Operação Desmonte" foi capitaneada pelo então ministro Mailson da Nóbrega (1988/1990), e entre outras coisas, por exemplo, cogitava de transferir aos estados a responsabilidade na manutenção da malha rodoviária federal.

tais ofensivas foram imediatamente neutralizadas pela própria razão da existência deste desequilíbrio no texto constitucional, a fragilidade política do executivo, somada à fragilidade partidária e sobretudo a prática da política clientelista, fortalecida pelo desequilíbrio representativo das unidades federativas.

Com relação à estrutura tributária, esta Constituição extinguiu os impostos unicos, incluindo os combustíveis, energia elétrica e minerais na base tributária do ICMS, que também passou a alcançar as telecomunicações e transportes intermunicipais, além de passar a ser também seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e contar com maior numero de alíquotas. Ainda com relação aos estados facultou a cobrança de um adicional do imposto de renda. Aos municípios transferiu o imposto sobre transmissão inter-vivos e facultou a cobrança do imposto de vendas de combustíveis a varejo. Para a União criou o imposto sobre grandes fortunas a ser regulamentado por lei complementar que até hoje não foi votada.

Com relação à votação de leis complementares, são inúmeras as matérias que aguardam regulamentação, como a própria legislação para regulamentar limites de competência tributária e normas gerais de legislação tributária.

Os avanços nesta Constituição ficam muito mais para o campo conceitual quanto, por exemplo, à utilização do ITR e IPIU como instrumentos extrafiscais, para que os imóveis cumpram suas funções sociais.

Mas a grande mudança foi sem dúvida no que diz respeito à repartição da receita tributária, onde os Estados e Municípios aumentaram bastante sua participação. Dos dois principais tributos da União, o IPI e o imposto sobre a renda, 57% do primeiro e 47% do segundo são transferidos aos Estados e Municípios, o que deu margem ao executivo federal entrar em campanha para a modificação do texto constitucional.

O objetivo deste primeiro capítulo, ao retomar a evolução da estrutura tributária brasileira, foi o de desenhar o ambiente político e econômico, dentro do qual se transformou o nosso sistema tributário e, particularmente, o Imposto sobre Produtos Industrializados e seu antecessor, o Imposto de Consumo. Esta retrospectiva histórica se fez necessária para que, ao analisarmos isoladamente o IPI nos capítulos III e IV, estejamos cientes de seu papel dentro do quadro da evolução da economia nacional, e a repercussão das medidas tomadas em relação a ele (o IPI) na composição da estrutura produtiva nacional.

No próximo capítulo vamos analisar as condições políticas e institucionais para uma reforma tributária, levando-se em conta duas propostas que propõe a extinção do IPI: uma através da criação do imposto sobre o valor adicionado que abrangeria todos os tributos de venda e consumo; e a outra que propõe a criação do imposto único.

CAPÍTULO II

DISCUSSÃO DOS CAMINHOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

A necessidade de uma reforma tributária, assim entendida a transformação de nosso sistema tributário atual previsto na Constituição, tem sido um tema constante de debates promovidos principalmente por entidades organizadas da sociedade civil, como sindicatos, associações de classe, diretórios acadêmicos, e também instituições públicas e privadas, como universidades e órgãos da imprensa. Institucionalmente o governo chegou mesmo a criar comissões para conduzirem estudos e formularem propostas.

A razão, ou razões, da necessidade de uma reforma tributária, segundo o governo federal, é uma reestruturação da distribuição de receitas entre as três esferas de poder (União, Estados e Municípios). Com a promulgação desta atual Constituição, em outubro de 1988, houve significativa perda de receita pela União em benefício dos estados e municípios.

Por parte da sociedade civil, difundiu-se a idéia que nossa estrutura tributária é excessivamente complexa e abriga um elevado número de tributos, urgindo pois, uma racionalização de nosso sistema tributário.

Vamos analisar a necessidade de reforma tributária sob estes dois prismas: a questão do federalismo, implícita na argumentação do governo federal, sobre o que ele chama de excessivo repasse de recursos às outras esferas de poder; e sob o ponto de vista da complexidade de nosso sistema tributário, contra o que tem seguidamente se insurgido a sociedade civil.

Nestes dois aspectos, novamente o IPI ocupa posição privilegiada, quer por ser o tributo federal que destina maior percentual de sua arrecadação para a distribuição entre estados e municípios, quer por ser um tributo que em sua arrecadação e fiscalização alcança limitado número de contribuintes.

11.1 - O Federalismo e a discriminação de rendas

Quando o governo federal reivindica uma reforma tributária, ele não coloca explicitamente a necessidade de um aumento na carga tributária bruta, ~~hoje ao redor de 24%~~ do PIB (já tendo alcançado com praticamente este mesmo elenco de tributos 26% do PIB), mas apenas uma fatia maior deste "bolo" tributário.

Esta disputa em torno da distribuição da receita tributária remonta aos primeiros anos do império (18), (18) ver página 25.

quando em 1834 foi reconhecida a autonomia tributária das províncias. Em nossa primeira constituição republicana, de 1891, inspirada na constituição dos Estados Unidos da América, o texto referente a estrutura tributária foi elaborado pelos representantes das províncias (19). Nestas constituições prevaleceu a discriminação de rendas de tipo federativo, baseada na divisão vertical das fontes tributárias (20), ou seja, para cada esfera de poder estava previsto um rol de tributos. Este tipo de discriminação de rendas não atende aos desníveis regionais de desenvolvimento, pois regiões de maior potencial econômico obtêm maior volume de receita tributária.

A constituição de 1934, dentro do aspecto federativo, inovou ao introduzir a partilha entre estados e municípios, no lançamento e arrecadação do imposto sobre indústrias e profissões. A constituição de 1946 é que vai introduzir a redistribuição de rendas, assim entendido o repasse de parte dos recursos arrecadados as outras esferas de poder (21).

A Constituição de 1988 aumentou significativamente a participação dos Estados e Municípios na discriminação da receita tributária federal, diminuindo sensivelmente a capacidade da União em aumentar sua própria receita, pois os

(19) ver página 27

(20) Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. A Reforma do Ministério da Fazenda e sua Metodologia. Rio de Janeiro, FGV, 1967.p.82.

(21) ver página 34.

dois principais tributos, o imposto sobre a renda e o IPI, por dispositivo constitucional, têm quase metade de suas arrecadações repassadas aos estados e municípios. Isso significa que para a União conseguir mais um cruzeiro em sua receita, a arrecadação destes tributos deve crescer quase dois cruzeiros.

Esta redistribuição de recursos é realizada através dos Fundos de Participação, dos Estados e dos Municípios. O mecanismo é que 22,5% da arrecadação do IPI é destinada ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e 21,5% destinada ao Fundo de Participação dos Estados (FPE). Do montante destinado ao FPE, 85% são distribuídos aos estados das regiões norte, nordeste e centro-oeste; os 15% restantes distribuídos aos estados das regiões sudeste e sul. Além destes percentuais, 3% da arrecadação são destinados a programas de financiamento e mais 10% são distribuídos aos estados e distrito federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações, sem que nenhuma unidade da federação possa receber mais que 20% desta última verba. Estes percentuais totalizam 57% da arrecadação do IPI, destinados a redistribuição regional, o que o torna o tributo com maior percentual de redistribuição de rendas da União.

Esta situação levou o governo federal a procurar outras fontes de recursos tributários, onde não precisasse dividir

a arrecadação com estados e municípios. Assim, ao mesmo tempo em que nomeia comissões para estudarem a reforma tributária, o governo federal continua legislando desordenadamente para aumentar sua receita própria, principalmente através das contribuições sociais, o que lhe tem valido uma enxurrada de ações judiciais acerca da constitucionalidade destas leis, como o caso do novo Finsocial (confins).

No entanto, o ponto que pode ser considerado fundamental para esta discussão de federalismo fiscal é o princípio de que "uma unidade política que possui autoridade financeira contém em seu território unidades políticas menores que também possuem autoridade financeira. Devido às diferenças entre as capacidades fiscais, cada unidade oferecerá diferentes serviços públicos aos seus cidadãos." (22)

Esta dedução não encontra respaldo na constituição federal que prevê que todos são iguais perante a Lei. Assim, um cidadão brasileiro da Paraíba tem o mesmo direito de acesso ao serviço público que um cidadão de São Paulo, embora estas duas unidades da federação possuam diferentes capacidades financeiras.

(22) Musgrave e Shoup, Richard A. e Carl. Ensayos sobre economia impositiva. México, Fundo de Cultura Economica, 1964.

Esta questão do federalismo assume o papel de redistribuir recursos que possam ser conseguidos em estados com melhor condição econômica, para estados que não se encontrem em posição tão confortável, para que nacionalmente todos os cidadãos tenham um mínimo de igualdade no acesso aos serviços públicos.

11.2 - A Complexidade do Sistema tributário Brasileiro.

A sociedade civil, por sua vez, se manifesta contra aquilo que julga excessivamente complexo, ou seja o sistema tributário brasileiro, com elevado número de tributos que oneram em demasia o contribuinte. Esta manifestação tem o aspecto positivo de movimentar os setores organizados da sociedade civil na direção do Estado de Direito, como vimos anteriormente, mas se apoia em uma falsa premissa, de que é a estrutura tributaria que está superada, quando na realidade, é a administração dos tributos que tem criado sucessivos obstáculos a cidadania.

Dos debates promovidos, dentro e fora do governo, surgiram propostas de mudanças de nosso atual sistema tributário, e duas delas serão aqui analisadas: a que propõe a criação do imposto unico e outra que propõe como principal mudança, a consolidação de todos os impostos sobre transações (IPI, ICMS, ISS, IOF e IUCV) em um imposto sobre o Valor Adicionado, mantendo praticamente inalterados os

> 5 impostos

outros importantes tributos (Imposto sobre a Renda, Imposto sobre o Comercio Exterior, Imposto Territorial, Contribuições Sociais) e eliminando-se os demais.

Estas duas propostas, a do imposto unico (que na verdade não é unico, uma vez que prevê a existência, por exemplo, do imposto sobre comércio exterior, como imposto com função economica), e a que propõe a existência de apenas cinco impostos, são apresentadas como sendo propostas "simplificadoras", uma vez que reduzem o número de impostos, mas nenhuma delas explica objetivamente como se processará esta simplificação.

11.3 - Os Caminhos para uma reforma tributária.

Antes de prosseguir a análise das propostas de reforma tributária, é oportuno chamar a atenção para duas condicionantes desta reforma tributária : o respeito às leis e o ambiente institucional.

No Direito Constitucional, segundo Ruy Barbosa Nogueira, "o Estado é organizado por meio de uma estrutura juridica que não só o institui como pessoa de direitos e obrigações, mas submete este, seus agentes e os particulares ao império da lei, criando o Estado de Direito." (23).

(23) Nogueira, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 1990, p.2.

Citando Nawiasky prossegue Noqueira "isto significa que o Estado não é superior ao seu próprio Direito. Em matéria tributária, para legislar e criar tributo, o Estado é soberano, mas uma vez instituído por lei o imposto, a função da soberania está esgotada e as relações que surgem entre o Estado e os particulares são relações de direito e não mais de soberania, força ou poder."

Provavelmente devido ao nosso recente passado político, quando vivemos sob uma ditadura em um Estado de exceção institucional, como a própria classe dirigente o chamava, criou-se dentro da classe tecnoburocrática a idéia de que a Constituição existe para servir ao Estado, e que ela deve estar sempre adequada às aspirações do Estado, o que contraria a noção de Estado de Direito que vimos acima. No entanto, o corpo técnico do governo ainda não se acostumou ao status democrático reconquistado pela Nação e continua a falar em mudar a Constituição como se fosse a mesma coisa que mudar a mobília da sala.

O outro aspecto, o ambiente institucional atual, pode ser melhor entendido a partir da análise de um recente seminário organizado em São Paulo, com a participação de expressivos nomes do mundo político e acadêmico, das mais

variadas tendências, cujas exposições e comentários foram transcritos e transformados em livro (24).

Houve unanimidade sobre a urgência de mudanças institucionais no que diz respeito a partidos políticos, sistema eleitoral e representação federativa.

No caso de uma reforma tributária estas fragilidades institucionais se refletem principalmente na baixa densidade dos partidos políticos que, salvo pequenas exceções, não possuem projetos próprios sobre o tema. Também a representação federativa no Congresso Nacional, que distorce a representatividade de cada cidadão, dependendo da unidade da federação onde é eleitor, prejudica a discussão do federalismo no modelo tributário.

11.4 - As propostas para uma reforma tributária.

Vamos agora analisar as propostas que estão sendo formuladas para uma reforma tributária, lembrando que ambas as propostas a serem analisadas extinguem o IPI. Como já foi adiantado analisaremos basicamente duas: a primeira, que tanto as comissões formadas pelo governo quanto muitas entidades da sociedade civil tem apresentado e a que reduz o

(24) Lamounier B., e Nohlen D. (organizadores). Presidencialismo ou Parlamentarismo Perspectiva sobre a Reorganização Institucional Brasileira, São Paulo, Ed.Loyola, 1993.

número total de impostos para cinco, dos quatorze ora previstos na Constituição, excluindo-se as Contribuições Sociais; e a segunda proposta, já com projeto de Lei dentro do Legislativo e apoiada também por alguns setores da sociedade civil, a do imposto único, tal como formulada pelo prof. Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque.

a) A proposta dos cinco impostos

A proposta de redução do número de impostos, basicamente propõe uma estrutura tributária com apenas cinco impostos: o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de competência da União; o imposto sobre valor adicionado, de competência dos Estados e Distrito Federal, e que é basicamente a reunião de todos os impostos de consumo e serviços existentes (IPI, ICMS, ISS, IOF, IUCV); um imposto patrimonial de competência Municipal, composto pelo IPTU e ITR; o imposto sobre comércio exterior, também de competência da União, mantido para que esta possa dispor de instrumento tributário para intervir no comércio internacional; e um imposto sobre folha de pagamento, para garantir os recursos necessários para a previdência social.

Esta proposta, embora seja bastante difundida, apresenta, pelo menos até agora, apenas uma racionalidade formal, não sendo apresentadas maiores razões para se acreditar em uma racionalidade econômica e administrativa,

além de ser discutível sua viabilidade política. Como veremos em seguida, no caso específico do IVA proposto, pois os outros tributos não sofrem maiores modificações, essa racionalidade alegada não aponta para uma real racionalização administrativa, quer do ponto de vista do contribuinte, quer do ponto de vista do Estado.

a.1) Alguns aspectos políticos da proposta do IVA

Como já foi dito no início deste capítulo, ao propor uma reforma tributária, o governo federal e as instituições da sociedade civil não fazem qualquer referência a um aumento da carga tributária atual, apenas o governo federal reivindica uma maior participação no total da arrecadação. Para manter esta neutralidade econômica, o imposto sobre valor adicionado proposto deverá conter uma série de proposições que impeçam uma violenta queda na sua arrecadação (considerando a somatória dos impostos que ele abrangerá), e também um violento impacto inflacionário, alavancando a concentração de renda, como elemento catalisador de capital para os setores oligopolizados da economia.

Para atender a manutenção dos níveis totais de arrecadação sem causar um maior impacto inflacionário, este tributo precisaria conter um elenco de aliquotas que variasse entre zero (aliquota do leite tipo C) e setenta por

cento (cigarros) do preço de venda dos diversos bens e serviços, que é a carga tributária indireta hoje embutida nos bens e serviços existentes no mercado.

Um rol tão amplo de alíquotas pode trazer sérias dificuldades administrativas, como veremos mais adiante. Se, todavia, optar-se por um número mais reduzido de alíquotas, a base a ser tributada terá, necessariamente, que ser muito ampla para evitar alíquota média muito elevada, o que pode significar um aumento de preço nos gêneros de primeira necessidade, hoje com uma carga tributária relativamente baixa.

A proposta surgida da "Comissão de Reforma", constituída em 1992 pelo presidente Collor e coordenada pelo Prof. Ary Oswaldo Mattos Filho, segue a mesma linha do IVA e também sugeriu a criação de um "Imposto Seletivo" que alcançaria seis produtos: fumo, bebidas, veículos, energia elétrica e combustíveis. Embora esta proposta possa ser considerada melhor do que as demais, este Imposto Seletivo viria a onerar energia elétrica e combustíveis, importantes insumos de produção, deixando bens de consumo de luxo como aparelhos de vídeo e som apenas tributados pelo IVA.

Ha também o aspecto de autonomia financeira dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Esta proposta retorna ao estágio anterior à Constituição de 1946, quando a

discriminação de rendas entre as esferas de poder era uma divisão vertical das fontes (25). Existe hoje um status quo financeiro destas unidades que seria praticamente impossível manter inalterado, deflagrando uma verdadeira guerra política de disputa de recursos, cujo resultado ameaça muito mais o governo federal em sua aspiração por maior volume de recursos, do que qualquer unidade da federação.

Esta questão da existência de tributos aparentemente concorrentes, dentro da estrutura tributária brasileira, realmente pode, a princípio, induzir um observador incauto a supor a ocorrência de bitributação. No entanto, uma análise mais acurada da forma como ocorreu a reforma tributária de 1965/1966, revela-nos que a distinção de tributos a partir do conceito de "fato gerador" foi a alternativa possível para viabilizar politicamente a referida reforma.

De fato, esta sutil diferença entre estes dois tributos é que vai garantir à União (ainda que nos encontrássemos em um regime de excessão^{parte}) a possibilidade de manter sob sua responsabilidade o IPI, que como veremos, transformou-se em um eficiente instrumento de política econômica, ao mesmo tempo em que assegurou aos estados a permanência do ICM, ou imposto de vendas e consignações, dentro de parâmetros mais modernos, como a não cumulatividade e o fim da "guerra fiscal".

a.2) Aspectos Administrativos da Implantação do IVA.

Na atual estrutura tributária, cada esfera de governo possui razoável autonomia para administrar seus tributos. A União regulamenta e fiscaliza o IPI e o IOF.

Quanto aos estados e distrito federal, em relação ao ICMS não possuem total autonomia, uma vez que as leis que o regulamentam prevêm uma série de medidas para coibir a "guerra fiscal", impedindo que uma unidade da federação isoladamente isente de tributos os bens consumidos em seu território, ou grave excessivamente os bens exportados para outras unidades da federação. As decisões sobre alíquotas são tomadas no CONFAZ, que é um órgão normatizador deste tributo e se compõe de todos os secretários da fazenda ou representantes de cada unidade da federação. Finalmente, os municípios dispõem de total autonomia para cobrar o ISS e o IVCV dentro dos limites constitucionais.

Esta configuração faz com que, principalmente com respeito ao ISS e IVCV, cada município decida pela conveniência ou não de sua cobrança, e em relação ao primeiro, qual a alíquota de cada atividade. Isto faz com que nas grandes cidades o ISS seja representativo na composição da receita municipal, e em pequenos municípios, dada a inexpressividade do valor potencial a ser arrecadado

por este tributo, eles sequer sejam cobrados, uma vez que as despesas com sua arrecadação, fiscalização e administração, podem, em muitos casos, serem maiores que suas receitas.

Se estes tributos passarem a esfera do IVA, por determinação constitucional "é vedado a União: I - Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional.." (Art.151). O custo da administração dos tributos deve crescer significativamente.

Acima, vimos as dificuldades administrativas a serem enfrentadas pelas organizações públicas; vamos agora examinar o impacto do IVA na administração das empresas privadas.

Embora sejam numerosos os impostos indiretos, cada empresa é responsável, salvo raríssimas exceções, pelo recolhimento de no máximo dois tributos, sendo que um desses dois tributos, um deverá ser o ICMS que é o tributo com maior número de contribuintes responsáveis (contribuinte responsável é aquele que tem a obrigação de recolher o valor dos tributos aos cofres da União), e requer pouco esforço em sua apuração e é relativamente simples o seu cálculo, uma vez que possui poucas alíquotas.

Se excluirmos a alíquota interestadual e a alíquota máxima, que atingem contribuintes responsáveis em menor

numero e com maior capacidade administrativa, o cálculo e o recolhimento do ICMS tornam-se ainda mais acessíveis a todos os contribuintes.

Isso certamente não ocorrerá com um único IVA com um numero maior de alíquotas. Os grandes supermercados, lojas de departamentos, armazéns do interior que trabalham com muita variedade de itens, veriam-se envolvidos em um labirinto de alíquotas, e ainda que contem com alto grau de informatização, certamente teriam seus custos administrativos aumentados sensivelmente.

b) a proposta do Imposto Único

Outra proposta que tem assumido grande destaque nas discussões, muito menos pela objetividade e muito mais pela originalidade, é a formulada pelo prof. Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque, segundo a qual, de cada operação bancária realizada com cheque, seria descontado o valor equivalente a dois por cento do valor da transação, um por cento de cada parte, emitente e sacador. Este valor seria apropriado pelos cofres publicos, em proporção definida pelo Congresso Nacional, entre governo federal, estadual e municipal, sendo o crédito a estes governos automático e imediato.

Esta proposta, no entanto, não apresenta dados convincentes sobre a alíquota que propõe, nem tampouco, apresenta tão pouco quais os critérios para repartição dos recursos entre as três esferas de poder. Embora assim simplista, ela tem despertado o interesse de muita gente, principalmente pela sua aparente simplicidade; digo aparente porque algumas questões não foram ainda respondidas, por exemplo: as pessoas podem comerciar livremente aceitando ou não transações bancárias? Se a resposta for sim, provavelmente a alíquota poderá logo se tornar insuficiente, pois embora seja relativamente pequena, pode incentivar as transações em dinheiro, o que levaria ao governo a aumentar as alíquotas, iniciando um círculo vicioso entre o aumento da alíquota e consequente aumento das transações em dinheiro. Se a resposta for não, provavelmente vamos criar um monstro burocrático para regulamentar todos os atos de comércio.

Outra questão a ser respondida é se este tipo de tributação não poderá comprometer todo o sistema bancário nacional, uma vez que segundo o professor Cintra, é a modernidade deste setor que garante a implantação deste imposto.

Outro assunto em moda é o sigilo bancário, defendido pelas instituições financeiras, que com este novo tributo

certamente teria que mudar, ou o fisco não teria acesso à apuração dos tributos pelas instituições financeiras.

O ponto mais fragil desta proposta encontra-se na sua implantação, pois, se gradual, não será único e sim mais um imposto, e se implantado de súbito, pode comprometer demais as finanças públicas, implicando em um alto risco que a administração pública não pode correr, principalmente em um país onde as finanças públicas encontram-se em estado tão delicado.

Assim, estas reformas se empenham, principalmente, em reduzir o numero de tributos, como se isso fosse suficiente para simplificar a vida dos contribuintes, quando na verdade, o grande complicador é o processo inflacionário que obriga a adoção de padrões monetário estáveis como UFN, BTN ou UFIR.

A insistência em se extinguir o IPI revela total despropósito com o aperfeiçoamento do sistema tributário, pois como veremos a seguir, este tributo vem seguidamente se reformulando, incorporando os mais modernos conceitos tributários, demonstrando como pode um imposto servir de poderoso instrumento de política econômica.

CAPÍTULO III

O IPI E OS PRINCÍPIOS TEÓRICOS DE TRIBUTAÇÃO

Já vimos no capítulo anterior como evoluiu o sistema tributário do Brasil desde o seu descobrimento. Vimos esta evolução tanto do ponto de vista econômico e administrativo como também de seu contexto jurídico constitucional. Vamos agora situar o IPI dentro desta evolução e também à luz de alguns conceitos teóricos utilizados em finanças públicas para classificar os tributos.

III.1 Princípios de um Sistema Tributário: Neutralidade e Equidade

Segundo Fernando Resende (26) a teoria da tributação repousa em dois princípios fundamentais, o princípio da neutralidade e o princípio da equidade.

A neutralidade de um sistema tributário é a situação onde a captação de recursos pelo Governo não interfere nos preços relativos; ao contrário, a não neutralidade significa que mudanças no sistema tributário tornam as decisões

(26) Silva, Fernando A.R. da. Finanças Públicas. pp.164-178.

econômicas menos eficientes e por consequência reduzem o nível de bem-estar social.

No entanto Musgrave (27) atribui ao Estado três funções básicas, que vão se chocar frontalmente com o princípio da neutralidade:

1) Alocativa - é a função que deve responder às questões sobre quais os tipos de despesas devem ser feitas e quem pagará por elas (o governo decide construir uma hidrelétrica que vai beneficiar apenas uma região, com recursos conseguidos a nível nacional);

2) Distributiva - é a função de como promover uma melhor distribuição de bem-estar entre a população (o governo pode decidir tributar mais fortemente os ricos e gastar preferencialmente com os pobres, oferecendo melhores escolas, saúde, habitação, etc.);

3) Estabilizadora - é a função de intervenção no mercado quando este apresentar algum desequilíbrio (aumentar os impostos para diminuir o consumo, por exemplo).

A equidade diz respeito à distribuição do ônus tributário dentro da sociedade. A equidade pode ser entendida sob dois diferentes aspectos: sob o aspecto de

(27) Musgrave, Richard A.. Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo da Economia Governamental. São Paulo, Atlas, 1973.

distribuição do ônus conforme a quantidade de serviços demandados pelos contribuintes (critério do benefício) e o segundo aspecto leva em conta a capacidade de contribuição dos indivíduos: ou seja, quem tem mais contribui com mais, e quem tem menos contribui com menos (critério da capacidade contributiva).

O princípio da equidade merece alguns comentários adicionais, tanto em seu critério do benefício, que é utilizado principalmente para a fixação do valor das taxas, quanto em seu critério de capacidade contributiva (28) que respondeu pela evolução do imposto sobre a renda dentro dos sistemas tributários dos países desenvolvidos.

O critério do benefício, muito usado para a fixação do valor de taxas de utilização de serviços públicos, só se torna inconveniente quando o resultado de seu rateio é pouco significativo, o que pode gerar uma disfunção econômica, ou seja, o custo de cobrar se torna predominante dentro do valor cobrado. Quando este critério é utilizado para o cálculo de imposto, segundo Shoup (29), pode dar margem a distorções dentro do orçamento governamental, pois a vinculação de receitas a determinados fins pode gerar abusos.

(28) Como vimos na página 22, este conceito já figurava na Constituição de 1824.

(29) Shoup, Carl S.. O Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, FGV, 1965.

Já o critério da capacidade contributiva oferece margem a algumas considerações de valores sociais para sua melhor interpretação. Entre indivíduos com igual nível de renda sua aplicação não oferece muita dificuldade, a chamada equidade horizontal, pois todos contribuiriam com igual quantidade. No entanto, em uma sociedade com indivíduos percebendo rendas desiguais, como aplicar este critério, ou seja, a equidade vertical?

Se a contribuição for uniforme entre todos os indivíduos, teremos um sistema tributário com distribuição regressiva do ônus, o que contradiz o critério discutido, pois a contribuição relativa da renda será menor entre aqueles que a tem maior. No caso de se conseguir estabelecer uma igual proporção entre contribuição e renda, teremos um sistema tributário com distribuição proporcional do ônus tributário entre os indivíduos. E, finalmente, pode-se concluir pela aplicação de contribuições crescentes em relação à renda, ou seja, um sistema tributário com distribuição progressiva do ônus tributário.

A estrutura tributária brasileira atende aos princípios de Musgrave (nota 27), não tendo portanto, a neutralidade, pois o próprio IPI, como está estudado neste trabalho, tem função tanto distributiva (ao gravar com mais intensidade os

bens de luxo) quanto estabilizadora, ao elevar e diminuir alíquotas para alcançar metas de política econômica.

Também nossa estrutura tributária, se analisada sob o aspecto da equidade, é bastante regressiva pois o tributo que responde pela maior arrecadação, o ICMS somado de todos os estados, tem características regressivas ao tributar igualmente o consumo; e o imposto sobre a renda que é o principal tributo da União, tem uma alíquota máxima bastante modesta (25%), o que o torna quase proporcional. Em que pese a importância do IPI na arrecadação tributária, e sua característica progressiva ao gravar mais intensamente os produtos consumidos pela população de renda mais elevada, não impede a regressividade do sistema tributário como um todo.

Por outro lado, onde até aqui houve maior tendência de progressividade do sistema tributário como nos Estados Europeus, já começa a discussão de uma revisão deste critério, pois algumas disfunções estão se manifestando, como o desestímulo a alcançar maior nível de renda e a evasão de capitais, que migram para países com menor carga tributária.

III.2 Classificação de Tributos

Acima vimos os princípios teóricos da tributação, vamos agora analisar algumas características dos tributos. Há várias maneiras de se classificar os tributos: quanto à sua base de incidência; quanto à repercussão do ônus tributário; quanto à base de cálculo; quanto ao estágio de cobrança ou ainda quanto à apuração da base de cálculo.

A base de incidência classifica os tributos em: impostos sobre a riqueza (patrimônio, ou seja, o estoque acumulado de capital); impostos sobre a renda (ou seja, sobre o fluxo de rendas) e impostos sobre transações (vendas e produção de mercadorias e serviços).

Outra classificação bastante comum dos tributos é se eles são diretos ou indiretos. Eles são indiretos quando podem ser objeto de repercussão do contribuinte legal para o contribuinte de fato, ao passo que imposto direto não permite esta transferência de gravame. Os impostos de venda ou consumo, e o próprio IPI, são um bom exemplo de imposto indireto, pois o contribuinte legal (o industrial ou comerciante) pode embutir o valor do imposto no preço de venda da mercadoria, que no final será pago pelo consumidor (contribuinte de fato); já o imposto sobre a renda de pessoa

física, por exemplo, não permite esta transferência, e por isso é considerado imposto direto.

Ainda com respeito à classificação em imposto direto ou indireto, existe consenso quanto ao imposto sobre a renda de pessoa física ser considerado um imposto direto; quanto ao imposto sobre a renda de pessoa jurídica, alguns teóricos argumentam ser este imposto indireto, uma vez que ao fixar o preço de um produto, o empresário já considera a transferência para o fisco, garantindo a sua margem de lucro líquida e embutindo o imposto no preço do produto. Outra consideração importante é a de Hugh Dalton⁽³⁰⁾ acerca dos impostos sobre transações, tradicionalmente classificados *a priori* como indiretos. Para Dalton, quanto mais elástica for a procura do objeto tributado, mais o imposto incidirá sobre o vendedor, e ao contrário, quanto mais elástica for a oferta do objeto de tributação, mais o imposto incidirá sobre o comprador.

Quanto à base de cálculo, os impostos podem ser gerais ou especiais. São gerais quando atingem todos os produtos, como por exemplo o ICMS que alcança todos os bens indistintamente; já os impostos especiais são aqueles que atingem um único produto, por exemplo, imposto sobre cigarro ou imposto sobre bebidas alcoólicas.

(30) Dalton, Hugh. Princípios de Finanças Públicas. Rio de Janeiro, FGV, 1980.

Quanto a base de cálculo, os impostos gerais podem ser ainda uniformes (atingem todos os bens com a mesma intensidade como era, por exemplo, o ICM) ou seletivos (quando distingue os bens em razão de sua essencialidade, como é o IPI). Os impostos especiais são sempre seletivos.

Quanto ao estágio de cobrança, alguns impostos são cobrados em apenas um estágio da produção ou distribuição, como o imposto sobre venda de combustíveis no varejo; outros, em mais de um estágio da produção ou distribuição como é o caso do ICMS, por exemplo (impostos multiestágios).

Esta forma de cobrança (multiestágios), quando não cumulativa ou feita sobre o valor adicionado, traz grandes vantagens tanto para a estruturação da economia, que permite a "horizontalização" da produção, sem que os produtos produzidos em diferentes empresas tenham um acúmulo de tributos, quanto para a fiscalização, pois a compensação de impostos desestimula a sonegação.

Finalmente, os impostos podem ser, quanto a apuração da base de cálculo, específicos (quando é cobrado um valor fixo por unidade de medida, por exemplo \$1,00 por kg de chá) de difícil aplicação em economias inflacionárias, ou ad valorem (que é a aplicação de uma alíquota no valor do produto ou da transação). Os impostos ad valorem podem ainda

ser cumulativos(são pagos integralmente em cada estágio da produção, os chamados impostos em cascata, como era o Imposto de Consumo até 1958) ou sobre o valor adicionado(do imposto a pagar em cada estágio é descontado o valor do imposto pago no estágio anterior, como é atualmente tanto o IPI quanto o ICMS).

Quadro resumo das formas de classificação de Impostos

amplitude da base de cálculo		estágio de cobrança	apuração da base de cálculo	
GERAIS	Uniformes	produção	Específicos	
	Seletivos	atacado		
ESPECIAIS		varejo	Ad valorem	valor de venda
		multiestágio		valor adicionado

Fonte: Silva, Fernando A.R. Finanças Públicas. p.229

Com relação a estas classificações, o IPI é um imposto geral, pois alcança todos os produtos industrializados, e é seletivo, pois possui diferentes alíquotas, o que permite que embora alcance produtos essenciais devido à sua natureza geral, ele (O IPI) não onere estes bens por ter para eles alíquota zero, e para os bens supérfluos, alíquotas de mais de 300%, como é o caso de cigarros. Quanto ao estágio de cobrança, o IPI é multiestágio, e finalmente, quanto à base

de cálculo, ele é *ad valorem* (percentual aplicado sobre o preço) e apenas sobre o valor adicionado naquele estágio da produção (o sistema de crédito permite que se abata o imposto embutido nas matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem).

Também podemos afirmar que o IPI é um imposto sobre transações, considerando sua base de cálculo, e indireto, pois permite ao industrial repassá-lo ao adquirente do bem. Estas características, ser um imposto indireto sobre transações, levam muitos a classificá-lo como um imposto regressivo, o que é improcedente visto que ele possui alíquotas seletivas.

Assim um trabalhador com uma renda reduzida pouco contribui com este imposto, visto que sua renda é gasta em bens que por sua essencialidade tem alíquota zero (exceto se ele beber ou fumar muito). Ao contrário, cidadãos com renda elevada destinam parte dela na aquisição de bens que por não serem considerados essenciais, têm alíquotas de IPI mais elevadas (como automóveis por exemplo), o que faz com que o percentual de sua renda destinado ao IPI, seja maior que o percentual da renda de um trabalhador com salário menor, o que o torna um imposto progressivo, mas não impede que o sistema tributário como um todo seja regressivo (31).

(31) Ver página 68

111.3 O Imposto sobre Produtos Industrializados

Como foi visto, o IPI surgiu no ano de 1899, pela Lei 641 de 14/11/1899, como imposto de consumo. Inicialmente, este tributo gravava reduzido numero de produtos nacionais ou importados: fumo, bebidas, fósforos, calçados, perfumaria e especialidades farmacêuticas. O surgimento deste imposto, a exemplo de outros países, deve-se principalmente ao fato de nossa produção interna já apresentar naquela época alguma relevância econômica, pois nem todos os produtos adquiridos internamente provinham do exterior, ficando fora do alcance do fisco.

Esta transformação da estrutura tributária, apenas confirma a teoria de Due, citada por Fernando Resende (32): "durante o desenvolvimento (predominam) os tributos indiretos, primeiramente através do imposto sobre comércio exterior e em seguida pelos impostos sobre transações internas".

Durante as primeiras décadas da existência do IPI, ou imposto de consumo como era denominado, o governo ia, através de leis, incluindo os produtos a serem alcançados por este tributo. Os 109 itens sujeitos a tributação, quando na criação do tributo, foram ampliados para 1027 até 1945 através de sucessivas leis.

(32) Silva, Fernando A.R. da. Finanças Públicas.

também sua importância como fonte de recursos evoluiu rapidamente, chegando mesmo em 1919 a alcançar o imposto de importação, mas apenas vinte anos mais tarde o superaria definitivamente. Durante a década de 1930, o imposto de consumo passa a ser a principal fonte de receita tributária da União, posição que ocuparia por quarenta anos. A evolução de sua receita está associada à evolução da produção interna de bens (33).

Esta evolução se deve principalmente às cíclicas crises cambiais que ocorreram no período. A queda da cotação do preço internacional do café provocava uma elevação das taxas de câmbio e aumentava as dificuldades de importação devido à escassez de divisas, o que favorecia o florescimento da indústria interna. Nos períodos favoráveis à comercialização do café, havia disponibilidade de divisas e câmbio favorável, o que propiciava a inversão de capital na indústria, aumentando sua capacidade instalada.

Desde os meados do século XIX, com o desenvolvimento da agricultura cafeeira e o aumento da imigração estrangeira, como forma de compensar primeiro a proibição do tráfico de escravos e depois a própria abolição da escravatura, o mercado interno, principalmente na região de São Paulo, vai começando a se desenvolver. Havia uma demanda para tecidos,

(33) Ver página 29

materiais de construção, calçados, ferramentas agrícolas e outros artefatos de consumo popular, que passaram a ser fabricados em pequenas oficinas.

As sucessivas crises cambiais do início do século e a grande depressão dos anos 30 vão consolidar as condições para desenvolvimento do mercado interno. Também as crises cambiais reduziram drasticamente a capacidade de importação e conseqüentemente, a receita proveniente do imposto de importação, o que levou o governo a aumentar cada vez mais a abrangência do imposto de consumo para manter a sua receita tributária.

Em 1945, o imposto de consumo sofre uma grande reformulação através do Decreto Lei 7404, quando distribuiu os produtos a serem tributados em tabelas.

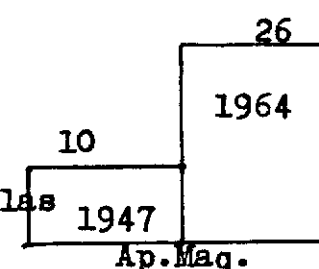
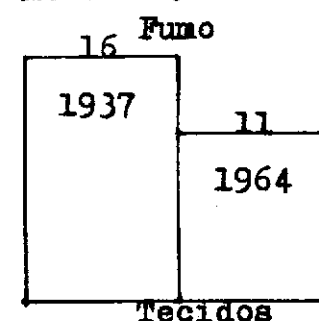
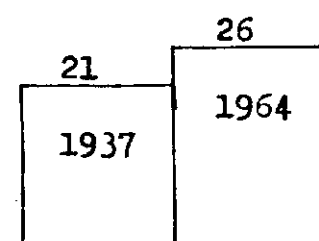
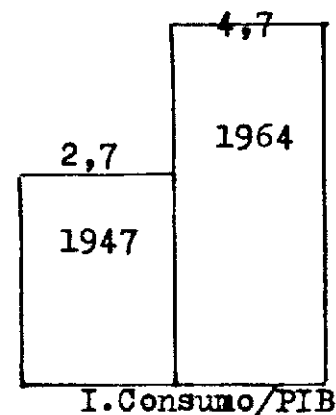
Outra mudança importante, conforme já foi visto anteriormente, é introduzida na Constituição de 1946, quando ficou explícito que o então imposto de consumo não deveria gravar bens essenciais para as famílias de baixa renda.(34)

Poderemos agora observar no quadro III, a participação relativa de cada grupo de produtos na arrecadação total do tributo, e poderemos constatar a queda da participação de bens mais essenciais ou de consumo pela população de renda

(34) Ver página 34

QUADRO III PART. PERCENTUAL DE ALGUNS ITENS NO IMP. CONSUMO 1937/1964

ANO	IC/PIB	IMP CONS	FUMO	BEBIDAS	TECIDOS	CALCADOS	CIMENTO	PROD. ALIM	APAR. MAQ
1937	ND	100	21	22	16	3	4	0	0
1938	ND	100	19	21	16	3	3	0	0
1939	ND	100	18	20	15	3	3	0	0
1940	ND	100	18	20	14	3	3	0	0
1941	ND	100	21	21	15	3	3	0	0
1942	ND	100	22	20	15	3	2	0	0
1943	ND	100	25	18	15	4	2	0	0
1944	ND	100	27	20	14	4	2	0	0
1945	ND	100	23	18	16	4	2	6	5
1946	ND	100	23	17	18	4	2	6	8
1947	2,7	100	25	16	15	3	2	7	10
1948	2,6	100	25	15	18	4	2	6	9
1949	2,6	100	28	15	16	3	2	5	9
1950	2,5	100	28	16	16	3	2	5	9
1951	2,6	100	26	15	15	4	2	5	12
1952	2,6	100	28	15	14	4	2	5	11
1953	2,5	100	32	13	15	3	2	5	9
1954	2,6	100	32	10	14	3	2	5	11
1955	2,5	100	34	10	14	4	2	5	11
1956	2,6	100	28	9	16	5	2	5	13
1957	2,9	100	27	12	16	4	2	4	13
1958	3	100	26	12	16	4	2	4	15
1959	3	100	27	10	13	3	3	4	17
1960	3,5	100	29	7	13	3	2	4	18
1961	3,5	100	28	6	13	3	2	3	20
1962	3,7	100	28	7	13	3	1	3	21
1963	4,1	100	25	6	11	3	2	2	24
1964	4,7	100	26	6	11	2	1	3	26



Fonte: Anuários Estatísticos IBGE.

- Obs. (1) Em 1945 houve uma reestruturação do Imp. de Consumo, e a instituição de tabelas
- (2) Em 1958, Máq. e aparelhos foi desdobrada em máq. e aparelhos, material de transp. Equip. Elétr. e Eletrôn. e Ind. Metalurg., porém neste quadro permaneceram agrupados.

mais baixa (tecidos, calçados e produtos alimentícios industrializados), em contraposição com o crescimento da arrecadação com o fumo e seus derivados e aparelhos, máquinas e artefatos de metal.

A industrialização, que passou a se desenvolver rapidamente, começa a encontrar obstáculos em uma estrutura tributária anacrônica, baseada principalmente no imposto de vendas e consignações e no imposto de consumo, cobrados em cascata, com efeito cumulativo, tornando onerosa a distribuição dos bens industrializados.

Não só a tributação significava um grande ônus para os produtos, como também era de difícil entendimento pelos responsáveis. O imposto era recolhido com a compra de estampilhas, cuja guarda e escrituração eram dispendiosas e também de difícil fiscalização. No caso do imposto de consumo, os selos eram adquiridos no Departamento de Rendas Internas do Ministério da Fazenda e colados em cada produto, quando este fosse deixar o estabelecimento. Ainda hoje este sistema de selos prevalece para cigarros, bebidas e relógios.

Em 1956, pela lei 2974 de 26/11/56, o imposto de consumo deixa de ser cumulativo (passa a ser calculado sobre o valor adicionado) para os móveis, mas o sistema continuava complexo: os importadores ou fabricantes selavam o produto

de acordo com o preço de venda, e os transformadores, beneficiadores ou atacadistas, complementavam com estampilhas as diferenças entre o preço de aquisição e o de revenda da mercadoria.

O decreto 43.711 de 17/05/58 é que vai facilitar sua escrituração e apuração, com a adoção do sistema de crédito do imposto pago na matéria prima, bem intermediário ou na aquisição de embalagem para acondicionar o produto final da empresa.

Pela emenda constitucional número 5 de 21/11/1961, o IPI passa a destinar 10% de sua arrecadação para os Municípios. Este repasse de recursos, que como vimos na página 34 já existia para o montante arrecadado pelo imposto sobre a renda, dá ao imposto de consumo um papel de importante redistribuidor da receita pública nacional, pois transfere parte da receita gerada nos grandes centros industriais, para as administrações locais de menor porte econômico.

Mas é a lei 4502 de 30/11/1964 que introduz no imposto de consumo (atual IPI) as principais modificações e lhe dá a forma hoje conhecida. Entre as modificações desta lei está a adoção da Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas para a sua tabela de incidência.

Pela emenda constitucional número 18 de 1/12/1965 passa a denominar-se Imposto sobre Produtos Industrializados, e esta nova denominação é incorporada à legislação pelo Decreto-Lei 34/66. A lei 51/2 de 25/10/1966, que instituiu o Sistema Tributário Nacional, já determina que o IPI será seletivo em função da essencialidade dos bens por ele gravados, princípio incorporado pela constituição de 1967, artigo 21, mantido na de 1969 e na atual de 1988 (parágrafo 3 do artigo 153).

É justamente a partir da reforma tributária de 1965/1966, e do novo modelo de desenvolvimento, que o IPI assume relevante papel como instrumento de política econômica (assunto que será tratado com mais detalhes no capítulo IV desta dissertação), ou através da redução de suas alíquotas, como forma de diminuir o preço dos bens e torná-los mais acessíveis à população e garantir um ritmo de crescimento à economia, como foi feito com os produtos têxteis, máquinas e implementos agrícolas e mais recentemente com os automóveis, ou então através da isenção dada a bens industrializados destinados a exportação.

Certamente o incentivo à exportação foi o mais relevante de todos os incentivos concedidos, pois o incentivo não se restringia a isentar do imposto as mercadorias exportadas; mais do que isso, ele previa também a concessão de um crédito de valor equivalente ao que seria o valor do imposto

se esse fosse devido (crédito-prêmio). Esse benefício (isenção do imposto mais concessão do crédito-prêmio) foi decisivo para a modificação substancial havida em nossa pauta de produtos exportados; de um país primário exportador no final da década de 1950, os manufaturados assumem a liderança menos de 20 anos depois (o crédito-prêmio foi extinto em 1983, após ter cumprido seu papel e por pressões do GATT, que via nisso uma forma desleal de formação de preço).

Mais recentemente, o IPI foi utilizado como instrumento de contenção da demanda, quando as alíquotas incidentes nos automóveis foram aumentadas em novembro de 1986 (plano cruzado II) para tentar conter a demanda e diminuir o ágio, e no ano de 1990, quando teve suas alíquotas reduzidas para garantir a margem de lucro da indústria em um período de congelamento de preços (indústria automobilística e de cigarros).

Quanto à incidência, diz o artigo 1 da lei 4502/64, que "O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da respectiva tabela de incidência (Tabela Imposto de Produtos Industrializados - IPI)." Sendo o Brasil aderido à convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, o CBN (Comitê Brasileiro de Nomenclatura) aprovou, através da resolução

75, de 23/03/88, nova Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, agora conhecida pela sigla NBM/SH. Nela as mercadorias estão enquadradas em codificações de dez dígitos, pois além das "posições" (4 dígitos) e "subposições" (dois dígitos) do "Sistema Harmonizado" há dois dígitos para o item e dois para o subitem.

A TIPI em vigor (dec.97410/88), calcada que está na NBM/SH, tem a mesma estrutura desta e traz, logo no seu início, as seis Regras Gerais para a interpretação do Sistema Harmonizado, como também a Regra Geral Complementar que estabelece norma de enquadramento das mercadorias a nível de item e subitem.

Estas regras estabelecem que a mercadoria deve ser classificada de acordo com o texto das posições e subposições, sendo os capítulos e seções meramente indicativos; dispõe ainda que a classificação de um artigo em uma determinada posição abrange também os artigos inacabados ou incompletos; quanto aos artigos misturados, a classificação é a mesma daquele artigo que confere ao último condição essencial; também as mercadorias que não tenham sido classificadas seguindo as regras mencionadas, classificar-se-ão juntamente com as mais semelhantes; os estojos para máquinas fotográficas, instrumentos musicais e outros se classificam juntamente com o artigo que acondicionam; e, por fim, as notas de seção e subseção são

aplicáveis e somente se pode comparar desdobramento em um mesmo nível (item com item ou subitem com subitem).

A NBM/SH sofreu alterações conforme Resoluções 76, de 31/08/88 e 77, de 15/12/88, do CBN. Portanto, só estão sujeitos à tributação do IPI os produtos constantes na TIPI (como foi dito anteriormente, a partir da lei 4502/64 baseada na Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas), com qualquer alíquota, ainda que seja "zero" ou isento. Portanto, é possível encontrar na tabela produtos que embora possam ser entendidos como industrializados, apresentam o código N/T ou seja "não tributado"; é que nesta tabela encontram-se relacionadas todas as coisas existentes, sejam produtos naturais (animais, vegetais e minerais), sejam produtos elaborados, ainda que não expressamente discriminados.

O conceito de industrialização é definido no artigo 3 como "qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, (...)".

São isentos os produtos exportados para o exterior ou para a Zona Franca de Manaus, máquinas e implementos agrícolas, material bélico, e algumas operações especiais. Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão têm imunidade tributária, conforme determina a Constituição Federal.

A isenção para produtos exportados, aliada à incidência sobre produtos nacionais e estrangeiros, mostra que o IPI obedece ao princípio que os impostos de transações devem ser pagos onde os bens são consumidos. Assim, o bem exportado não sofre o gravame deste imposto, e os bens estrangeiros são taxados com as mesmas alíquotas dos nacionais, quando de seu desembaraço aduaneiro.

O artigo 51 da lei 4502/64, que trata da redução e majoração do imposto diz: "Quando se tornar necessário atingir os objetivos da política econômica do governo, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderão as alíquotas, por decreto, ser reduzidas até zero ou majoradas até 30 unidades percentuais.".

O cálculo do imposto é sobre o valor agregado, sendo utilizado o método de crédito, onde o produtor ao lançar o imposto devido, credita-se do valor do imposto pago no estágio anterior. Em seguida um exemplo da apuração do imposto em sucessivos estágios de produção:

ETAPAS	VALOR DA AQUISIÇÃO	VALOR AGREGADO	VALOR VENDA	METODO CREDITO FISCAL			
				IMPOSTO			
				ALIQ	CALC	DEDUZ	RECOL
MADEIRA EM BRUTO	2.000	2.000	4.000	N/T	-	-	-
MADEIRA LAMINADA	4.000	4.000	8.000	4%	320	-	-
MADEIRA COMPENSADA	8.000	4.000	12.000	4%	480	320	160
ARMARIOS EMBUTIDOS	12.000	8.000	20.000	10%	2.000	480	1.520
VALORES FINAIS			20.000		2.800	800	2.000

Fonte: Material de treinamento da ESAF (Escola Superior de Administração Fazendária)

Nos ultimos anos tem havido sucessivas reduções de aliquotas, principalmente dos bens de maior consumo pelas classes menos favorecidas, o que pode ser entendido como uma politica gradativa de minorar os gravames tributários das classes de renda mais baixa, o que só vem confirmar o aspecto social que reveste a politica de fixação de aliquotas.

Apenas três grupos de produtos, Veículos, Cigarros e Bebidas Alcoólicas respondem por 60% da arrecadação total deste tributo (35), o que demonstra a sua seletividade.

III.4 O Regulamento do Imposto sobre produtos

Industrializados

Como vimos, o então imposto de consumo, atual IPI foi totalmente reformulado pela lei 4502 de 31/11/64, mas outras leis e decretos foram instituídos ao longo do tempo, e toda esta legislação foi organizada em um regulamento, a exemplo dos outros tributos. O Regulamento do IPI vigente, ou simplesmente RIPI, foi aprovado pelo decreto número 87.981 de 23/12/1982. Este regulamento é composto de 400 artigos agrupados em 11 títulos.

O primeiro título trata da incidência, cujo artigo 1 foi visto na página 59. Os demais artigos definem produto industrializado como sendo o resultante de qualquer operação definida no regulamento como industrialização; e industrialização como operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação, a finalidade ou o aperfeiçoamento para consumo, tais como a transformação que é a operação exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário para se obter um novo produto, o beneficiamento que modifica ou aperfeiçoa um produto, a

(35) Ver página 91 e quadro IV

montagem que é a reunião de peças ou partes para obtenção de um produto, acondicionamento que é a colocação de embalagem, o acondicionamento que é a recuperação de um produto deteriorado.

Ainda neste título há a exclusão de operações do conceito de industrialização, como o preparo de refeições em residências e restaurantes para venda direta ao consumidor, o preparo de refrigerantes em bares e restaurantes, a produção de artesanato, a confecção de vestuário na residência do preparador por encomenda direta do consumidor, o reparo por garantia de fábrica e a conversão de motores para a utilização do álcool como combustível.

Os títulos seguintes definem estabelecimento industrial, estabelecem regras para a classificação dos produtos na IIPI, imunidade tributária (papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos), sujeito passivo e dispõe sobre contagem de prazos.

O título VII reúne os artigos que tratam da obrigação principal e, entre outras coisas, define fato gerador (o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira e a saída do produto do estabelecimento industrial). O artigo 39 determina que salvo as disposições legais, as isenções do imposto se referem aos produtos e não ao

contribuinte. Estas isenções estão relacionadas nos artigos 44 (33 incisos) e 45 (47 incisos).

O artigo 51, já mencionado na página 60, faculta que a redução até zero ou a majoração em até 30 pontos percentuais das alíquotas sejam feitas por decreto; o artigo 71 também determina que um decreto pode ser utilizado para fixar base de cálculo ou valor tributável mínimo, quando for objeto de política econômica; o artigo 81 é que regula a não-cumulatividade do imposto através do sistema de crédito.

Os títulos seguintes tratam das obrigações acessórias, da fiscalização, das infrações e penalidades e disposições gerais, finais e transitórias.

III.5 A tabela de incidência do IPI - TIPI

Pelo decreto número 97410 de 23/12/88, foi aprovada a nova tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, que está em vigor desde 01/01/89. Esta tabela está baseada na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), que por sua vez adotou o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), elaborado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira e aprovada pelo Comitê Brasileiro de Nomenclatura.

Este "Sistema Harmonizado" está organizado em XXI seções, que veremos a seguir, e possui seis Regras Gerais e uma Regra Geral Complementar para sua interpretação (36).

As mercadorias estão distribuídas em 97 capítulos, agrupados em XXI seções abaixo relacionadas:

- Seção I - Animais vivos e produtos do reino animal
- Seção II - Produtos do reino vegetal
- Seção III - Gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos de sua dissociação; gorduras alimentares elaboradas; ceras de origem animal ou vegetal
- Seção IV - Produtos das indústrias alimentares; bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres; fumo (tabaco) e seus sucedâneos manufaturados e vinagres; fumo (tabaco) e seus sucedâneos manufaturados
- Seção V - Produtos minerais
- Seção VI - Produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas
- Seção VII - Plásticos e suas obras; borracha e suas obras
- Seção VIII - Pele, couros, peleteria (peles com pelo) e obras destas matérias; artigos de correeiro ou de seleiro; artigos de viagem, bolsas e artefatos semelhantes; obras de tripa
- Seção IX - Madeira, carvão vegetal e obras de madeira; cortiças e suas obras; obras de espartaria ou de cestaria

(36) Ver página 81

Seção X - Pastas de madeira ou de outras matérias fibrosas celulósicas; desperdícios e aparas de papel ou de cartão; papel e suas obras

Seção XI - Matérias têxteis e suas obras

Seção XII - Calçados, chapéus e artefatos de uso semelhante, guarda-chuvas, guarda-sóis, bengalias, chicotes, rebenques (pingalins) e suas partes, penas preparadas e suas obras; flores artificiais; obras de cabelo

Seção XIII - Obras de pedra, gesso, cimento, amianto, mica ou de matérias semelhantes; produtos cerâmicos; vidros e suas obras

Seção XIV - Pérolas naturais ou cultivadas, pedras preciosas ou semipreciosas e semelhantes, metais preciosos, metais folheados ou chapeados de metais preciosos, e suas obras; bijuterias; moedas

Seção XV - Metais e suas obras

Seção XVI - Máquinas e aparelhos, material elétrico, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e som em televisão; e suas partes e acessórios

Seção XVII - Material de transporte

Seção XVIII - Instrumentos e aparelhos de óptica, fotografia, cinematografia, medida, controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; relógios e aparelhos semelhantes; instrumentos musicais, suas partes e acessórios

Seção XIX - Armas e munições; suas partes e acessórios

Seção XX - Mercadorias e produtos diversos

Seção XXI - Objetos de arte, de coleção e antiguidades

III.6 - O papel do IPI na modernização tributária

Este capítulo serviu para mostrar a evolução do IPI dentro da estrutura tributária brasileira. De um imposto complementar ao imposto de importação, rapidamente assume a liderança na arrecadação de tributos da União, mantendo esta posição por quase 50 anos.

Mas podemos observar claramente, principalmente quando estudamos os conceitos de sistemas tributários e de classificação de impostos, que o IPI é um imposto que está sempre evoluindo rapidamente, introduzindo no sistema tributário brasileiro inovações como a seletividade e a não-cumulatividade, por exemplo.

No próximo capítulo vamos estudar mais detalhadamente como, em um período de grandes transformações na economia brasileira, ele foi um dos principais instrumentos de política econômica.

CAPÍTULO IV

Como foi visto no capítulo anterior, é a partir de 1964 que o IPI passa a ser utilizado sistematicamente como instrumento de política econômica. Embora anteriormente a este período, o IPI, então imposto de consumo, tivesse em alguns momentos sido direcionado para um papel que transcendesse ao objetivo de aumentar a receita fiscal, eram práticas isoladas dentro da administração tributária. Somente com a reforma tributária de 1965/1966 é que esta prática vai se consolidar (37) e, mais ainda, será responsável por importantes modificações em nossa economia.

O levantamento realizado de todos os atos administrativos e legais sobre o IPI, publicados entre 1.965 e 1.990, nos leva a separá-los em quatro grandes grupos : os de alcance puramente fiscal; os que tinham objetivos de estabilizar, ainda que momentaneamente, a economia; os incentivos a setores econômicos; e os de incentivo ao comércio exterior.

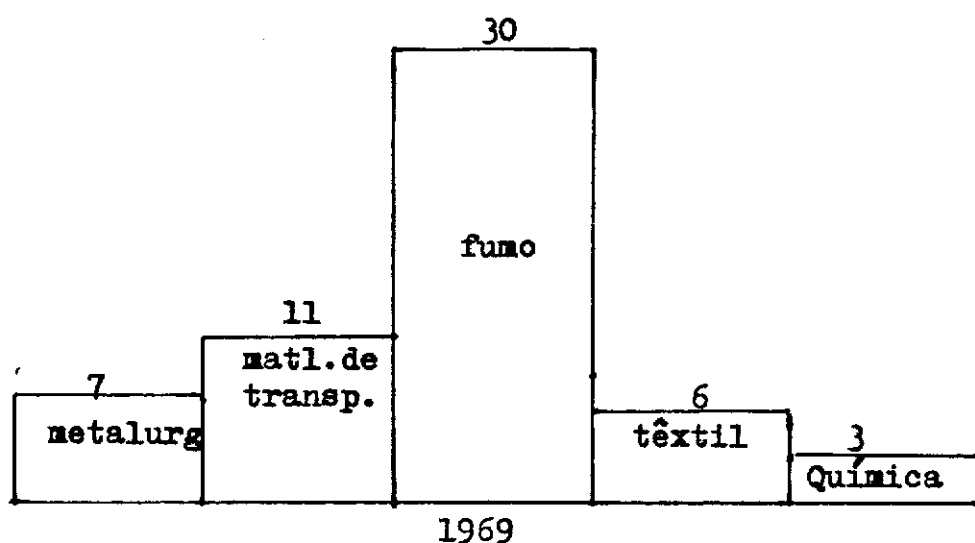
É interessante observar no quadro IV e seus gráficos, a mudança da participação percentual de cada setor de atividade econômica, na arrecadação total do IPI. Entre 1969 e 1988 houve uma verdadeira inversão do peso dos setores de bens de consumo popular, como a indústria têxtil e de

(37) Ver página 4

QUADRO IV - PARTICIPACAO PERCENTUAL DOS SETORES DE ATIVIDADE NA ARRECADACAO DO IPI 1969 - 1988

Set Atividade	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Min.ao Metalicos	3	3	3	3	4	3	3	4	4	4	4
Metallurgia	7	7	8	8	9	11	0	10	9	7	7
Mecanica	4	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3
Matl.Eletr.Con.	5	4	4	5	6	5	5	5	5	5	5
Matl.de Transp.	11	12	13	12	12	11	12	10	7	9	11
Madeira	1	1	1	1	2	2	1	1	1	1	1
Mobiliario	1	2	2	2	2	2	1	1	1	0	0
Papel e Papelao	3	3	3	3	3	4	3	3	3	3	3
Borracha	2	2	2	2	2	2	2	2	3	3	2
Couro, Peles Sim.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Quimica	3	3	3	4	4	4	6	6	6	6	6
Prod.Faro.Vet.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Perf.Sab.Velas	3	3	3	3	2	2	2	3	3	3	3
Mat.Plást.	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Têxtil	6	7	7	7	6	5	2	2	2	2	1
Vest.Calg.Art.Tec.	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1	1
Prod.Alimentares	3	3	3	1	2	0	0	0	0	0	0
Bebidas	8	8	8	7	7	7	9	8	9	10	12
Fumo	30	33	33	31	30	30	32	33	37	35	35
Grafica	1	1	1	1	1	2	2	1	1	1	1
Diversas	3	2	1	3	3	2	2	2	2	2	2
TOTAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

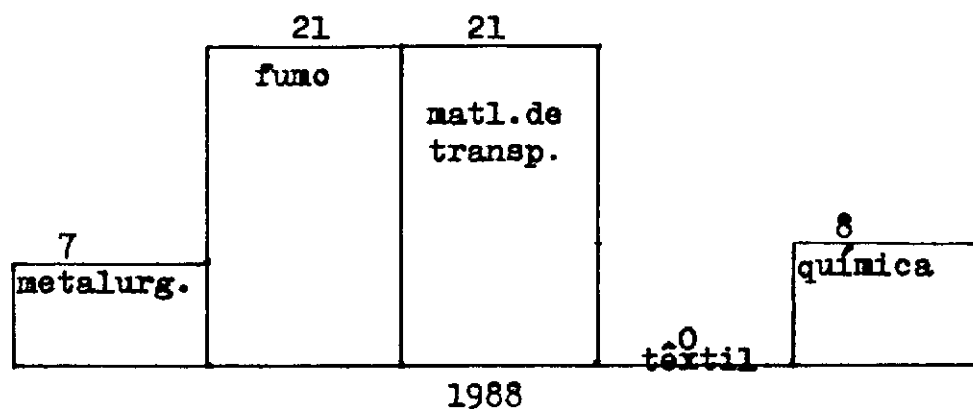
Fonte: Anuário Econômico Fiscal, anos 1 a 17.



QUADRO IV - PARTICIPACAO PERCENTUAL DOS SETORES DE ATIVIDADE NA ARRECADAÇÃO DO IPI 1969 - 1988

Set Atividade	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Minao Metalicos	3	4	3	3	3	3	3	3	3
Metalurgia	6	6	6	5	6	7	7	6	7
Mecanica	3	4	3	3	3	4	5	4	4
Matl.Eletr.Com.	5	5	5	4	5	5	6	5	5
Matl.de Transp.	10	7	11	12	11	12	13	17	21
Madeira	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Mobiliario	0	0	0	0	0	1	1	0	0
Papel e Papelao	3	3	3	3	4	4	4	4	4
Serracha	2	3	2	2	3	3	3	3	3
Couros, Peles Sim.	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Quimica	5	6	6	7	8	8	8	7	8
Prod.Farm.Vet.	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Perf.Sab.Velas	3	3	3	3	3	3	3	2	2
Mat.Plast.	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Textil	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vest.Calg.Art.Tec.	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prod.Alimentares	0	0	0	0	0	1	1	1	1
Devidas	11	12	12	12	12	12	13	14	11
Fumo	36	37	36	37	33	25	24	25	21
Grafica	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Diversas	2	2	2	2	1	0	0	0	0
TOTAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Anuário Econômico Fiscal, anos 1 a 17



alimentos, com setores mais sofisticados da economia, como a indústria química.

IV.1 - Atos legais e administrativos de alcance fiscal

Este primeiro grupo de atos administrativos e legais com objetivo de ajustar a receita fiscal, engloba um grande numero de atos que fixam preços para cigarros, alíquotas para bebidas, além de outros que tratam de prazos de recolhimento do IPI referentes a estes produtos.

O preço do cigarro era alterado por portaria do ministro, pois este produto estava sujeito ao selo de controle que discriminava o preço de venda a varejo. Assim, qualquer alteração de preço implicava na substituição dos selos que eram aplicados no produto. Este rígido controle era devido à grande importância deste produto na arrecadação total do imposto (mais de 20%). Hoje, embora ainda estejam sujeitos ao selo de controle, o preço está liberado e o controle de arrecadação é feito pela escrituração fiscal.

Quanto à fixação de alíquotas para os demais produtos, além destes anteriormente citados, pode-se observar claramente que até 1.972 as alíquotas eram majoradas visando maior volume de arrecadação. A partir de 1.972, as alterações de alíquotas passam a atuar em sentido inverso, ou seja, reduzindo-as. É justamente neste período que o

imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza ganha destaque e em 1.975 supera em arrecadação o IPI, conforme quadro V e gráficos.

Neste grupo, cabe destacar a Circular 134 de 23/12/65 do Departamento de Rendas Internas, que era o órgão responsável pelo então Imposto de Consumo, posteriormente IPI, até a reforma do Ministério da Fazenda e estruturação da Secretaria da Receita Federal em 1.969.

Esta circular instituiu o adicional de 20% para todas as alíquotas, durante o ano de 1.966. Por esta circular, os produtos sujeitos, por exemplo, a uma alíquota de 5%, durante o ano de 1.966 deveriam gravar seus produtos com uma alíquota adicional de 1%.

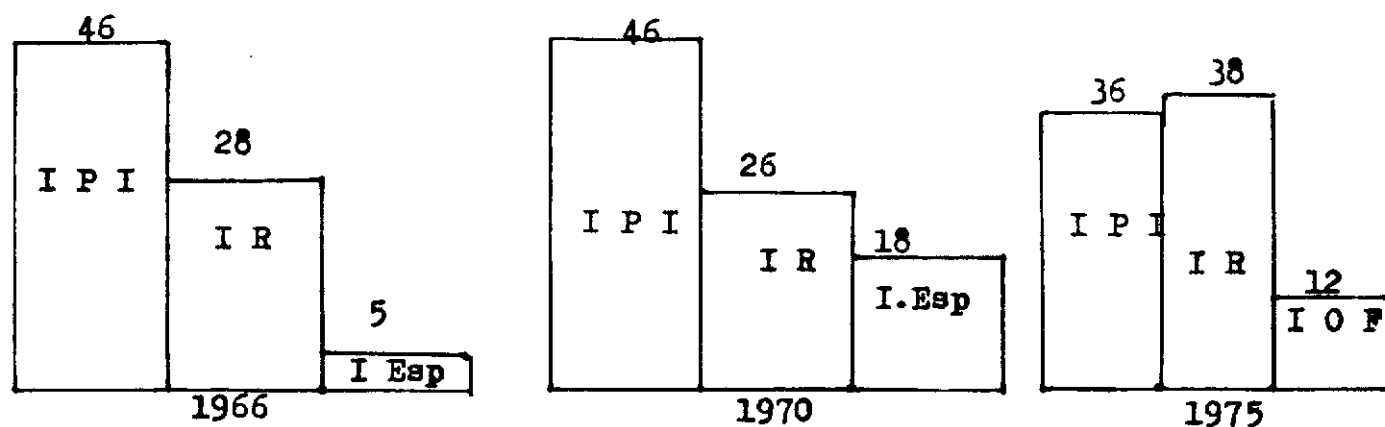
Também a Circular 105 de 23/12/66 tem sua importância na medida em que ela altera as alíquotas de alguns produtos e majora as alíquotas de forma geral, ou seja, eleva as alíquotas de 3% para 4%, as de 4% para 5% e assim por diante, uma maneira clara de sustentar a arrecadação obtida no ano de 1966 graças ao adicional, no momento em que este estava próximo a ser extinto.

Embora estejam agrupadas neste item, estas circulares tiveram um importante papel na política de estabilização do

QUADRO 1 - COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA 1965 A 1990

	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
RECEITA TRIBUTÁRIA	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
IMPOSTOS	99	97	99	98	98	97	97	95	94	95	96	95	95
Impostos Com. Exterior	9	7	8	7	7	7	7	8	10	9	9	7	7
Imposto Importação	9	7	8	7	7	7	7	8	10	9	9	7	7
Imposto Exportação	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imposto s/ Patr. e Renda	28	31	22	26	26	26	28	26	28	38	37	41	42
Imp. s/ Propr. Ter. Rural	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imp. Transm. Bens Interv	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imp. s/ Renda e Prov	28	31	22	26	26	26	28	26	28	38	37	41	42
Imp. s/ Prod. e Circulação	46	57	51	47	46	46	46	45	44	36	32	32	32
IPI	46	57	51	47	46	46	42	41	40	36	32	31	31
ICM (territórios)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imp. s/ Transp. Rod. Passag	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IDF	0	0	0	0	0	0	4	4	4	0	0	0	0
Imp. Serv. Comun.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Impostos Especiais	5	3	18	18	18	17	16	15	13	12	18	16	15
Imp. Único s/ Lubr. Comb.	0	0	16	16	15	15	13	11	10	8	15	12	11
Imp. Único Energia Elétr	4	2	2	2	3	2	3	3	2	3	2	3	3
Imp. Único Minerais	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
TAXAS	1	3	1	1	1	2	3	5	5	5	4	5	4

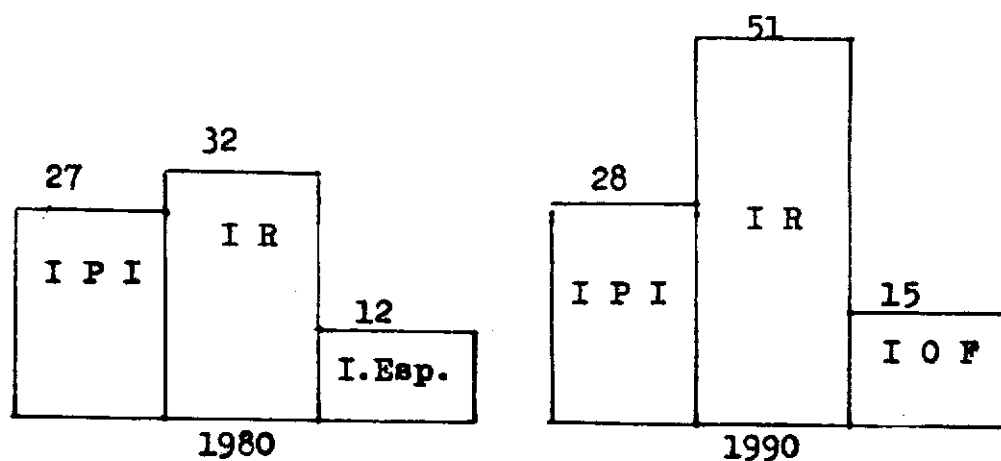
Fonte: Anuário econômico-fiscal, anos 1 a 17.



QUADRO 17 - COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA 1965 A 1990

	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
RECEITA TRIBUTÁRIA	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
IMPOSTOS	95	91	93	93	97	97	98	99	99	99	99	99
Impostos Cos.Exterior	7	11	8	6	6	6	6	5	1	1	1	1
Imposto Importação	7	11	8	6	6	6	6	5	1	1	1	1
Imposto Exportação	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imposto s/ Patr. e Renda	44	32	35	37	52	56	57	56	46	56	61	51
Imp.s/ Propr. Ter. Rural	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imp. Transm. Bens Interv	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imp.s/ Renda e Prov	44	32	35	37	52	56	57	56	46	56	61	51
Imp.s/ Prod. e Circulação	31	40	43	43	33	31	30	34	41	33	33	44
IPI	30	27	27	27	25	21	23	24	31	27	30	28
ICM (territórios)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imp.s/ Transp. Rod. Passag	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IOF	0	12	14	14	7	9	6	7	7	4	2	15
Imp. Serv. Comun.	0	0	0	0	0	0	0	3	3	2	1	0
Impostos Especiais	13	8	7	7	5	5	4	4	7	6	3	0
Imp. Unico s/ Lubr. Comb.	10	5	3	3	2	1	1	1	3	3	3	0
Imp. Unico Energia Eletr	2	2	3	3	2	2	2	2	2	2	0	0
Imp. Unico Minerais	1	1	1	1	1	2	1	1	2	1	0	0
TAXAS	4	8	7	6	3	3	2	1	1	1	1	1

Fonte: Anuário econômico-fiscal, anos 1 a 17



plano Bulhões/Roberto Campos, como forma de combater o déficit público.

Depois destas duas circulares, as medidas que se seguem com objetivo de caráter fiscal, versam principalmente sobre preços de venda de cigarros, e alíquotas de bebidas alcoólicas, enquanto as alíquotas de forma geral, como já foi dito anteriormente, a partir de 1.972 passam a ser reduzidas. Por exemplo, o Decreto 70.435 de 18/04/72 reduz para zero as alíquotas de diversos produtos dos capítulos 11, 16, 17, 19, 20, 21, 23, 47 e 89.

Após esta medida apenas duas outras medidas merecem ser destacadas: a majoração das alíquotas de automóveis para o período de março a dezembro de 1.979 pelo Decreto 83.185 de 16/02/1.979; e as medidas de extinção de benefícios fiscais no início do governo Collor, que tinham objetivo estritamente fiscal.

IV.2 - Atos legais ou administrativos com objetivo de estabilização econômica

O grupo seguinte, dos atos administrativos e legais que tiveram objetivos de estabilização econômica, se constitui de medidas que tiveram como objetivos compensar outras medidas econômicas de caráter mais abrangente, como por exemplo, a Circular n.32 de 10/05/66 do Departamento de

Rendas Internas que concedeu isenção a alguns produtos de primeira necessidade (banha e outras gorduras, açúcar, margarina, sal, etc.) por tempo determinado, até 31/08/66, como forma de "combater a inflação e conter a pressão social".

Outra medida importante a salientar é a portaria do Gabinete do Ministro n.641 de 21/12/67, que em decorrência da Lei 5368 de 01/12/67, que alterou as alíquotas de vários produtos, escalonou a majoração, conforme diz textualmente: "Para prevenir a possível retração do mercado consumidor, decorrente da reformulação de alíquotas, reduz: 75% da majoração para fatos geradores ocorridos até janeiro de 1.968, 50% da majoração para fatos geradores ocorridos até fevereiro de 1.968".

Prática bastante comum com relação a este tributo é a manipulação dos prazos de recolhimento do imposto, ampliando-os quando há problemas com capital de giro das indústrias, reduzindo-os quando há dificuldade de caixa do próprio Tesouro Nacional.

Outro expediente, utilizado para alcançar apenas alguns produtos dentro de uma mesma posição tarifária, é o desdobramento desta posição, como aconteceu por exemplo com a Portaria do Gabinete do Ministro n.47 de 06/02/69 que exclui pão de forma de sua posição tarifária, para deixá-lo

em destaque como N/T (38). A justificativa desta portaria é "Para evitar aumento dos custos operacionais das empresas, capazes de repercutir no preço..".

Já o Decreto-Lei 2.303 de 21/11/86, parte do Plano Cruzado II, acrescentou 20% às alíquotas dos produtos da posição 8702 (veículos automotores), numa tentativa de conter a demanda e o ágio cobrado sobre os preços congelados. A demora do governo em adotar esta medida, que segundo alguns economistas deveria ter sido tomada há mais tempo, foi prejudicial à boa administração do Plano Cruzado.

O inverso aconteceu no início do Plano Collor, em março de 1.990, com a redução das alíquotas sobre os veículos automotores, como forma de garantir a margem dos fabricantes e manter congelados os preços de venda; o mesmo ocorreu em relação aos cigarros, através dos Decretos 97.707 de 03/05/90, que reduz a alíquota para 361,16%, e o Decreto 97.891 de 30/06/90 que reduz para 328,27%, com o mesmo objetivo de garantir o aumento da margem de lucro dos fabricantes sem desrespeitar o congelamento. Em 04/09/90 a alíquota sobre cigarros volta a 401,2%.

É patente nestes atos citados, a importância da competência do Ministro da Fazenda para a majoração ou

(38) Ver página 82

redução das alíquotas (39), tornando o IPI um instrumento ágil e eficiente.

IV.3 - Atos administrativos ou legais para incentivarem setores específicos da economia.

O grupo dos atos administrativos e legais destinados a incentivarem setores específicos da economia, pode ser subdividido em outros dois subgrupos: o subgrupo dos setores que receberam incentivos decorrentes de situações conjunturais como a indústria têxtil e a agricultura; e o subgrupo dos setores que receberam incentivos por serem considerados estratégicos, como o Plano Siderúrgico, Itaipu, Telecomunicação, Indústria Petroquímica, etc..

Ao primeiro subgrupo pertence a Portaria do Gabinete do Ministro n.439 do de 26/10/66 que prorroga o prazo de recolhimento do então Imposto de Consumo, dos produtos dos capítulos 50 a 56 da TPI (produtos têxteis), acatando decisão do Conselho Monetário Nacional.

Para o setor de eletrodomésticos o Conselho Monetário Nacional julgou contraproducente a redução do Imposto de Consumo, mas julgou conveniente o parcelamento do imposto referente ao mês de outubro de 1966, como forma de favorecer

(39) Ver página 83

o capital de giro das empresas, conforme Portaria do Gabinete do Ministro n.444 de 31/10/66.

O Decreto-Lei 332 de 12/10/67 isenta tratores e ferramentas agrícolas e o Decreto 66.109 transforma máquinas e aparelhos agrícolas, além de tratores, em não tributáveis.

O Decreto-Lei 1.136 de 07/12/70 regulamenta a utilização de crédito para produtos a serem industrializados e que estejam sujeitos ao IPI na saída, para os bens destinados à ampliação e modernização da empresa.

Já a Lei 1.165 de 01/04/71 isenta do IPI, os bens destinados à ampliação e implantação de empresas, adquiridos contra o pagamento de divisas oriundas de financiamento externo, o que demonstra um incentivo do governo à procura de fontes de financiamento no exterior.

A Lei 5.618 de 03/11/70 isenta os aviões agrícolas do IPI, o Decreto-Lei 1.211 de 01/03/72 isenta os aparelhos cinematográficos e o Decreto 99.349 reduz para 20% a alíquota sobre veículos automotores quando equipados com motores até 1000 cc.

O subgrupo seguinte, os incentivos setoriais estratégicos, teve os seguintes atos:

Portaria do Gabinete do Ministro n.485 de 30/12/69, que isenta do Imposto de Importação e do IPI, matéria-prima utilizada pela indústria petroquímica e responsável pela política de desenvolvimento do setor petroquímico.

Decreto-Lei 1.331 de 31/05/74 concede isenção de impostos nos produtos adquiridos pela felebrás e suas concessionárias até 31/12/79.

Decreto 75.752 de 23/05/75 isenta componentes destinados ao Plano Diretor de Reparação Naval.

Decreto-Lei 1.450 de 24/03/76 concede isenção de IPI para produtos destinados a Itaipu.

Decreto-Lei 1.547 de 18/04/77 institui o incentivo fiscal para o setor siderúrgico, que permitia a todas as empresas siderúrgicas com atividades de produção de derivados de aço previstos no CONSIDER, utilizando-se de aço de produção própria, creditar-se a título de incentivo fiscal de importância igual a 95% ao que deveria ser recolhido (IPI incidente na saída de mercadoria menos o IPI incidente nas matérias-primas, produtos intermediários e de embalagens consumidos na produção e acondicionamento dos referidos produtos).

Esta importância apurada seria depositada em conta específica no Banco do Brasil, e deveria ser utilizada em programas de ampliação da produção de derivados de aço, considerados prioritários pelo CONSIDER; ou, se autorizadas por este, as empresas poderiam empregar os recursos do incentivo na subscrição de ações do capital social de outras empresas siderurgicas. Este incentivo teve vigência entre 01/05/77 e 31/12/86.

Finalmente o Decreto 88.505, de 12/07/83, que através de desdobramento de Nota Complementar, eleva a alíquota sobre veículos a Diesel e diminui as alíquotas para veículos movidos a álcool, num claro incentivo ao desenvolvimento do programa de substituição de combustíveis.

IV.4 - Atos administrativos e legais de incentivo a exportação

O último grupo diz respeito aos atos ligados aos incentivos à exportação, que desempenharam um papel decisivo não só na transformação da pauta brasileira de exportação, como no próprio crescimento global das exportações, que cresceram quase dez vezes no período 1971/1988, como pode ser observado nos quadros VI e VII.

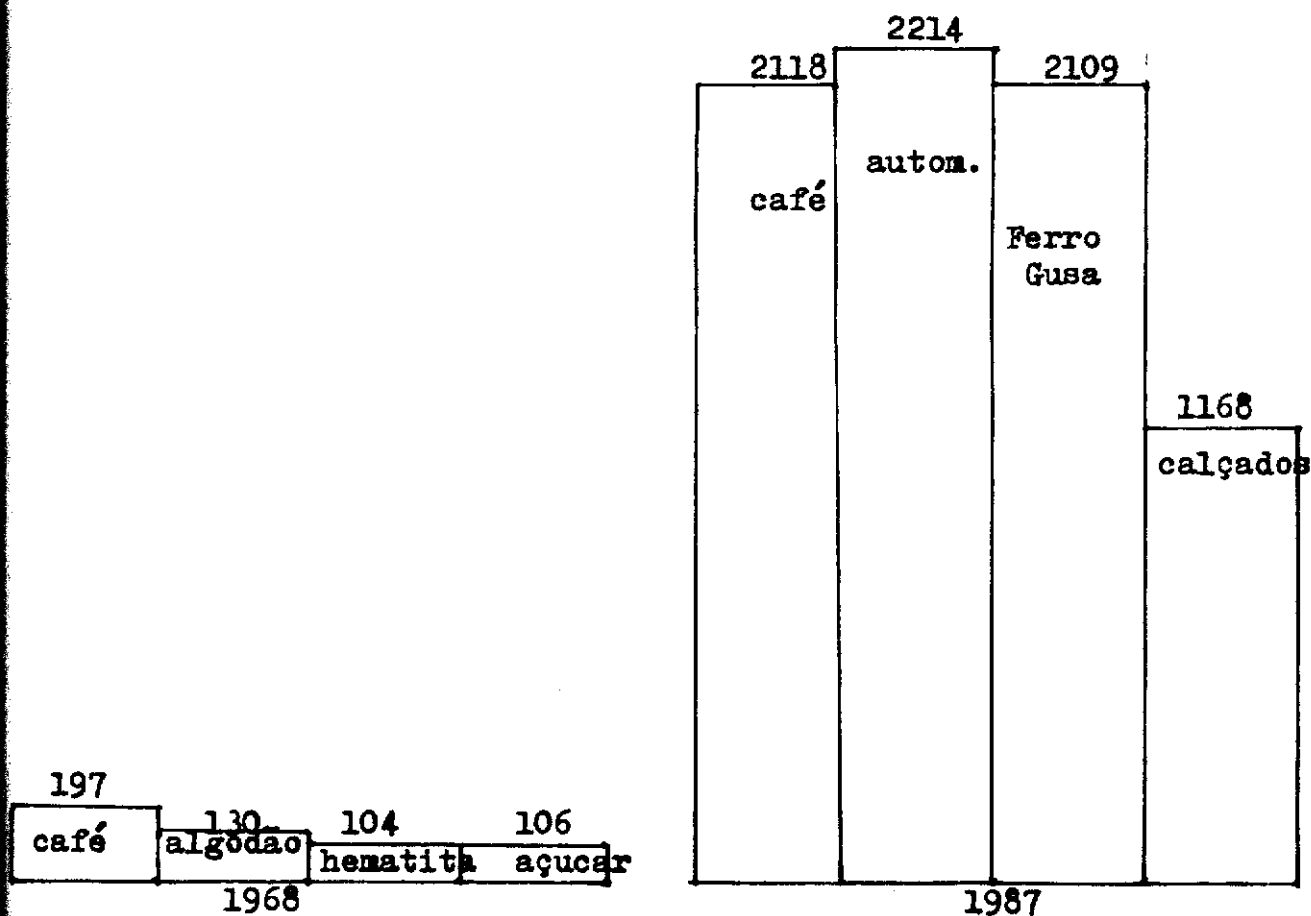
O primeiro ato a ser destacado é a Portaria do Gabinete do Ministro n.578 de 30/11/67 que determina a redução

QUADRO VI - PRINCIPAIS PRODUTOS DA Pauta de Exportação Brasileira entre 1968 e 1987

PRODUTOS\ANO	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
café	197,261	845,867	981,806	822,174	1057,116	1344,161	980,275	934,297	2398,093	2553,104	2297,656
Algodão	130,817	196,008	154,337	137,141	188,702	218,068	90,934	97,794		40,894	
Hematita	104,451	147,391	208,602	237,327	231,707	362,811	571,159	920,891	993,972	856,124	789,131
Cacau	72,701	136,681	105,635	86,007	92,715	136,188	310,001	280,179	288,739	530,323	536,629
Açúcar	106,283	121,894	126,631	152,751	403,548	558,687	1321,932	1099,773	153,995	462,211	
Farelo de Soja	22,001		40,554	78,071	145,921	418,636	301,539	465,774	791,746	1145,709	1047,725
Soja em Grão	6,291	29,249	27,084	24,309	127,908	494,153	586,271	684,901	788,538	709,706	169,806
Fumo em Folhas	18,869	26,492	31,195	36,462	46,159	58,458	98,991	141,951	161,196	186,295	238,023
Mn.de Manganês	24,121	17,077	30,592	37,706	27,262	18,866	49,699	80,625			
Carne Boi(cows)	12,627	13,131		50,948	50,507	69,679			90,983	95,379	
Suco de Laranja	11,631	10,911	14,736	35,859	41,499	63,622	59,171	82,204	100,882	177,026	332,521
Motores a Expl.									71,991	144,795	137,682
Calçados com.				15,562	32,358	70,679	83,334	104,824	99,641	64,699	92,974
Automoveis										64.171	183,037
Ferro Gusa					11,763	23,553	30,899	65,698	79,356	88,872	111,501
TOTAL	1881,344	2311,169	2738,922	2903,856	3991,219	6199,2	7950,996	8669,944	10128,3	12120,2	12658,9

Fonte: Anuário econômico fiscal, anos 1 a 17.

Obs. Valores em US\$1,000

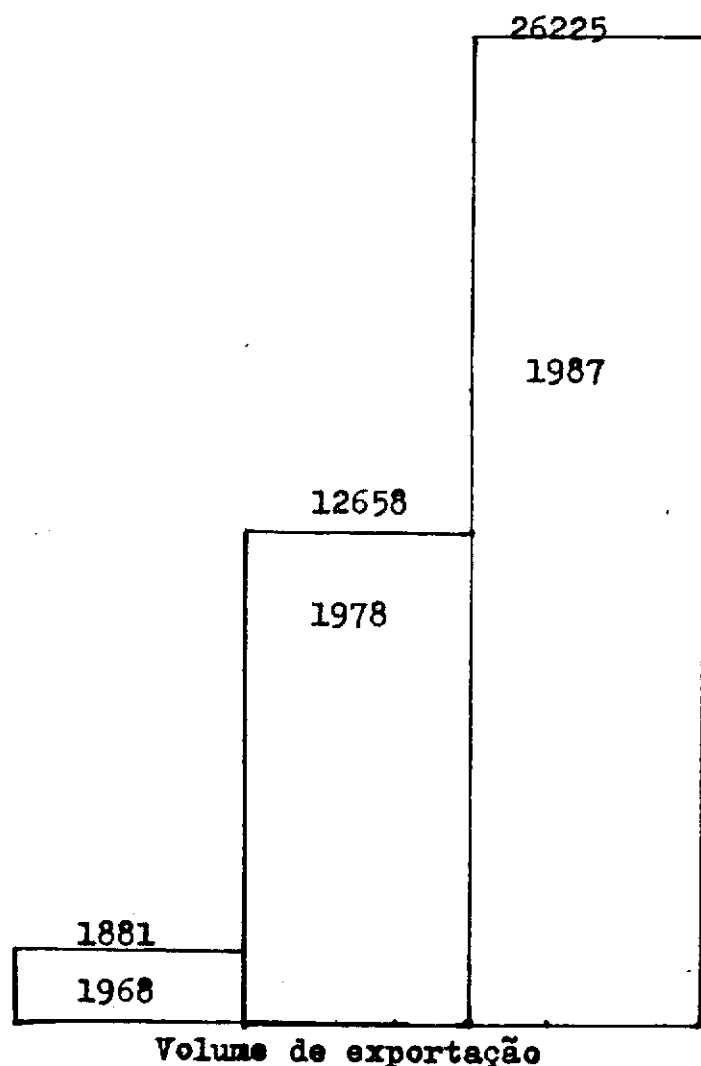


QUADRO VI - PRINCIPAIS PRODUTOS DA PAVTA DE EXPORTACAO BRASILEIRA ENTRE 1968 E 1987

PRODUTOS\ANO	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
cafe	2325,723	2771,326	1743,693	2108,053	2342,183	2851,756	2619,209	2327,009	2118
Algodao						386,361	277,809	538,572	
Nematita	891,831	1021,585	1147,079	1290,741	1014,666	1020,796	1100,823	1023,124	
Cacau	876,873	670,194	580,901		412,284	609,815	808,159	658,299	607,679
Acucar	340,832	1288,325	1040,879	501,233	501,469	538,604	425,972	466,105	402,475
Farelo de Soja	1136,933	1449,013	2136,176	1619,165	1793,219	1460,179	1174,857	1253,758	
Soja em Grão		393,33	403,672		308,571	454,116	762,683	243,218	
Fumo em Folhas	283,471	283,113	353,742	461,134	456,214	445,721	459,334	413,209	431,535
Min.de Manganes									
Carne Boi(cons)									
Suco de Laranja	281,414	339,988	659,156	573,388	607,931	1414,501	748,945	682,425	910,093
Motores a Expl.	176,916								
Calçados com.	108,217	152,367	287,647	237,661	351,582	638,886	968,668	1026,141	1168,743
Automoveis	67,066	157,431	184,936	218,537	216,035	220,476	1366,804	1177,571	2214,106
Ferro Gusa	131,709	119,471			184,183	266,259			2109,248
TOTAL	15085,1	20123,3	23293	20164,1	21899,3	27005,3	25639	22382,5	26225,1

Fonte: Anuário econômico fiscal, anos 1 a 17

Obs. Valores em US\$ 1,000



QUADRO VII - EXPORTAÇÕES BRASILEIRAS SEGUNDO OS CAPÍTULOS DA NCM ENTRE 1971 E 1988

	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Prod.do Reino Animal	151,431	252,132	260,051	140,577	127,567	174,022	231,968	251,018	319,423	454,884
Prod.do Reino Vegetal	962,512	1214,706	1864,135	1774,519	1906,715	3288,797	3418,088	2391,784	2367,655	3193,022
Gorduras e Oleos	78,752	111,481	194,319	235,075	267,248	360,276	449,791	514,636	593,416	694,424
Prod.Ind.Alim.Beb.Fumo	561,295	941,438	1541,115	2501,929	2429,862	2240,505	3398,053	3464,173	3887,565	5145,076
Produtos Minerais	322,258	322,262	495,816	772,819	1243,278	1346,766	1201,281	1325,731	1664,512	2215,541
Prod.Ind.Quimica	49,359	63,054	98,005	189,419	151,114	140,906	179,791	257,671	373,726	498,709
Nat.Plást.Resinas Bor.	10,523	11,225	19,174	29,568	48,151	42,118	69,594	81,331	144,509	247,398
Pelos e Couros	37,524	76,344	80,503	80,484	98,593	139,112	143,385	167,519	232,121	177,858
Madeiras e suas Manuf.	114,689	120,106	188,948	185,184	140,844	136,399	157,737	195,192	279,231	386,092
Nat.Util.Fabr.Papel	19,264	35,467	59,848	84,906	76,229	71,454	78,746	156,255	324,331	543,588
Materias Texteis	231,661	371,002	640,452	683,145	535,441	458,481	605,205	671,344	817,633	915,656
Calçados, Chapéu, etc.	29,861	55,465	94,621	123,545	169,878	181,388	185,382	293,949	371,441	413,581
Manuf.de Pedra e Gesso	17,639	15,855	19,616	31,975	41,352	43,313	51,964	69,961	92,395	151,948
Perolas e Pedras Prec.	17,884	25,871	49,009	54,329	39,511	29,929	25,284	48,617	51,235	53,804
Metais Comuns e suas Manuf	67,618	109,534	143,308	218,942	259,229	295,405	369,567	621,573	1000,369	1195,731
Maq.Ap.Mat.Eletr.	105,583	139,629	211,783	454,589	571,052	573,834	878,721	1090,994	1315,024	1841,601
Natl.de Transporte	27,249	76,596	91,224	191,401	322,375	379,896	503,065	832,669	1094,078	1512,309
Instr.Ap.Otica Foto Cine	3,303	4,619	7,875	15,891	26,187	24,395	31,037	47,931	70,451	99,662
Armas e Munições	3,349	3,553	5,601	8,668	12,522	11,357	15,651	21,133	43,471	69,076
Merc.Diversas	3,911	6,748	15,709	23,805	24,562	22,483	28,681	33,161	40,229	54,282
Objetos de Arte e Antig.	0,119	0,014	0,113	0,062	0,034	0,094	0,064	0,121	2,071	0,276
Transações Especiais	87,491	34,119	117,976	150,165	178,201	167,373		122,284	0,179	259,255
TOTAL	2903,856	3991,219	6119,2	7950,996	8669,944	10128,3	12120,2	12658,9	15085,1	20123,3

Fonte: Anuário econômico fiscal, anos 1 a 17.

Obs. Valores em US\$1,000

QUADRO VII - EXPORTACOES BRASILEIRAS SEGUNDO OS CAPITULOS DA NCM ENTRE 1971 E 1988

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
Prod.do Reino Animal	747,892	721,783	658,871	729,146	751,584	604,892	677,234
Prod.do Reino Vegetal	2268,716	2306,487	2730,984	3369,984	3489,341	2595,726	2901,827
Gorduras e Oleos	891,398	553,787	605,578	865,151	848,116	267,111	446,727
Prod.Ind.Alim.Beb.Fumo	5841,279	4579,864	4947,381	5737,501	4479,293	4344,586	4500,65
Produtos Minerais	3251,914	3523,921	2917,232	3721,261	3548,775	2540,952	2777,843
Prod.Ind.Quimica	799,234	693,665	906,033	1137,875	1124,071	968,351	1165,643
Nat.Plast.Resinas Bor.	316,006	298,894	421,881	668,225	658,096	535,179	619,963
Peles e Couros	189,801	209,321	261,891	286,009	262,387	247,807	265,373
Madeiras e suas Manuf.	392,181	274,577	319,233	330,784	303,306	312,429	400,113
Nat.Util.Fabr.Papel	611,341	480,603	529,994	756,399	562,351	695,021	785,4
Materias Terteis	960,847	750,378	1064,352	1220,822	1000,608	891,569	1202,007
Calçados, Chapen, etc.	593,081	525,266	714,062	1076,916	970,446	1030,645	1171,68
Manuf.de Pedra e Gesso	168,498	115,425	108,591	152,511	161,184	188,363	212,193
Perolas e Pedras Prec.	84,733	53,235	29,478	90,104	31,648	65,412	95,6
Metais Comuns e suas Manuf	1418,327	1318,748	2194,687	2954,268	2905,261	2800,272	3094,133
Maq.Ap.Mat.Eletr.	2110,814	1595,655	1553,956	1992,586	2170,903	2249,971	2523,273
Natl.de Transporte	2079,954	1717,898	1452,491	1355,616	1694,157	1571,145	2780,17
Instr.Ap.Otica Foto Cine	119,594	111,487	100,108	135,223	118,713	113,875	112,883
Armas e Municoes	29,781	52,101	61,731	81,344	222,982	7,495	233,122
Merc.Diversas	62,298	40,319	40,909	54,723	61,671	77,045	80,765
Objetos de Arte e Antig.	0,281	0,137	0,081	0,172	0,173	0,062	21
Transacoes Especiais	355,071	240,359	279,791	288,709	274,026	165,573	178,495

TOTAL 23293,1 20164,1 21899,3 27005,3 25639,1 22382,5 26225,1

Fonte: Anuário econômico fiscal, anos 1 a 17

Obs. Valores em US\$1,000

temporária do IPI para as indústrias que relaciona, "Tendo em vista favorecer a utilização de margens de capacidade industrial ociosa, mediante intensificação das vendas para o exterior;".

Esta portaria permitia aos fabricantes nela compreendidos deduzir do valor do IPI a recolher, a importância correspondente a este imposto, como se devido fosse, sobre o valor das vendas ao exterior, restringindo, porém, a alíquota para no máximo 10% (um produto sujeito a uma alíquota de 15%, para efeito do cálculo do incentivo, teria aplicada uma alíquota de 10%).

A Lei 5.444 de 30/05/68 vai tratar do mesmo assunto, de maneira mais elaborada e abrangendo todos os produtos. O incentivo tem o mesmo princípio, o de abater do imposto a ser recolhido o montante obtido com o cálculo do incentivo. O que vai mudar são os limites, 50% do valor do imposto calculado como se devido fosse, e até o máximo de 10% de suas vendas para o exterior. Estes limites seriam ampliados para 100% e 20% respectivamente sobre a parcela que excedesse o montante exportado no exercício financeiro anterior.

O Decreto 63.550 de 05/11/68 regulamenta alguns artigos da Lei 5.444 acima, alterando o limite anterior de 50% do valor do imposto, para 50% da alíquota, e o limite do

incentivo de 10% de suas vendas, para até a alíquota máxima de 10% para cálculo do incentivo, e dando ao poder executivo a prerrogativa de fixar alíquotas para algumas posições que figurem como "não tributado", e exclui do benefício alguns produtos, como o café torrado, cacau em massa, manteiga de cacau, extratos de café e algumas madeiras industrializadas.

O Decreto-Lei n.491 de 05/03/69 introduz definitivamente o crédito-prêmio, modificando inclusive a abordagem anterior. Este Decreto-Lei não trata simplesmente de redução e isenção e sim de estímulos fiscais à exportação de manufaturados.

Em seu artigo primeiro estabelece que "As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, crédito tributário sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento dos tributos pagos internamente.".

Estabelece ainda que o cálculo será sobre o valor CIF, quando a mercadoria for transportada por veículo de bandeira brasileira e seu seguro for feito por empresa brasileira. A alíquota passa a ser plena até o máximo de 15%, podendo, no entanto, o poder executivo fixar alíquotas para os produtos que no mercado interno estejam livres ou isentos em razão de sua essencialidade. Estabelece ainda que o montante do

crédito que exceder o IPI a recolher pode ser aproveitado para o pagamento de outros tributos da União.

O Decreto 64.883 de 17/07/79 vai regulamentar o Decreto-Lei 491, sem acrescentar inovações, e o que se segue é uma verdadeira enxurrada de decretos e portarias, fixando alíquotas de produtos não gravados pelo IPI no mercado interno, para efeito do crédito de exportação, conforme resumo:

Portarias do Gabinete do Ministro fixando alíquotas para produtos não tributados ou de alíquota zero: 290 de 05/11/70 fixa a alíquota em 5% para fécula de mandioca; 248 de 28/12/70 fixa a alíquota de 4% sobre amêndoa de castanha de cajú; 225 de 01/09/70 fixa a alíquota para a posição 04.04 (queijos) em 4%; 127 de 02/04/70 fixa a alíquota de 8% para castanha de cajú (posição 08.01); 233 de 02/09/70 fixa a alíquota para as posições 49.01 a 49.03 (artigos de livraria) em 10%; 324 de 04/12/73 fixa alíquota em 8% para produtos da posição 2523.00 (cimento hidráulico); 254 de 04/10/73 fixa alíquota em 13% para produtos da posição 9703.9900 (brinquedos); 61 de 11/02/74 fixa a alíquota de 3% para produtos da posição 0902.00 (chá); 590 de 05/11/74 fixa em 15% a alíquota de produtos da posição 8423.06 (aparelhos para remoção de neve) e das posições 8601 a 8606 (locomotivas e vagões ferroviários) e 8708 (carros de combate blindados); 32 de 28/01/75 fixa alíquota em 10% para

produtos das posições 0301 e 0303 (peixes); 11 de 09/01/75 fixa a alíquota em 5% para produtos da posição 1806.01 (cacau em pó); 13 de 09/01/75 fixa alíquotas de alguns produtos (exceptuando pérolas); 23 de 15/01/76 fixa a alíquota em 10% para os produtos da posição 1507.1100 (óleo vegetal de mamona); 53 de 05/02/76 fixa a alíquota em 8% para os produtos da posição 8608.0000 (containers); 54 de 05/02/76 fixa a alíquota em 15% para os produtos da posição 7318.0201 (tubos de ferro ou aço); 58 de 09/02/76 fixa alíquota em 7% para produtos da posição 1507.0300 (óleo de amendoim); 77 de 25/02/76 fixa a alíquota em 15% para produtos da posição 8702.9900 (veículos não incluídos em posições anteriores); 91 de 18/03/76 fixa a alíquota em 14% para produtos da posição 4801.0202 (papel para imprimir ou escrever); 55 de 03/02/77 fixa a alíquota em 10% para produtos da posição 0201.0200 (carnes de ovinos); 67 de 09/02/77 fixa em 15% a alíquota para os produtos da posição 1507.1202 (óleo de babaçu); 120 de 08/03/77 fixa a alíquota em 15% para produtos da posição 7321.9900 (estruturas em ferro ou aço para construções); e finalmente a 119 de 08/03/77 fixa a alíquota em 10% para produtos da posição 0904.0199 (pimenta).

Portarias do Ministro da Fazenda que criavam adicional de alíquotas para produtos destinados à exportação: 171 de 03/07/70 cria adicional de 3% para produtos das posições 50 a 62 (produtos têxteis); 10 de 06/05/70 fixa em 10% a

aliquota dos produtos da posição 85.01 (geradores e motores); 92 de 03/05/73 cria aliquota adicional de 4% para produtos da posição 1602.0100 (preparações de carne bovina); 157 de 03/07/73 cria aliquota adicional de 2% para produtos da posição 8401 (geradores a vapor); 215 de 03/08/73 cria aliquota adicional de 8% para produtos da posição 8607.9900 (vagões de carga); 159 de 04/07/73 cria aliquota adicional de 6% para produtos da posição 8001 (estanho em bruto) e de 5% para produtos da posição 8002 (estanho em barras); 12 de 09/01/75 eleva a aliquota em 6% para produtos da posição 1602 (preparações de carnes); 85 de 13/03/75 fixa aliquotas adicionais para produtos têxteis; 56 eleva em 6% o adicional a ser acrescido aos produtos da posição 0206.0400 e em 8% o adicional a ser acrescido aos produtos da posição 1602.0200; 211 de 04/05/77 eleva para 13% a aliquota dos produtos da posição 5710.0101 (tecidos lisos de juta); e finalmente a 221 de 10/05/77 eleva a aliquota de diversos produtos .

Após uma redução geral de aliquotas para o mercado interno o Ministério da Fazenda edita a Portaria 101, que mantém as aliquotas anteriores para produtos que se destinarem à exportação.

O Decreto 68162 de 03/02/71 fixa a aliquota para produtos das posições 58.01 a 58.03 em 16%, quando destinados à exportação e o Decreto 79.965 de 14/07/77

reduz o IPI de ciclomotores (posição 8709), exceto quando destinados a exportação.

O que fica bem claro neste rol de portarias e decretos, é que em sua grande maioria se destinaram a bens não gravados pelo IPI, ou gravados com aliquotas pequenas. Os demais produtos, principalmente os de metalurgia e de materiais de transporte, já eram taxados com aliquotas elevadas e não precisavam destes expedientes para se beneficiarem com grandes volumes deste incentivo.

O crédito-prêmio passou a sofrer pressões principalmente através do GATT (40) e em 1.979, o governo brasileiro, cedendo a estas pressões, começa a extingui-lo gradualmente, primeiro através do Decreto-Lei 1.658 de 24/01/79, Decreto-Lei 1.722 de 03/12/79 e Instrução Normativa n.15 de 30/04/80, que reduzem os incentivos.

Outras medidas e portarias vão restringir também a utilização do crédito acumulado, até este incentivo desaparecer em 1982.

Apresento no quadro VIII a participação percentual no volume de crédito-prêmio obtido pelo diversos setores de atividade econômica entre 1973 e 1982.

(40) Estas pressões ocorriam porque o GATT detectou neste incentivo uma forma de dumping, prática inaceitável por este órgão regulador do comércio internacional.

QUADRO VIII - DISTRIBUICAO PERCENTUAL DOS INCENTIVOS A EXPORTACAO 1973/1983

	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983
Mim.nao Metalicos	2	2	1	2	2	1	1	1	0	0	0
Metalurgia	12	9	9	9	10	13	16	9	3	1	6
Mecanica	6	7	12	9	6	8	8	9	5	7	44
Matl.Eletr.Com.	5	9	9	7	6	5	6	8	5	16	26
Matl.de Transp.	8	10	15	14	16	19	19	59	31	59	16
Madeira	4	3	2	2	3	3	2	0	0	0	1
Mobiliario	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Papel e Papelao	2	1	0	0	0	1	3	0	0	0	0
Borracha	0	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0
Couro, Peles Sim.	3	2	2	2	2	1	1	0	0	0	0
Quimica	6	6	4	4	4	3	3	1	0	1	0
Prod.Farm.Vet.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Perf.Sab.Velas	6	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0
Mat.Plast.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Textil	20	22	18	18	19	14	13	3	1	30	1
Vest.Calg.Art.Tec.	10	10	8	8	5	5	3	1	0	0	2
Prod.Alimentares	14	13	12	19	21	19	16	4	3	0	2
Bebidas	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Fumo	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Grafica	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Diversas	0	0	2	2	2	0	0	0	0	0	0
Atacad.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nao Especif.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Anuário econômico fiscal, anos 1 a 17.

Neste quadro podemos destacar pelo menos cinco setores:

- a) a metalurgia que inicia em terceiro lugar, como beneficiária do incentivo, com uma participação de 11% no volume total em 1973, recuando um pouco entre 1974 e 1977, para em 1978 e 1979 voltar a crescer rapidamente;
- b) material de transporte, que dos 7% de 1973, cresce constantemente até 1981, demonstrando que foi um dos últimos setores a serem excluídos do benefício;
- c) têxtil, que foi o setor com maior volume de benefícios em 1973, mantém-se sempre entre os mais importantes até 1979;
- d) de calçados, que foi sempre o alvo principal do protecionismo norte-americano, inicia em 1973 com 10%, e cai sucessivamente até 1983, embora já em 1980 participasse em menos de 1% do volume;
- e) de produtos alimentares, que sempre foi importante entre 1973 e 1979, até porque foi beneficiário do grande rol de portarias, baixadas ao longo da década de 1970.

Outra modalidade de estímulo a exportação, que vigora até hoje, foi a instituída pelo Decreto-Lei 1.189 de 24/09/71, que concede isenção do Imposto de Importação e do IPI vinculado à importação, em um montante correspondente a 10% do valor do incremento das exportações ocorrido no período anterior.

Para melhor compreender este estímulo, uma empresa que em 1971 tivesse obtido um excedente de US\$100.000.00 sobre as exportações de 1970, poderia no ano de 1972 importar US\$10.000.00 de matéria-prima, bens intermediários ou de produção e embalagens com isenção do imposto de importação e IPI vinculado a importação.

A vigência deste decreto foi de 01/01/72 a 31/12/74, mas em 30/03/87 é editado o Decreto-Lei 2.324 com semelhante objetivo, para o período de 1987 a 1991. Este decreto foi revogado pelo Plano Collor, mas restabelecido através da Medida Provisória n.287 de 14/12/90.

IV.5 - Outros atos administrativos ou legais

Após estes quatro grupos de interpretação dos atos administrativos e legais relativos ao IPI, no período de 1965 a 1990, vale destacar apenas algumas portarias que isentaram determinados produtos, dentro do conceito de seletividade, como por exemplo: carrapaticidas; remédios contra a tuberculose; marca-passos e alguns outros mais.

Outro ato que merece ser mencionado é o Decreto 90.573 de 28/11/84, que reduz para zero a alíquota de produtos fabricados predominantemente por empresas de pequeno porte, como cúpulas de abat-jours, artigos de seleiro, caixotes, cadeiras de vime etc.. Esta medida tinha como principal

finalidade racionalizar a arrecadação e fiscalização deste tributo, liberando os contribuintes de potencial muito pequeno de arrecadação e que tornava mais oneroso o processo de administração e fiscalização do que a receita fiscal que podiam oferecer.

Mais recentemente, outra intervenção econômica baseada no IPI foi o acordo na câmara setorial da indústria automobilística, onde o governo abriu mão do IPI sobre automóveis "populares". Este acordo pode vir a ser um marco na sociedade brasileira, pois envolveu trabalhadores, indústrias e governo, onde cada qual assegurou conquistas e ofereceu garantias, e nestes primeiros meses os resultados estão sendo satisfatórios.

IV.6 - Breve resumo das alíquotas vigentes em 1989

Vamos fazer um breve exame das alíquotas vigentes em 01/01/89 cujo resumo apresento a seguir :

Do capítulo 1 ao capítulo 21 que compreendem os produtos do reino animal e vegetal, além de preparações alimentícias, os produtos são Não tributáveis (N/I), isentos ou com alíquota zero, salvo exceções como da posição 1302.31.0100 (produtos mucilaginosos e suas essências) com alíquota de 12%, posição 1516.20.0101 (óleos de mamona hidrogenado) com alíquota de 15%, caviar e suas preparações

(posições 1604.30.0000 e 2104.20.0100) com aliquotas de 60% e posição 2106.90 (preparações alimentícias que contenham suco, extrato ou xarope de frutas ou guaraná) com aliquota de 36%.

No capítulo 22, que abriga álcool e as bebidas, temos as águas minerais artificiais com aliquota de 30%, refrigerantes com aliquota de 40%, cervejas com aliquota de 80%, vinhos com aliquotas de 10% a 130%, álcool etílico para fins carburantes especificados pelo CNP, aliquota zero, uisques com aliquota de 130%, cachaça com aliquota de 70%, vinagres com aliquota zero, etc.

No capítulo 23, comidas para cães e gatos têm aliquota de 10%; e no capítulo 24, charutos e cigarrilhas têm aliquota de 30%, cigarros feitos a mão 30%, outros cigarros 365,63%, fumo em corda ou rolo aliquota zero.

No capítulo 25, cimentos hidráulicos têm aliquota de 4%, e no capítulo 27, coque de petróleo tem aliquota também de 4%, misturas betuminosas têm aliquota de 5% e breu e coque de breu, além de betumes e asfaltos têm aliquota de 8%.

No capítulo 28, elementos químicos radioativos têm aliquota de 10% e o urânio e seus componentes 4%; no capítulo 30, apenas heparina e seus sais têm aliquota de

12% e preparações anticoncepcionais a base de espermatecidas têm alíquotas de 10%; e no capítulo 32, tintas e vernizes são taxados com alíquotas de 10%.

O capítulo 33, que contém perfumes e artigos de toucador, possui alíquotas de 77% (perfumes e águas de colônia) a 10% (xampus e dentífricos). No capítulo 34, os sabões são taxados com alíquotas de 10%, exceto os industriais que possuem alíquotas de 5%, os detergentes têm alíquota de 15% e as velas têm alíquota zero.

No capítulo 36, as alíquotas são 24% para a pólvora, 18% para explosivos, exceto dinamite que tem alíquota de 5%; fogos de artifício são taxados com alíquota de 60%, exceto foguetes de sinalização que possuem alíquota de 10%; fluidos e pedras de isqueiro tem alíquotas de 45% a 20%.

No capítulo 37, filmes para Raio X, microfilmes e filmes cinematográficos têm alíquota zero, filmes fotográficos (exceto a jornalistas) alíquota de 18% e filme cinematográfico só com o som alíquota de 24%.

No capítulo 38, produtos diversos das indústrias químicas, as alíquotas variam entre 8% e 12%, exceto os desinfetantes com propriedade acessória de perfume que possuem alíquota de 30%.

No capítulo 39, plásticos e suas obras, as alíquotas variam entre 5% e 16% exceto produtos odontológicos e embalagens alimentícias que têm alíquota zero e embalagem para leite que é isenta.

No capítulo 40, borracha e suas obras, as alíquotas variam entre zero e 18%, sendo que os itens de maior volume, pneus e correias transportadoras têm alíquota de 15%.

No capítulo 42, obras de couro, a alíquota predominante é de 10%, sendo que artigos de seleiro, vestuário de segurança e partes de calçados têm alíquota zero. No capítulo 43, peleteria, predomina a alíquota de 10%, apenas vison tem alíquota de 60%.

No capítulo 44, madeira, as alíquotas variam entre zero e 4% e no capítulo 48, papel e cartão, entre zero e 15%.

Entre os capítulos 49 e 67, matérias têxteis e calçados, predominam a alíquota zero e os produtos não tributáveis, com raras exceções como a posição 5408.10.0200 (tecidos obtidos a partir do raion ou viscose com fios de borracha) com alíquota de 85%, posição 5604.90.0100 (fios de alta tenacidade de poliéster, revestidos ou impregnados de borracha) 5%, posição 6505.10.0100 (coifas e redes para cabelo) alíquota de 18% e posição 6701.00.0000 (leques e ventarolias) com alíquota de 24%.

Nos capitulos 69 e 70, produtos cerâmicos e vidros, as aliquotas variam entre zero e 12%, e no capitulo 71, perolas, pedras preciosas e metais preciosos, as aliquotas variam entre zero e 30%.

Do capitulo 72 ao capitulo 83, metais e suas obras, as aliquotas vão de zero a 16%, predominando a de 8%. Nos capitulos 84 e 85, reatores, máquinas, aparelhos e material elétrico, as aliquotas estão entre zero e 24%. No capitulo 86, veiculos e material para via ferrea, apenas alguns itens (material fixo de vias férreas) tem aliquota de 10%, sendo o restante gravado com aliquota zero.

O capitulo 87 compreende veiculos automóveis, tratores e outros veiculos terrestres. Os veiculos automotores têm aliquotas entre zero e 50% e máquinas agricolas estão isentas. O capitulo 88, aeronaves, as aliquotas são de 8% e 10% e no 89, embarcações, entre zero e 50%.

Finalmente, do capitulo 90 ao capitulo 97, que estão nas seções de XVIII a XX (41), as aliquotas variam entre 4% e 30%, com exceção de armas com 45%, jogos com 40% e isqueiros com 40% e 60%.

(41) vide páginas 89 e 90.

Este resumo de aliquotas comparado com o perfil de contribuição de cada setor de atividade (42), demonstra claramente o perfil seletivo do IPI, que grava com aliquotas mais elevadas os bens menos essenciais, que em seu conjunto respondem por mais da metade da arrecadação do imposto (fumo, bebidas e automóveis representam 55% da arrecadação total do IPI), poupando os bens de consumo popular (Ind. têxtil, calçados e produtos alimentares, que somados não atingem 1% da arrecadação total).

IV.7 - O IPI como expoente da agilidade de uma política fiscal

Este breve apanhado dos atos administrativos e legais desde 1965, aliado ao que foi visto no capítulo III deste trabalho, acredito serem suficientes para demonstrar a eficiência e agilidade deste importante instrumento de política econômica e fiscal.

Muito embora o IPI tenha sido superado pelo imposto sobre a Renda em 1975, e também seja menor que a soma da arrecadação do ICMS nos estados, é inegável que ainda hoje possui uma relevância significativa no panorama fiscal brasileiro.

(42) vide página 91

Mesmo porque, como já foi enfatizado, esta relativa perda de posição decorreu de um sistemático programa de redução de aliquotas dos bens de consumo popular, o que confirma seu enfoque social. Não houvesse ocorrido esta redução geral de aliquotas, provavelmente seria ainda hoje a maior fonte de recursos da União.

No próximo capítulo, será feita uma apreciação geral do papel atual desempenhado pelo IPI frente as propostas de reforma tributária apresentadas no capítulo II. Para esta análise é de fundamental importância os exemplos de intervenção na economia apresentados neste capítulo, além de outros aspectos como o federalismo fiscal e as relações intergovernamentais estudados em capítulos anteriores.

CAPÍTULO V

O PAPEL DO IPI DENTRO DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

V.1 - A Importância do IPI dentro de nossa atual estrutura tributária

No seu aspecto fiscal, o IPI ou imposto de consumo como foi denominado até 1964, teve uma primeira fase de ascensão a partir de sua criação em 1899, até sua primeira reforma substancial em 1945.

Nesta fase, de um imposto complementar ao Imposto de Importação, uma vez que procurava principalmente atingir os bens produzidos internamente e portanto, não tributados nas alfândegas, teve sua base de incidência ampliada, ainda que desordenadamente, e tornando-se a principal fonte de receita tributária da União na década de 1930 (43). Esta evolução dentro da composição da receita tributária se deu através da expansão do rol de bens objeto de tributação, aliada a uma transformação do perfil da produção dos bens para consumo, com a produção nacional substituindo a estrangeira, decorrente de um conturbado período de instabilidade cambial.

(43) Ver página 29

Em 1945, já como principal tributo na arrecadação federal, sofre sua primeira grande reforma, com a organização em tabelas dos bens a serem tributados. A partir de então, passa a incorporar características modernas de tributos, como a seletividade, e na Constituição de 1946 fica explícito sua não incidência em gêneros de primeira necessidade para pessoas de baixa renda.

Em 1958, passa a ser não cumulativo, viabilizando o processo acelerado de expansão do parque industrial, baseado principalmente na indústria automobilística, que pela sua natureza exigia uma grande "horizontalização" da produção, onde certamente um imposto em cascata tornaria excessivamente caro o bem final.

Em 1961, com a emenda constitucional número 5 de 21/11/61, passa a destinar 10% de sua arrecadação para os municípios, adquirindo então caráter de tributo redistributivo.

Em 1964, passa por nova reformulação, passando a adotar a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias em sua tabela de incidência. Esta medida racionalizou a sua incidência, uma vez que nas tabelas anteriores, o rol de itens era bastante limitado, se comparado à tabela baseada no Sistema Harmonizado.

Ainda como principal fonte de recursos do tesouro nacional, entre 1964 e 1974, tem relevante papel no plano de estabilização Campos/Bulhões; no crescimento de nossas exportações, principalmente de produtos manufaturados, através do crédito-prêmio; e também como instrumento alocativo de recursos através dos incentivos setoriais.

A partir de 1972, suas alíquotas, principalmente as referentes a produtos para consumo popular, são sistematicamente reduzidas, e em 1975, sua arrecadação é superada pela arrecadação do imposto sobre a renda.

Esta perda de posição, ao contrário do que pode a princípio sugerir, não significa uma diminuição de sua importância, pois a partir de então é que seu papel no equilíbrio do sistema tributário ganha relevância, agindo de forma complementar ao imposto de renda, alcançando contribuintes de hábitos de consumo que excedem os artigos essenciais. Tem sua importância dentro da redistribuição de recursos entre as unidades da federação ampliada pela constituição de 1988.

Também sua agilidade, decorrente da possibilidade do Ministro da Fazenda alterar suas alíquotas sem consultas ao legislativo, o torna um poderoso instrumento tributário de política econômica.

V.2 - O nosso atual sistema tributário

O nosso atual sistema tributário, ao incluindo as contribuições previdenciárias, previa para 1992 uma arrecadação equivalente a 23,11% do PIB (44) (44), com a seguinte participação : Imposto de Renda 3,88%; IPI 2,11%; Previd.Social 3,68%; ICMS 6,27%; ISS 0,50%.

Este perfil de receita tributaria coincide com as considerações de Dalton(45) que recomenda que um bom sistema tributário, em uma coletividade moderna, deve estar baseado em alguns impostos para o grosso de sua receita e também que um sistema tributário deve ser visto como um todo, pois certos impostos corrigem e equilibram outros.

Assim, a partir destas idéias, o nosso sistema tributário está distribuído entre a renda e o trabalho com uma participação de 7,56% do PIB, e sobre transações (ICMS e IPI) com uma relação de 8,38% do PIB. Esta proporção nos leva a pretender uma maior proporcionalidade entre os impostos diretos e uma maior progressividade entre os impostos indiretos, que pelo peso de cada grupo na arrecadação total, implicaria em um sistema tributário

(44) Korff, E.. A Iniciativa Privada e as Contas Públicas. São Paulo, FIESP, 1992.

(45) Dalton H.. Princípios de Finanças Públicas. pp.59 e 62.

progressivo, sem no entanto incorrer nos erros dos países europeus de provocar um êxodo de capitais (46) (46).

V.3 - As propostas de reforma tributária e o Imposto sobre Produtos Industrializados

No capítulo II foram apresentadas duas propostas de reforma tributária e ambas prevêem a extinção do IPI, uma porque o incorpora ao IVA e outra por criar o Imposto Único, incidente sobre as transações bancárias.

As desvantagens políticas e administrativas do IVA já foram discutidas (47), vamos agora demonstrar as vantagens do IPI sobre esta proposta.

As características deste imposto já foram exaustivamente demonstradas ao longo deste trabalho, onde foi enfatizada sua importância como instrumento ágil de política econômica, bem como suas características modernas de seletividade, progressividade e não cumulatividade, além de ser um imposto auto-fiscalizado pela natureza de compensação de crédito e estar apoiado em uma tabela abrangente e padronizada.

(46) Ver página 70

(47) Ver página 58

A trajetória de seu significado dentro do perfil de receitas da União, descrita principalmente no capítulo III, demonstra claramente que durante toda a sua existência, sempre foi um tributo ágil e flexível, capaz de atender de imediato as necessidades do tesouro. No seu primeiro período, entre 1900 e 1930, o IPI, então imposto de consumo, durante as crises cambiais supre a deficiência do imposto de importação. Entre 1930 e 1945, devido à rápida transformação de nossa economia, o IPI se consolida e, como principal fonte de recursos tributários até 1975, incorpora sucessivamente os principais avanços da administração tributária.

Até mesmo sua superação pelo imposto de renda demonstra sua importância dentro de nossa estrutura tributária: após construir um modelo eficiente, ao menos para a época, de arrecadação do imposto de renda, a União vai diminuindo gradativamente as alíquotas dos bens de consumo popular, como forma de promover uma maior justiça fiscal. Assim, enquanto produtos da indústria têxtil respondiam por 6,5% da arrecadação em 1969, não atingiam nem 0,1% em 1988.

Até mesmo o fato de coexistir com outro tributo sobre o consumo de bens não compromete sua performance, ao contrário, torna-o ainda mais eficiente, na medida em que, ao mesmo tempo, permite à unidade da federação praticar seus

atos que visam incentivar determinadas atividades econômicas, sem interferir na autonomia federativa.

Sua importância fiscal no quadro de arrecadação tributária em relação ao PIB, bem como de redistribuidor de recursos pelos dispositivos de repasse aos estados e municípios, há muito existentes e consagrados na última Constituição, o tornam uma importante fonte de financiamento para estados de menor capacidade financeira.

Os quadros comparativos de arrecadação existentes no final deste capítulo, mostram que, em 1986 o IPI correspondia a 1/3 da arrecadação do ICM somado de todos os estados. O montante atual não está distante disto. Nestes quadros podemos observar que, após a Constituição de 1988, provavelmente apenas o Amazonas na região norte, Pernambuco e Bahia na nordeste, possuem arrecadação própria do ICMS superior ao repasse do FPE (incluídos IR e IPI).

Este pequeno resumo mostra a importância do repasse de recursos inter regiões para a sustentação de um modelo federalista como o nosso. Como foi dito, uma volta à divisão vertical de fontes tributárias não resolveria estas disparidades, mas o IPI é um importante instrumento de redistribuição.

Com relação à proposta do Imposto Único, as vantagens do IPI são ainda mais evidentes, pois além destas levantadas sobre o IVA, em comparação ao Imposto Único, o IPI é não cumulativo, condição essencial de um tributo dentro de um sistema produtivo altamente descentralizado (permite maior competitividade). Outra vantagem é com relação às exportações, pois estas são isentas do IPI, e no caso do Imposto Único, seria difícil, senão impossível, criar mecanismos para desonerar os produtos exportados da carga do imposto pago nas transações anteriores.

V.4 - Conclusão

O presente trabalho se propôs a estudar como um tributo, o IPI no caso, pode ser administrado não só como fonte de recursos fiscais, mas também como poderoso instrumento de política econômica.

O longo histórico da tributação no Brasil teve caráter não apenas ilustrativo, mas para introduzir a análise tributária dentro do contexto político-institucional. Esta retomada histórica foi necessária para dissipar o atual discurso tecnocrático de reforma tributária, descolado de qualquer referência ao atual panorama político.

No capítulo II, o objetivo maior de discutir caminhos alternativos para uma reforma tributária, procura refletir

uma preocupação maior com as viabilidades políticas, as possibilidades técnicas de uma modernização na estrutura tributária, a meu ver, a essência que vai diferenciar o Administrador Público deste final de século, do tecnocrata da década de 1970, felizmente, hoje em extinção.

Nos capítulos III e IV, foi descrito o perfil teórico e a performance fiscal do IPI e, principalmente no capítulo IV, um reagrupamento de seus principais atos e a implicação econômica destas medidas.

As sugestões aqui apresentadas não formam um modelo a ser implementado, antes, são pontos que devem ser considerados para uma discussão sobre a realidade tributária e seus caminhos para uma reforma.

O maior objetivo foi, sem dúvida, desmistificar o IPI, principal vítima das campanhas de reforma tributária que, inexplicavelmente, se resumem em um retrocesso para a administração pública ao abrirem mão das principais características de um sistema tributário moderno, que deve estar sustentado por impostos de grande capacidade fiscal e também de grande flexibilidade administrativa, para, a exemplo do IPI, serem um poderoso instrumento de política econômica.

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

ANO	TOTAL				
	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	102	5	65	3
1974	100	102	6	65	3
1975	100	102	5	63	3
1976	100	104	6	64	3
1977	100	101	6	56	3
1978	100	102	6	51	3
1979	100	102	5	47	2
1980	100	102	6	45	3
1981	100	101	7	43	3
1982	100	104	7	43	3
1983	100	103	7	42	3
1984	100	101	8	26	2
1985	100	101	10	34	3
1986	100	103	10	34	4

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

ACRE

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IFI	FPE(IFI)
1973	100	74,78804	234,4614	0,840861	142,2863
1974	100	109,3674	291,0239	0,061517	169,9737
1975	100	109,2456	250,0891	1,422088	145,7282
1976	100	107,1645	284,7894	0,104629	164,1956
1977	100	111,4211	288,8316	0,042948	155,4801
1978	100	107,7822	240,3839	0,329442	125,5950
1979	100	107,2252	213,373	0,470404	91,668
1980	100	106,0031	234,5851	0,265873	112,5486
1981	100	33,74245	75,91149	0,015653	34,29228
1982	100	108,1089	252,5612	0,081445	109,8375
1983	100	112,1112	307,2568	0,543084	110,5964
1984	100	109,1641	502,6101	0,283819	131,7218
1985	100	108,0731	675,2356	0,762396	163,7573
1986	100	111,9329	549,5486	0,741633	190,4203

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

AMAZONAS

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	105,2399	35,51897	4,012876	21,55536
1974	100	103,2003	41,11358	6,163589	24,01271
1975	100	102,1250	30,08961	11,68396	17,29255
1976	100	102,6964	36,59445	10,27327	21,09882
1977	100	102,5836	37,96458	0,003104	20,47278
1978	100	102,5463	24,77246	0,003501	12,96071
1979	100	102,1275	20,385	0,002133	8,757
1980	100	101,8330	19,51772	8,220759	9,364164
1981	100	102,0287	24,16374	10,22811	10,91575
1982	100	102,1718	23,36031	9,670355	10,15921
1983	100	101,8131	24,00450	14,95587	8,923021
1984	100	101,2974	21,74811	6,940084	5,728538
1985	100	100,8844	27,61031	9,167225	6,695936
1986	100	102,9043	19,69797	9,904914	7,493513

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

PARA

ANO	ICM	REC. TRIB	FPE	IPi	FPE(IPi)
1973	100	109,1994	48,49897	102,7242	10,48826
1974	100	106,1279	60,67738	139,1966	35,43983
1975	100	102,9626	45,44325	159,7761	26,11638
1976	100	104,3409	49,48372	152,9141	28,53025
1977	100	103,4833	48,78232	137,8823	26,25972
1978	100	103,2224	35,95438	122,4351	18,80481
1979	100	103,4388	31,113	99,01383	13,366
1980	100	102,8795	30,22322	102,9357	14,50042
1981	100	102,1310	33,14758	117,3220	14,97411
1982	100	102,1810	39,00974	126,5470	16,95937
1983	100	103,5638	38,96691	106,4237	14,48492
1984	100	103,3158	44,04560	79,34042	11,57319
1985	100	101,9301	58,33528	63,44331	14,14706
1986	100	103,3325	53,60018	58,42499	18,54740

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

D.FEDERAL

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	113,3094	4,340860	2,553265	2,634325
1974	100	119,4815	6,053376	4,052134	3,535649
1975	100	129,5899	6,806564	6,642150	3,911701
1976	100	130,8101	7,485608	7,137564	4,315722
1977	100	139,2431	8,468964	9,137801	4,558907
1978	100	134,4903	4,458291	8,942992	2,335612
1979	100	139,4324	4,513	8,880862	1,939
1980	100	135,1393	5,020917	8,927956	2,408916
1981	100	127,8028	4,579267	7,456755	2,068640
1982	100	123,5820	4,081586	5,331727	1,774850
1983	100	103,3760	4,435735	5,350576	1,648868
1984	100	103,6872	4,534689	5,146737	1,194829
1985	100	116,8157	5,759888	5,947509	1,396920
1986	100	131,7093	6,991073	7,520062	2,420561

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

GOIAS

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	105,3877	10,89321	3,382015	6,610965
1974	100	107,1635	12,80381	4,036184	7,478325
1975	100	104,7285	11,34462	3,306326	6,519826
1976	100	109,4205	15,23614	10,93042	8,781311
1977	100	108,1058	15,64358	10,65344	8,421015
1978	100	108,4291	16,60936	12,67346	8,668671
1979	100	107,8804	13,334	9,809365	5,728
1980	100	107,0692	13,72209	10,50166	6,583554
1981	100	103,9950	14,12221	10,37215	6,379578
1982	100	105,2499	14,51705	10,13696	6,313417
1983	100	104,4068	12,99562	7,686936	4,830777
1984	100	104,3855	11,38364	6,405129	3,002506
1985	100	104,4542	16,48561	7,554839	3,998003
1986	100	97,25321	17,86916	7,528941	6,178363

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

ALAGOAS

ANO	ICM	REC. TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	100,9976	21,37834	7,995452	12,97417
1974	100	101,7281	23,18065	7,525762	13,53899
1975	100	102,2654	18,31352	5,016154	10,81224
1976	100	101,8494	21,76127	5,159836	12,54630
1977	100	101,6691	21,63615	0	11,64681
1978	100	104,6870	25,05289	2,820986	13,06895
1979	100	98,25809	21,608	1,997307	9,283
1980	100	101,4724	24,68033	2,331725	11,84106
1981	100	101,8193	19,30390	1,294105	8,720355
1982	100	102,0423	19,79597	0,000039	8,609165
1983	100	102,0422	20,84441	0,674822	7,748357
1984	100	101,0407	23,86853	0	6,290608
1985	100	101,2100	32,87121	1,478971	7,971876
1986	100	103,4725	41,10544	1,303600	14,19746

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

BAHIA

ANO	ICM	REC. TRIB	FPE	IP1	FPE(IP1)
1973	100	84,52416	17,92363	36,62922	10,87732
1974	100	85,54447	18,89781	39,46666	11,03755
1975	100	84,68293	16,66510	48,26500	9,577514
1976	100	84,78000	20,34976	49,91535	11,73037
1977	100	83,35880	17,87034	29,38873	9,619716
1978	100	105,0346	17,54939	22,07343	9,159042
1979	100	107,7224	15,707	18,14097	6,748
1980	100	104,7386	16,31409	33,98354	7,827135
1981	100	104,1684	18,78294	36,75166	8,485020
1982	100	103,7047	18,82799	38,15204	8,188177
1983	100	103,3992	17,80599	24,85500	6,618909
1984	100	102,3668	13,81664	16,92559	3,651265
1985	100	102,4145	19,01096	23,49184	3,050796
1986	100	103,7720	20,43466	25,22864	7,068175

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

CEARA

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	83,74755	22,07777	18,40000	13,39826
1974	100	82,66394	25,29461	16,65857	14,77362
1975	100	82,76409	24,35976	18,83342	14,28699
1976	100	83,06988	28,95253	16,04118	16,68797
1977	100	84,32726	30,47447	0	16,40454
1978	100	81,44479	35,90938	0	18,72355
1979	100	103,1505	33,489	0,653111	14,387
1980	100	102,8027	33,34965	11,87843	16,00041
1981	100	102,6568	37,31518	9,138667	16,85678
1982	100	103,1494	34,47504	11,62892	14,99684
1983	100	102,7753	37,13286	12,75772	13,80322
1984	100	101,5929	36,78839	0	9,689585
1985	100	101,8102	51,06710	9,364151	12,38461
1986	100	102,4480	50,63389	11,05802	17,50407

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

PERNAMBUC

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	94,13510	11,99512	113,1331	7,279423
1974	100	82,44245	12,32403	104,7130	7,198016
1975	100	82,53120	11,21108	104,4486	6,443073
1976	100	82,53959	12,11129	115,4237	6,985726
1977	100	102,4047	12,88120	125,9499	6,934011
1978	100	102,3576	13,27466	111,2551	6,927076
1979	100	102,2710	11,98	94,59402	5,147
1980	100	101,3081	12,48585	77,16242	5,990435
1981	100	102,9088	13,26533	81,38145	5,992490
1982	100	104,1774	13,70800	85,40633	5,961514
1983	100	102,2416	14,90342	79,95018	5,539953
1984	100	101,5104	15,49325	63,01857	4,080780
1985	100	101,3549	22,97301	56,28855	5,567612
1986	100	103,4531	23,19638	50,23094	8,022189

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

PIAUI

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	104,0759	65,26148	2,018230	39,60499
1974	100	104,8806	69,87609	2,658949	41,12068
1975	100	103,3094	63,13819	2,649780	36,28573
1976	100	103,0802	69,44357	2,739196	40,03760
1977	100	0,105588	0,075028	0,002787	0,040387
1978	100	107900,7	63,35568	3,025556	33,10140
1979	100	105,5674	49,304	1,925622	21,182
1980	100	104,6407	53,02975	1,908444	25,44250
1981	100	103,7140	58,64417	0,682289	26,49194
1982	100	103,1333	60,18166	1,160321	26,17273
1983	100	105,8880	67,95830	21,23414	25,26172
1984	100	102,1143	66,12247	22,54395	17,41453
1985	100	101,3523	90,43501	23,28596	21,93216
1986	100	104,0365	87,31063	20,67167	30,15773

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

M.GERAIS

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPi	FPE(IPi)
1973	100	104,4805	7,865214	50,12452	4,773148
1974	100	105,8303	8,233382	50,66469	4,808841
1975	100	106,1133	6,720811	50,40040	3,662486
1976	100	106,0274	8,005954	48,61212	4,615848
1977	100	105,2117	7,823782	39,75877	4,211558
1978	100	104,6290	5,531337	46,22351	2,892162
1979	100	104,3997	5,147	57,53779	2,2112
1980	100	103,8315	5,429091	58,41063	2,604752
1981	100	103,2565	6,293275	56,45308	2,842928
1982	100	104,5195	6,539275	73,89018	2,843893
1983	100	104,1553	7,698187	93,59591	2,861595
1984	100	104,4519	7,533466	47,01499	1,984217
1985	100	104,5371	9,717404	41,27445	2,356620
1986	100	107,8959	9,344883	42,07785	3,234548

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

R.JANEIRO

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IFI	FPE(IFI)
1973	100	85,01256	4,757540	38,19172	2,882094
1974	100	83,22717	5,052597	39,41813	2,951037
1975	100	103,3233	1,913149	89,03805	1,101555
1976	100	106,3858	1,600516	94,17722	0,924833
1977	100	106,3800	1,732744	90,73398	0,932740
1978	100	106,1792	1,748850	82,09079	0,912888
1979	100	105,9111	1,735	70,76970	0,745
1980	100	111,0823	2,035875	63,83752	0,976767
1981	100	106,3984	2,240122	62,37849	1,011954
1982	100	107,12	2,201160	55,58	0,957469
1983	100	107,3548	2,523233	53,67919	0,937948
1984	100	105,8609	2,542554	29,73392	0,669685
1985	100	106,2201	4,330968	37,47875	1,049319
1986	100	108,4632	4,576998	39,93138	1,580884

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

SAO PAULO

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	103,3583	0,366110	79,54561	0,222181
1974	100	103,4208	0,403735	76,90191	0,235809
1975	100	103,8271	0,365075	73,81951	0,209812
1976	100	101,9365	0,462363	74,30630	0,266574
1977	100	102,0806	0,507369	63,94011	0,273118
1978	100	102,9233	0,417190	58,48662	0,217969
1979	100	102,2377	0,389	53,36837	0,167
1980	100	102,2174	0,430208	51,23894	0,206404
1981	100	101,8984	0,514568	47,29858	0,232451
1982	100	103,0468	0,531345	45,48235	0,231079
1983	100	102,7099	0,593335	42,50083	0,220557
1984	100	101,8604	0,650135	34,15418	0,171225
1985	100	102,2527	0,857359	46,26972	0,207925
1986	100	104,4605	1,055251	44,95704	0,363716

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

PARANA

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IPI	FPE(IPI)
1973	100	81,32232	3,552173	14,22653	2,155694
1974	100	83,92089	4,196821	17,58279	2,451205
1975	100	84,27390	3,651733	17,01559	2,098671
1976	100	83,75492	4,393595	21,51523	2,532391
1977	100	85,00676	5,271472	24,45089	2,837650
1978	100	83,55425	6,297967	22,65730	3,285290
1979	100	85,30185	6,46	29,04393	2,77
1980	100	82,88622	6,225395	25,52350	2,986805
1981	100	81,67734	7,066037	27,62507	3,192015
1982	100	104,3757	6,620535	30,42886	2,881797
1983	100	102,8496	6,547346	28,42283	2,433798
1984	100	83,17199	4,805540	22,60670	1,272414
1985	100	82,59646	6,299495	24,52655	1,527726
1986	100	84,47381	6,451950	23,42054	2,230921

COMPOSICAO DA ARRECADACAO POR UF

RG DO SUL

ANO	ICM	REC.TRIB	FPE	IFI	FPE(IFI)
1973	100	104,0252	2,412902	63,35485	1,464297
1974	100	103,7988	2,785269	68,66789	1,626781
1975	100	103,9364	2,304125	69,95973	1,324181
1976	100	104,4089	2,893081	77,21617	1,668564
1977	100	106,2041	2,973085	64,74012	1,600419
1978	100	93,48230	2,527637	56,28822	1,320619
1979	100	98,95818	22,72	48,50629	0,97
1980	100	99,73297	2,392168	44,67335	1,147707
1981	100	102,4735	2,607656	45,22257	1,177988
1982	100	103,1078	2,667251	41,67825	1,159967
1983	100	101,7509	2,864594	44,99819	1,064836
1984	100	102,0876	3,081634	11,10297	0,811657
1985	100	102,6065	4,237358	29,60495	1,027632
1986	100	105,2543	4,524500	31,45299	1,564252

BIBLIOGRAFIA:

01. ARDANT, Gabriel. Histoire de L Impôt. Paris, Fayard, 1971.
02. AYMARD, André & AUBOYER, Jeannine. História Geral da Civilização. São Paulo, Difusão Européia do Livro, 1960.
03. BASSO, Leonardo Fernando. Reforma tributária - para onde caminha a Europa. folha de São Paulo. São Paulo, 2.2, 22 jul 1992.
04. BIBLIOTECA KARL A.BUEDECKER. Normas para apresentação de monografias. FGV/EAESP, 1989.
05. BRASIL em dados. Iama, São Paulo, 1989.
06. BUARQUE DE HOLANDA, SÉRGIO. História da Civilização. Difel, S.Paulo, 1960.
07. COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. A Reforma do Ministério da Fazenda e sua Metodologia. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1967.
08. DALTON, Hugh. Princípios de Finanças Públicas. 4.Ed. Rio de Janeiro. FGV, 1980.
09. DUE, John F. Tributação nas Economias em Desenvolvimento. São Paulo, Perspectiva, 1970.
10. FERREIRA, Benedito. A História da Tributação no Brasil: Causas e Efeitos. Brasília, 1986.
11. FRIEDMAN, Milton. Capitalismo e Liberdade. Artenova, 1977.

12. FURTADO, Celso. Formação Econômica do Brasil. 19a.Ed. Nacional, S.Paulo, 1984.
13. GALVEAS, Ernane. Reforma tributária e orçamento. Folha de São Paulo. 3-2, São Paulo, 08 set 1991.
14. HAIDAR, Raul Husni. Tratado Geral do ICM. São Paulo, Centro Publicações Culturais Ltda., 1970.
15. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Séries Estatísticas Retrospectivas. Rio de Janeiro, 1987, V.3, p.5/0-1.
16. KORFF, Eurico. O Disciplinamento da Gestão Financeira do Poder Público. Rev Administração de Empresas . Jul/Set 1984
17. _____. Finanças Públicas Municipais. Revista de Administração de Empresas. Set/Out 1977
18. _____. Relações Deterioradas.
19. _____. A Iniciativa Privada e as Contas Públicas. FIESP, S.Paulo, 1992.
20. LAMOUNIER Bolivar & NOHLEN Dieter (Org.). Presidencialismo ou Parlamentarismo - Perspectivas sobre a reorganização institucional brasileira. Loyola, S.Paulo, 1993.
21. MUELBERT Paulo George & MASCARENHA Raymundo Clóvis do Valle Cabral. Fiscalização do Imp.sobre Produtos Industrializados. Brasília, ESAF, 1987.
22. MUSGRAVE, Richard A. Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo da Economia Governamental. S Paulo, Atlas, 1973.

23. MUSGRAVE, Richard & SHUUP, Carl. Ensayos sobre Economia Impositiva. México, Fondo de Cultura Economica, 1964.
24. NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. O IPI. Mimeo, Fac.Direito Univ.São Paulo, 1979.
25. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo. Saraiva, 1990.
26. NORMAS mínimas para a apresentação de referências bibliográficas em monografias. FGV/EAESP, 1989.
27. OLIVEIRA, Fabricio A. A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil. São Paulo, Brasil Debates, 1981.
28. OSZLAK, Oscar. Notas Criticas para una Teoría de la Burocracia Estatal. Doc.Cedes/GE, Clasco n.8, Buenos Aires, 1977.
29. PESSOA, Reynaldo Xavier Carneiro. O Ideal Republicano e seu papel histórico no segundo reinado: 1870 - 1889. São Paulo, Arquivo do Estado de São Paulo, 1983.
30. PRADU JR., Caio. Evolução Política do Brasil - Colônia e Império. São Paulo, Brasiliense, 1991.
31. ROUQUIE, Alain et alii. Como Renacem as Democracias. São Paulo, Brasiliense, 1985.
32. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Anuário Econômico-Fiscal. Brasília, 1972/1988.
33. SHUUP, Carl. O Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, FGV, 1965.

34. SILVA, Fernando Rezende da. Finanças Públicas. São Paulo, Atlas, 1983.
35. SIMUNSEN, Roberto C. História Econômica do Brasil 1500-1820. 1967.
36. SOUZA, Maria do Carmo Campello de. A Democracia Populista (1946/1964): Bases e Limites. In: Como Renascer as Democracias, Rouquie A. et alii. São Paulo, Brasiliense, 1985.
37. TODAS AS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL. São Paulo, Atlas, 1971.
38. TEIXEIRA, Francisco & DANTAS, Jose. História do Brasil. 2.v., São Paulo, Editora Moderna, 1971.
39. TRINDADE, Hégio. Bases da Democracia Brasileira: Lógica Liberal e Práxis Autoritária (1822/1845). In: Como Renascer as Democracias, Rouquie A. et alii. São Paulo, Brasiliense, 1985.