

# O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL: A NECESSIDADE DE UMA NOVA REFORMA

*Raymundo Ferreira Guimarães\**

## **Introdução**

Este artigo objetiva comparar as características do sistema tributário anterior com o vigente, após sua reforma pela Constituição Federal de 1988, e propor uma reforma do mesmo. Isto porque, dos três pontos negativos do sistema anterior — centralização dos recursos na União, perda gradativa de sua carga tributária e acentuada regressividade —, apenas o primeiro foi corrigido e, mesmo assim, mal corrigido. A proposta fundamenta-se essencialmente na transformação de todos os tributos que incidem atualmente sobre o consumo num único incidente sobre o valor adicionado dos bens e serviços, com alíquotas discriminadas segundo cestas de consumo familiares, para eliminar sua regressividade, e num imposto sobre a riqueza líquida e mantendo o atual imposto de renda sobre pessoas físicas e sobre variações patrimoniais, além dos incidentes sobre o comércio exterior, mas com fins extrafiscais.

## **1 - O sistema tributário brasileiro antes de 1988**

O sistema tributário brasileiro, antes de sua reforma pela Constituição Federal de 1988, possuía, basicamente, apesar de sua relativa racionalidade, três características negativas, sobretudo num país de federalismo fiscal, como é o caso do Brasil, conforme apresentado a seguir.

- a) A maior parte de seus tributos e de suas receitas estava bastante centralizada na União. Além das contribuições parafiscais, dos 16 impostos existentes, a União detinha 11, os estados três, e os municípios dois, conforme apresentado no Quadro 1.

Em termos de recursos efetivamente disponíveis, após as transferências de recursos entre as esferas de governo, devido ao sistema de partilha tributária, havia uma tendência do Poder Central, desde a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, de aumentar sua participação no bolo tributário, por quase uma década, só revertendo essa tendência nos fins de 1970, após uma luta desencadeada pelos governos estaduais e municipais, conforme espelha a Tabela 1, extraída de José Rui Gonçalves Rosa (1988).

---

\* Professor Titular do Departamento de Economia da UFRGS.

## Quadro 1

## Impostos existentes nas três esferas de governo — 1969

DISCRIMINAÇÃO	SIGLAS
<b>União</b>	
Imposto de Importação .....	II
Imposto de Exportação .....	IE
Imposto sobre Produtos Industrializados .....	IPI
Imposto Único sobre Minerais do País .....	IUM
Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos .....	IULCLG
Imposto Único sobre Energia Elétrica .....	IUEE
Imposto sobre Serviços de Comunicações .....	ISC
Imposto sobre Transporte .....	ITr
Imposto Territorial Rural .....	ITR
Imposto sobre Operações Financeiras .....	IOF
Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas .....	IRPF e IRPJ
<b>Estados</b>	
Imposto sobre Circulação de Mercadorias .....	ICM
Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis .....	ITBI
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores .....	IPVA
<b>Municípios</b>	
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza .....	ISQN
Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana .....	IPTU

FONTE: BRASIL. Constituição (1969). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal.

Apesar dos ganhos obtidos pelos estados e pelos municípios a partir dos anos 80, mesmo assim, os dados acima demonstram uma maior participação dos recursos tributários (sem levar em conta as contribuições parafiscais) nas mãos da União. Esse fato contraria um dos princípios básicos do federalismo fiscal que é a descentralização dos recursos (não do poder de tributar) e dos encargos para os níveis de governo estadual e municipal, de vez que, por estarem mais próximos da população, se supõe que captem melhor seus anseios.

Tabela 1

Participação percentual das três esferas de governo  
no total da receita tributária — 1960-1987

ANOS	UNIÃO	ESTADOS E DISTRITO FEDERAL	MUNICÍPIOS	TOTAL (%)
1960	43,1	47,8	8,9	100
1965	39,0	48,1	12,9	100
1970	45,7	39,6	14,7	100
1975	50,3	36,0	13,7	100
1980	49,3	35,5	15,2	100
1985	44,8	37,4	17,8	100
1987	43,0	38,7	18,3	100

FONTE: ROSA, José Rui Gonçalves (1988). **O sistema tributário na nova Constituição**. Brasília, UnB.

b) A carga tributária bruta (tributos divididos pelo PIB) vinha caindo gradativamente a partir dos anos 70, conforme demonstram os dados das contas nacionais, ou seja, 1970, 26,00%; 1975, 26,34%; 1980, 24,21%; 1985, 23,00%; e 1988, 22,00%.

Isso representa uma perda, nos dois extremos, de quatro pontos de sua carga num período de duas décadas, contrariando a tendência ocorrida, pelo menos nos países pertencentes à OCDE, do aumento de suas receitas tributárias.<sup>1</sup> Esse fato, somado às defasagens das tarifas das empresas estatais (sem entrar no mérito das causas que levaram o Governo a esse comportamento), foi um dos principais fatores do "deficit" público, do endividamento, da perda da capacidade de investimento e do sucateamento dos bens e serviços públicos no Brasil, sobretudo os de caráter social a partir, principalmente, dos anos 80.

c) No conjunto (principalmente os impostos e as contribuições parafiscais), sua carga tributária era bastante regressiva, pesando acentuadamente sobre as classes de média e baixa rendas e muito pouco sobre as classes de alta renda, como o demonstrativo abaixo, extraído da pesquisa efetuada por Eris et alii (1979), para o ano de 1975:

- até um salário mínimo ..... 33,5%
- de 2 a 5 salários mínimos ..... 30,9%
- de 15 a 20 salários mínimos ..... 33,9%

<sup>1</sup> O aumento da carga tributária do total desses países foi de 30,4% em 1968 para 37,3% em 1989; o da Itália, de 31,6% para 41,1%; o da França, de 38,8% para 46,5%; e o da Suécia, de 45,7% para 64,1%, conforme a OCDE (1991).

- de 20 a 40 salários mínimos .....	33,1%
- de 50 a 75 salários mínimos .....	25,8%
- de 75 a 100 salários mínimos .....	21,0%
- mais de 100 salários mínimos .....	15,0%

Como a carga tributária média no Brasil estava, em 1975, em torno de 26%, vê-se claramente que as pessoas que ganhavam até 40 salários mínimos, mas, sobretudo, até um salário mínimo, estavam bem acima da média, e os que ganhavam acima de 50 salários mínimos mensais estavam abaixo da média, diminuindo cada vez mais, na medida em que aumentam sua escala de renda, ao ponto de, acima de 100 salários, sua carga tributária baixar para 15% de sua renda.

## 2 - Situação do sistema tributário após 1988

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha avançado ao introduzir, como princípio programático, a regra fundamental, constante da Constituição de 1946, da personalização dos impostos e de sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, a preocupação principal dos Constituintes, ao votarem o novo sistema tributário e sua partilha entre União, estados e municípios, foi de corrigir a primeira característica negativa apontada acima, isto é, a **centralização dos tributos e suas receitas nas mãos da União**, de vez que foi reduzido o número de impostos de competência da União de 11 para sete, aumentado o de competência estadual de três para quatro, e o de competência municipal, de dois para quatro.

Em relação aos impostos constantes do item 1 deste artigo, a União perdeu os impostos únicos, IUM, IULCLG e IUUE, e os impostos sobre transportes e comunicações, ISC e ITr, cujos bens e serviços tributados pelos mesmos se incorporaram ao antigo campo de incidência do ICM estadual para se transformarem no ICMS atual, e ganhou poderes para tributar as grandes fortunas.

Os estados ganharam, além do ICMS ampliado como descrito acima, competência para instituir um adicional de até 5% do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas a título de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital e para tributar a totalidade dos bens ou direitos transmitidos por herança ou doações e mais o IPVA, e perderam o ITBI "inter vivos".

Os municípios, além do IPTU e do ISQN, ganharam competência para tributar as vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo Diesel (IVVC) e o ITBI, que pertencia aos estados. Além disso, os estados e municípios passaram a ter maior participação nos impostos federais.

Em face disso, em termos de recursos efetivamente disponíveis, conforme estimativa extraída do artigo de José Rui G. Rosa (1988), a União estaria perdendo, em 1989, em torno de 20% e, a partir de 1993, em torno de 25% de suas receitas de impostos a favor dos estados e dos municípios. Em razão disso, a União ficaria com 35,2%, os estados com 41,2% e os municípios com 23,6% dos recursos efetivamente disponíveis, conferindo, assim, um maior equilíbrio entre as finanças intergovernamentais, ao contrário do que ocorria antes da reforma do sistema tributário.

Todavia, como não houve praticamente recomposição permanente da carga tributária (segunda característica negativa do sistema anterior), pois a mesma gira, hoje, em torno de 23% do PIB, aplicou-se aqui a "teoria do cobertor curto" ao se "destapar

os pés" da União, tentando cobrir os estados e os municípios. Mas isso só aconteceu em parte, pois, uma vez que o "cobertor estava curto", apenas se "destaparam os pés" da União, mas não se conseguiu "tapar" as demais esferas de governo. Assim (sem discutir aqui a carga do serviço da dívida pública), os investimentos e os serviços públicos continuam sendo sucateados.

Além disso, apesar de a carga tributária estar relativamente baixa, mas mal distribuída (terceira característica negativa), ela continua pesando forte e regressivamente sobre os contribuintes de média e, sobretudo, de baixa renda, como ocorria no passado, já que esse problema não foi objeto principal de cogitação por parte dos Constituintes em 1988, ressaltando-se apenas a autorização para instituição do imposto sobre as grandes fortunas, o que, até o momento, não ocorreu.

Por outro lado, no que respeita aos tributos sobre a despesa ou o consumo, que têm como ponto de incidência a produção e a circulação dos bens e serviços e que são os maiores responsáveis pela receita tributária e pela sua regressividade, a reforma ficou a meio caminho.

Em vez de unificar todos esses tributos num único, sobre o valor adicionado dos bens e serviços, com alíquotas discriminadas, para pesar menos sobre os consumidores de baixa renda e mais sobre os de alta renda, apenas foram incorporados alguns bens e serviços ao antigo campo de incidência do ICM, como se mencionou anteriormente, e se sugeriu que o mesmo fosse seletivo em função da essencialidade dos bens e serviços. Como sua adoção está a critério dos estados detentores do referido imposto, o que se observa na prática é uma verdadeira guerra fiscal entre os mesmos em torno da fixação das alíquotas do ICMS, mais por razão de disputa por novos empreendimentos ou concessão de favores fiscais a empresas já instaladas no seu território do que por razões de equidade, que foi o fundamento da seletividade do referido imposto, deixando-se, assim, de levar em conta a capacidade contributiva de seu verdadeiro contribuinte, que é o consumidor final.

Dessa maneira, apesar de pequenas melhoras, pode-se dizer que o sistema tributário brasileiro de hoje permanece praticamente o mesmo de antes de sua reforma em 1988, isto é, carecendo de uma nova reforma para eliminar sua regressividade, proporcionar maior receita para evitar o desmantelamento dos serviços públicos e até mesmo para simplificá-lo, reduzindo o número de seus tributos no que respeita a impostos e contribuições parafiscais.

### 3 - Proposta de reforma tributária

Hoje, o tema "reforma tributária" voltou à ordem do dia. Os jornais de grande circulação apresentam, freqüentemente, propostas as mais variadas, de autores pertencentes a várias correntes de pensamento, mas com uma característica comum em todas elas: a redução do número de tributos existentes atualmente no Brasil.

O autor deste artigo, que, juntamente com outros colegas, participou do **grupo de estudos sobre tributação e finanças** na Sociedade de Economia do RS e elaborou um trabalho sobre reforma tributária para o Brasil em 1985, está convencido de que este último, com pequenas alterações, continua uma boa proposta para uma futura reforma do sistema tributário vigente. Isto porque a mesma, fundamentada essencialmente no princípio da capacidade de pagar do contribuinte efetivo e no da produtividade

do imposto, tenta corrigir as falhas acima apontadas, ajudando o País a realizar uma política de redistribuição de renda, sem a qual se julga difícil alcançar um desenvolvimento econômico e social estável.<sup>2</sup>

Resumidamente, nossa proposta é a seguinte:

- a) **um imposto progressivo sobre a renda das pessoas físicas.** Esse imposto já existe e, com pequenas alterações, estaria ajustado às características do atual estágio da economia brasileira, pois sua principal base tributária é a renda da classe média, já que as classes de baixa renda estão abaixo do seu patamar de incidência e as de alta renda possuem vários meios de declarar apenas uma parcela de seus rendimentos. Assim, qualquer aumento de sua progressividade, acima dos atuais 25%, estaria pesando, fundamentalmente, sobre a classe média;
- b) **um imposto progressivo, com alíquotas reduzidas de 0,5 a 1,5%, sobre a riqueza líquida imobiliária e mobiliária das pessoas físicas.** Esse imposto absorveria o IPTU, o ITR e o IPVA. Ele incidiria apenas sobre as médias e as grandes fortunas. Somente seriam admitidas as dívidas correspondentes à aquisição do bem para se apurar a riqueza líquida;
- c) **um imposto progressivo sobre as variações patrimoniais — imobiliárias e mobiliárias — das pessoas físicas,** isto é, sobre a diferença entre o valor da venda e de seu custo corrigido monetariamente. As variações de pequenos valores realizadas por pessoas de renda modesta estariam isentas desse imposto;
- d) **um imposto progressivo sobre a transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos.** Esse imposto, embora caia no campo das variações patrimoniais para quem recebe os bens ou direitos, justifica sua instituição em separado devido à particularidade do ato de transmissão que é gratuita. As heranças e as doações de pequenos valores deveriam estar isentas do imposto;
- e) **um imposto sobre a despesa interna (consumo) sob a forma de valor adicionado (IVA),** tendo como ponto de incidência a circulação dos bens e serviços, com alíquotas discriminadas segundo o grau de essencialidade dos mesmos, isto é, a cesta de consumo familiar das pessoas de baixa renda sofreria uma alíquota reduzida, a qual aumentaria sucessivamente para os bens e serviços adicionais consumidos pelas classes de média e alta rendas. Suas alíquotas seriam de, no máximo, três, variando, por exemplo, de 5 a 50%, conforme o tipo de bens e serviços. Esse imposto, de larga base tributária, seria, no estágio atual da economia brasileira, a coluna-mestra da receita proveniente de tributos. Ele incorporaria todos os atuais impostos incidentes sobre o consumo, isto é, IPI, IOF, ICMS, ISQN e IVVC. Incorporaria, também, o FINSOCIAL e, talvez, o IRPJ, já que este último, na maioria das vezes, sobretudo nas grandes empresas oligopolizadas, é repassado aos preços e acaba incidindo sobre o consumo. Os bens de capital seriam isentos, e os insumos deveriam sofrer uma alíquota igual à incidente sobre os bens e serviços

<sup>2</sup> Ver artigo, nesta edição, do Economista Eduardo Lacher, que desenvolve esse tema.

essenciais que iriam compor a cesta de consumo das pessoas de baixa renda. Na etapa seguinte, quando os mesmos se transformariam em consumo final, cujo destino não seria a cesta básica de consumo, as perdas de receitas sofridas na etapa anterior seriam compensadas pela incidência de alíquotas mais elevadas sobre uma diferença fiscal também mais elevada, devido ao mecanismo de débito e crédito do IVA;

- f) **um imposto exclusivo sobre a exportação de bens e serviços** de competência exclusiva da União e cujo objetivo seria o de servir de instrumento de política econômica nas relações do País com o Exterior;
- g) **um imposto exclusivo sobre a importação de bens e serviços** de competência exclusiva da União, cujo objetivo seria o de servir de instrumento de política econômica nas relações do País com o Exterior;
- h) **as contribuições parafiscais**, à exceção das pagas pelo empregado, deveriam ser unificadas e reformuladas segundo os mesmos princípios aplicados ao IVA ou absorvidos por este, já que as mesmas são repassadas ou para o empregado, via redução de salários, ou para o consumidor, hipótese mais provável, via preço de bens e serviços.

## 4 - Observações finais

Os atuais 15 impostos existentes no Brasil, pela proposta acima, ficariam reduzidos a sete ou oito apenas, mas as contribuições parafiscais que, à exceção das pagas diretamente pelo empregado, também poderiam ser incorporadas ao IVA sobre bens e serviços com suas destinações específicas. Cada fonte ou matéria tributável (renda, riqueza, variações patrimoniais, despesa e comércio exterior) é tributada apenas por um ou dois impostos, conferindo-se maior racionalidade ao sistema, sem prejudicar sua capacidade de fornecer receita suficiente aos cofres públicos.

As alíquotas de cada imposto (e contribuições parafiscais), discriminadas ou progressivas, segundo a capacidade contributiva individual ou de classes de renda, deveriam ser uniformes para todo o País, a fim de aplicar a justiça fiscal igualmente em todo o território nacional, ressaltando-se, porém, as peculiaridades de hábitos de consumo, conforme as regiões, para as alíquotas dos bens e serviços constantes da cesta básica tributada pelo IVA.

Todos os tributos propostos aqui incidiriam de fato sobre as pessoas físicas, quer diretamente, quer indiretamente.

As empresas seriam somente contribuintes legais e responsáveis pelo recolhimento dos impostos.

Não se propõe tributar nem seus lucros, nem seu patrimônio, enquanto permanecerem nas mesmas empresas para serem reinvestidos, por três razões:

- **primeiro**, porque, tanto na prática como na teoria, há um consenso de que a empresa, sobretudo a de grande porte, é mera repassadora de tributos, seja via redução do preço da mão-de-obra, seja via aumento dos preços do produto, mantendo intacta sua margem de lucro líquido, a não ser em casos excepcionais de controle de preços ou conjuntura desfavorável;

- **segundo**, porque a empresa é o centro da produção e, enquanto estiver reinvestindo seu excedente, está contribuindo para o crescimento da economia; e
- **terceiro**, porque, ao tributar-se a riqueza dos indivíduos sob a forma de ações, quotas de participação, etc. nas empresas, já se estará tributando a sua contrapartida.

Por outro lado, para se alcançar um dos objetivos dessa proposta, que é o de reduzir a regressividade da carga tributária, o importante é tributar mais pesadamente os indivíduos segundo suas posses, renda e consumo e não as empresas que possuem todas as condições de repassar, indiscriminadamente, os tributos para o consumo, ficando indeterminada qual a classe social que vai sofrer mais ou menos o ônus fiscal.

Todos os impostos aqui propostos, à exceção dos incidentes sobre o comércio exterior, seriam de competência partilhada entre as três esferas de governo, União, estados e municípios.

A título de exemplo, a partilha das competências e participações tributárias poderia ser feita da seguinte maneira:

- Imposto sobre o Valor Adicionado de bens e serviços ficaria a cargo dos estados, que reteriam 50% de suas receitas para si e destinariam os restantes, na medida em que fossem arrecadados, ou seja, 20% para um fundo de seus municípios e 30% para um fundo geral a ser distribuído entre a União, estados e municípios, segundo critérios a serem estudados;
- o imposto sobre a riqueza líquida imobiliária, constituída das propriedades rural e urbana, ficaria a cargo dos municípios, que reteriam 60% de suas receitas para si e destinariam as restantes, na medida em que fossem sendo arrecadadas, para o fundo geral mencionado acima;
- os demais impostos ficariam a cargo da União, que reteria 60% de suas receitas para si e destinaria as restantes, na medida em que fossem arrecadadas, para o fundo geral mencionado acima.

A vantagem do sistema compartilhado de impostos, como proposto acima, é a de conferir ao mesmo um caráter nacional. Isso permite transferências automáticas de recursos das regiões mais ricas para as regiões mais pobres, ao mesmo tempo em que viabiliza a incidência do imposto segundo o princípio da capacidade contributiva dos indivíduos, compensando possíveis perdas em razão da aplicação desse princípio.

Por outro lado, distribui melhor os ganhos, assim como as perdas, entre as três esferas de governo, em todo o território nacional, em decorrência de conjunturas favoráveis ou desfavoráveis da economia de um determinado estado, de renúncias fiscais, etc., estimulando, desse modo, maior solidariedade e vigilância de todos os participantes do bolo tributário.

Os atuais impostos sobre o consumo (ICMS, IPI, IVVC, etc.) mais as contribuições parafiscais (FGTS, PIS/PASEP, FINSOCIAL, contribuições de Previdência pagas pelo empregador, etc.), que acabam incidindo também sobre o consumo, são responsáveis por mais de 80% da atual carga tributária no Brasil e, especialmente, pela sua regressividade.

A despesa é e continuará sendo, enquanto não se alcançar um estágio mais elevado de sua economia, a principal fonte de receita tributária no Brasil.

Daí a importância de um IVA sobre bens e serviços ter alíquotas discriminadas segundo cestas de consumo, tal como proposto neste artigo. Espera-se, entretanto, que o imposto sobre a riqueza líquida com alíquotas progressivas e bases de cálculo atualizadas para todo o País seja uma fonte de receita produtiva e possa atenuar um

pouco a tributação sobre o consumo. Esses dois impostos, tal como aqui propostos, devido às grandes desigualdades de renda (e de consumo) e de riqueza no Brasil, são as duas maneiras de se tributar mais a classe de maior renda e menos a de menor renda.

Pelos impostos propostos neste artigo, as pessoas com renda mensal de um a cinco salários mínimos, já que não estariam sujeitas ao imposto sobre a renda nem sobre a riqueza líquida, pagariam somente 5% do IVA e mais 8% de contribuição previdenciária, perfazendo um total de 13% de sua renda, ao invés de mais 30% pagos atualmente, o que aumentaria o seu poder de compra em torno de 20% em termos reais.

Para conservar e mesmo aumentar esse poder de compra, a reforma tributária deveria ser acompanhada das seguintes medidas de ação direta e indireta do Governo, com ênfase:

- no fomento à produção de **bens salário**, sobretudo na produção de alimentos;
- no fomento à construção de moradias populares mediante financiamento subsidiado;
- na educação, saúde e saneamento básico;
- no transporte coletivo;
- numa política salarial do tipo regressivo, isto é, maiores aumentos reais de salários às classes de baixa renda e menores às classes de maior renda;
- numa política de preservação do solo e do meio ambiente.

Assim, esta proposta de reforma tributária, além de ter como objetivo proporcionar maior racionalidade ao sistema, pela redução do número de tributos e pela busca de apenas um ou dois impostos em cada fonte ou matéria tributável, conferiria, em razão de suas alíquotas progressivas ou discriminadas, uma vocação progressiva ao sistema tributário como um todo, ou, pelo menos, eliminaria a grande regressividade existente atualmente.

Ela permitiria, também, sem prejuízo da justiça fiscal, maior geração de receitas aos cofres públicos, pois todas as fontes tributárias escolhidas são bastante produtivas, dependendo apenas de como calibrar as alíquotas que irão incidir sobre as mesmas.

Acompanhada de outras medidas de ação direta e indireta do Governo, contribuiria para um desenvolvimento econômico e social mais estável.

## **Bibliografia**

- BARRERE, Alain (1971). *Institutions et économie financière*. Paris, Dalloz.
- BODE, B. & LLAU, Pierre (1978). *Fiscalité et choix économiques*. Paris, Calmann-Levy. (Perspectives de l'Économie).
- BRASIL. Constituição (1969). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Senado Federal.
- \_\_\_\_ (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Senado Federal.
- BROCHIER, H. & LLAU, Pierre (1975). *Economie financière*. Paris, PUF.
- CONTADOR, Claudio Roberto (1977). *A transferência do imposto sobre a renda e Incentivos fiscais no Brasil*. Rio de Janeiro, IPEA. (Relatório de Pesquisa, 33).

- DALTON, Hugh (1960). **Princípios de finanças públicas**. Rio de Janeiro, FGV.
- DUVERGER, Maurice (1971). **Finances publiques**. Paris, PUF.
- ERIS, Ibrahim et alii (1979). **Distribuição de renda e sistema tributário no Brasil**. São Paulo, ANPEC.
- GRUPO DE TRABALHO SOBRE TRIBUTAÇÃO E FINANÇAS (1985). **Uma proposta de reforma tributária para a Nova República**. Porto Alegre, Soc. de Economia do Rio Grande do Sul.
- GUIMARÃES, Raymundo F., coord. (1985). **Análise do setor público no RS 1947-1973**. Porto Alegre, FEE. (25 Anos de Economia Gaúcha, 6, t.1).
- \_\_\_\_ (1981). Considerações teóricas sobre os princípios básicos de um sistema tributário. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, 2(1):91-142.
- HUGON, Paulo (s.d.). **O imposto**. Rio de Janeiro, Financeiras.
- KALDOR, Nicholas (1963). **Impuesto al gasto**. 2.ed. México, Fondo de Cultura Económica.
- LONGO, Carlos Alberto (1984). **A disputa pela receita tributária no Brasil**. São Paulo, USP/IPE.
- OCDE (1991). **Statistiques retrospectives 1960-1989**. Paris.
- ROSA, José Rui Gonçalves (1988). **O sistema tributário na nova constituição**. Brasília, UnB.
- SILVA, Fernando A. Resende (s.d.). **O imposto sobre a renda e a justiça fiscal**. Rio de Janeiro, IPEA. (Monográfica, 14).