

POLÍTICA TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL

ANÁLISE COMPARATIVA DAS ESTRUTURAS TRIBUTÁRIAS DOS PAÍSES DO MERCOSUL

*Luis Carlos Vitali Bordin**
*Eugenio Lagemann**

Introdução

O sucesso do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) depende, entre outros fatores, do ajustamento da tributação, através dos impostos internos, aplicada nos países que o integram. Trata-se de um grande desafio, como o demonstra a experiência européia, caminhar para um desenho tributário nos diversos países, que torne a incidência fiscal sobre a produção a mais neutra possível. Sabe-se que a tributação não pode ser obstáculo aos fluxos comerciais e que deve interferir, o mínimo possível, nas decisões de investimentos e de organização empresarial, seja no interior dos espaços econômicos nacionais, seja no espaço ampliado do mercado comum.

Não há necessidade de uma equalização dos sistemas, mas de uma adequação às necessidades de formação de um mercado integrado. É fundamental, isto sim, a harmonização dos sistemas tributários, uma tarefa que está sendo iniciada pela Comissão de Aspectos Tributários do Subgrupo de Trabalho X do MERCOSUL.

O objetivo deste trabalho é o de oferecer uma visão sucinta da situação atual dos sistemas tributários dos países que constituem o MERCOSUL e das suas mais recentes reformas.

O ponto de partida da análise é a situação das finanças públicas desses países na década de 80, que afetou a política tributária e a própria constituição do atual sistema tributário. A seguir, são examinados o nível das cargas tributária e fiscal em relação ao PIB e a estrutura da receita tributária de cada país, isto é, a participação relativa de cada imposto no total das receitas. Também merece atenção a questão da descentralização fiscal, enfocando a competência e a distribuição dos recursos tanto nos dois países federativos — Brasil e Argentina — quanto nos dois países de estrutura unitária — Paraguai e Uruguai. A descrição dos principais impostos antecede, finalmente, o registro dos grandes movimentos e as tendências de reformulação dos sistemas tributários em cada um dos países do MERCOSUL.

* Fiscal de Tributos Estaduais do RS e Assessor Superior do Gabinete do Secretário da Fazenda do RS.

1 - O desempenho das finanças públicas dos países do MERCOSUL nos anos 80

A crise econômica ocorrida no início dos anos 80 afetou o nível das receitas tributárias de todos os países do MERCOSUL, causando-lhes quedas significativas em determinados anos, segundo mostram os dados da Tabela 1.

Tabela 1

Receitas tributárias do setor público consolidado dos países do MERCOSUL - 1980-90

PAÍSES	1980	1981	1982	1983	1984	1985
Argentina ...	100,0	90,8	79,4	79,7	77,8	88,6
Brasil	100,0	94,3	93,5	96,1	97,6	110,6
Paraguai	100,0	98,2	101,9	78,9	85,9	89,6
Uruguai	100,0	105,2	83,3	79,8	68,3	78,8

PAÍSES	1986	1987	1988	1989	1990
Argentina ...	93,9	92,4	77,5	85,1	72,2
Brasil	128,9	118,8	113,3	108,0	121,7
Paraguai	87,9	97,6	104,9	104,9	100,2
Uruguai	89,3	97,0	102,6	93,6	100,8

FONTE: ESTUDIO ECONÓMICO DE AMERICA LATINA Y EL CARIBE, 1990 (1991).
Santiago do Chile: Naciones Unidas/CEPAL, v.1, p.249.
(quadro 15).

NOTA: Dados calculados a partir das cifras em dólares constantes de 1980; em valores reais, com base 1980 = 100.

O Brasil mostrou o desempenho mais regular — embora também tenha experimentado uma queda da receita no início da década de 80 — e até conseguiu um crescimento de 21% em sua receita tributária de 1990 em comparação com a de 1980. O Uruguai e o Paraguai encontravam-se, em 1990, no mesmo patamar de 1980, mas sofreram grandes perdas de arrecadação em 1983-84.

A Argentina apresentou o pior desempenho: o nível da receita de 1980 nunca mais foi alcançado naquela década, sendo ele, no fim, 27,8% inferior ao do início do período em análise. Somente a reforma da política e da administração tributárias em 1991-92 recuperou as receitas tributárias argentinas.

Tal desempenho altamente negativo nas receitas exigiria, para manter as finanças equilibradas, ajustes violentos pelo lado das despesas, praticamente impossíveis de serem realizados devido às características do setor público. Por isso, o endividamento público ampliava-se com a sucessão de déficits.

Tomando-se os dados referentes às necessidades de financiamento, conforme demonstram os dados da Tabela 2, observa-se um quadro de contínuos déficits operacionais.¹ O Uruguai e o Paraguai apresentaram os menores déficits, certamente obtidos pela redução e pelo controle da despesa pública na segunda metade da década de 80, já que eles não tiveram ganhos reais expressivos de receita.

O Brasil, apesar de alcançar um significativo acréscimo na receita, notadamente a partir de 1985, apresentou déficits elevados no período, evidenciando um certo descontrole nos gastos. A exceção ocorreu no ano de 1990, quando a União realizou um ajuste, elevando significativamente as receitas e controlando as despesas. Nessa oportunidade, porém, os estados e os municípios aumentaram seus gastos correntes, o que fica evidenciado na Tabela 3.

Tabela 2

Necessidades de financiamento do setor público, no conceito operacional, dos países do MERCOSUL - 1980-90

PAÍSES	1980	1981	1982	1983	1984	1985
Argentina ...	7,5	13,2	15,1	15,2	11,9	6,0
Brasil	2,0	6,2	7,3	4,2	2,5	4,4
Paraguai	-1,3	2,1	0,1	4,0	4,9	1,5
Uruguai	-1,3	1,5	10,4	3,4	4,0	1,9

PAÍSES	1986	1987	1988	1989	1990
Argentina ...	4,7	7,6	11,5	8,8	6,5
Brasil	3,6	5,7	4,8	6,9	-1,2
Paraguai	0,9	0,4	0,9	...	...
Uruguai	0,3	0,7	...	...	...

FONTE: ESTUDIO ECONÓMICO DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, 1990 (1991). Santiago do Chile: Naciones Unidas/CEPAL, v.1, p.253-254. (quadro 19).

Dados relativos ao Brasil de 1981 a 1990: RELATORIO DO BANCO CENTRAL DO BRASIL (1982/1991). Brasília.

¹ No cálculo do déficit operacional, são excluídas dos custos as correções monetária e cambial da dívida, permanecendo como despesas financeiras apenas os juros reais.

Tabela 3

Gastos da administração pública dos municípios,
dos estados e da União - 1980-1990

(% do PIB)

ANOS	MUNICÍPIOS	ESTADOS	UNIÃO
1980	0,99	2,83	2,49
1989	1,61	4,00	4,11
1990	1,84	5,02	3,63

FONTE: IBGE.

A Argentina, finalmente, enfrentou os déficits mais altos. Contribuiu para tanto a vigorosa queda nas receitas, que não foi compensada pela redução nos gastos. A partir de 1991, houve a redução e a posterior eliminação do déficit, graças ao programa de ajuste fiscal centrado na alteração da política e da administração tributárias e na privatização. Esse programa está integrado no "plano global de conversibilidade", do qual constitui uma das pedras angulares.

2 - Cargas tributária e fiscal

Inicialmente, vale ressaltar que os termos carga tributária e carga fiscal seguem a definição adotada pela CEPAL, fonte principal dos dados utilizados. A carga tributária refere-se apenas à receita tributária propriamente dita (impostos, taxas e contribuições de melhoria), excluídas as contribuições sociais. A carga fiscal considera tanto a receita tributária como as contribuições sociais e eventuais outras receitas com caráter impositivo.

Segundo os dados da Tabela 4, o Uruguai apresenta a maior carga fiscal entre os países do MERCOSUL. O Paraguai constitui o outro extremo. A maior carga tributária são as da Argentina e do Uruguai, com uma média de 17% do PIB na década de 80. Também sob essa ótica, o Paraguai apresenta a menor carga, estimada em 8% do PIB na década de 80 e em 10,4% em 1991.

As cargas tributária e fiscal pouco variaram nesses países, durante a década de 80. Na Argentina, entretanto, a recente reformulação da administração federal e do seu sistema impositivo elevou a carga tributária, em 1993, para aproximadamente 23% e a carga fiscal para pouco acima de 30% do PIB. No caso brasileiro, está se estimando uma elevação da carga fiscal para 28% em 1994, saindo da faixa tradicional dos 23% a 24% do PIB, em decorrência das medidas tomadas para reforçar a receita e garantir o equilíbrio das finanças do Governo Federal.

A comparação com a realidade de outros países, realizada na Tabela 5, mostra que os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresentam cargas fiscal e tributária muito superiores às dos países do MERCOSUL, com destaque para a Suécia.

Os países do Sudeste Asiático apresentam cargas semelhantes às do MERCOSUL, caso se desconsidere o Paraguai.

Tabela 4

Cargas tributária e fiscal dos países do MERCOSUL - 1980-1991

(% do PIB)

PAÍSES	PERÍODOS	TRIBUTÁRIA	FISCAL
Argentina	1980-81	18,1	26,6
	1987-89	16,9	24,6
	1991	17,1	22,5
Brasil	1980-81	14,0	24,1
	1987-89	13,5	23,3
	1991	16,3	23,2
Paraguai	1980-81	8,6	12,8
	1987-89	7,5	12,3
	1991	10,4	13,3
Uruguai	1980-81	17,4	27,4
	1987-89	17,1	28,0
	1991	20,0	30,2

FONTE: ESTUDIO ECONÓMICO DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, 1990 (1991).

Santiago do Chile: Naciones Unidas/CEPAL, v.1, p.244-246.
(quadro 13).

Comissão de Aspectos Tributários do MERCOSUL (informes; s.d.).

NOTA: A carga fiscal é igual à carga tributária mais seguridade social mais outras receitas.

Tabela 5

Cargas tributária e fiscal em países seleccionados - 1987-89

(% do PIB)

PAÍSES	TRIBUTÁRIA	FISCAL
OCDE		
Suécia	42	56
França	25	44
Itália	25	37
Alemanha	24	38
EUA	21	30
Países Asiáticos		
Cingapura	15	29
Malásia	17	25
Coréia	16	19
Indonésia	15	18
Tailândia	15	17
América Latina		
Chile	20	25
México	18	22

FONTE: ESTUDIO ECONÓMICO DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, 1990 (1991).

Santiago do Chile: Naciones Unidas/CEPAL, v.1, p.252.
(quadro 18).RELATÓRIO SOBRE O DESENVOLVIMENTO MUNDIAL (1990). Washington:
Banco Mundial/Rio de Janeiro: FGV. p.206-207 (tab.12).

Uma carga tributária maior e uma carga fiscal um pouco menor são observadas no México e no Chile, em cujas economias foram realizados ajustes tidos como exemplares. Há que se ressaltar que os ajustes foram realizados através de cortes nos gastos sociais e com sensível elevação da receita tributária. Ademais, há que se considerar as diferenças entre os sistemas de previdência desses dois países e os do MERCOSUL. Com a privatização ocorrida no Chile e, em boa parte, no México, as necessidades de financiamento nessa área diminuíram sensivelmente.

3 - Estrutura da receita tributária

Segundo os dados da Tabela 6, que apresenta as receitas correntes, os impostos indiretos constituem a principal fonte de financiamento do setor público dos países do MERCOSUL. A sua receita corresponde, em média, a dois terços da receita tributária.

Tabela 6

Estrutura das receitas correntes do setor público
não financeiro dos países do MERCOSUL - 1987-89

(8)				
FONTES DAS RECEITAS CORRENTES	ARGENTINA	BRASIL	PARAGUAI	URUGUAI
Receitas tributárias	68,7	57,7	61,8	61,1
Impostos diretos	12,0 (1)17,5	16,6 (1)26,4	13,8 (1)22,3	10,4 (1)17,0
Impostos indiretos	37,5 (1)54,5	39,3 (1)68,3	32,5 (1)52,6	43,9 (1)71,8
Imposto sobre Comércio Ex- terior	6,9 (1)10,0	1,7 (1) 2,9	10,6 (1)17,2	-
Impostos dos governos lo- cais	12,3 (1)18,0	-	4,9 (1)7,9	6,8 (1)11,2
Seguridade social	15,9	17,5	12,2	23,6
Receitas não tributárias	10,6	9,8	8,9	7,1
Poupança das empresas pú- blicas	4,8	15,0	17,1	8,2
Total das receitas cor- rentes	100,0	100,0	100,0	100,0

FONTE DOS DADOS BRUTOS: ESTUDIO ECONÓMICO DE AMERICA LATINA Y EL CARIBE, 1990 (1991). Santiago do Chile: Naciones Unidas/CEPAL, v.1, p.244. (quadro 13).

(1) Corresponde à participação relativa no total das receitas tributárias.

Nos países da OCDE, ocorre o contrário. Neles predominam os impostos diretos, principalmente o Imposto de Renda-pessoa física, com arrecadação equivalente a cerca de dois terços do total dos tributos.

Constata-se, assim, que, nos países desenvolvidos, os sistemas tributários tendem a ser progressivos, havendo uma preocupação maior com a justiça fiscal. Os países do MERCOSUL, por sua vez, apresentam estruturas fiscais que tendem a ser regressivas e que não favorecem a equidade social. Há que se considerar, contudo, as diferenças nos estágios de desenvolvimento dos dois grupos de países, uma vez que o nível mais elevado de renda propicia aos países desenvolvidos optarem pela renda individual como principal fonte de recursos, enquanto os países em desenvolvimento ainda dependem muito tanto do consumo como da base tributária.

A estrutura das receitas tributárias por país pode ser acompanhada nas Tabelas 7, 8, 9, 10 e 11.

Tabela 7

Estrutura das receitas tributárias da Argentina - 1991

TRIBUTOS	% SOBRE A RECEITA TOTAL
I - DGI	58,7
Impostos compartilhados	41,3
IVA	21,3
Sobre capital e ativos	0,7
Renda	3,7
Internos	6,5
Débitos bancários	6,1
Outros	3,0
Impostos não compartilhados (selos e outros)	3,2
Impostos sobre Combustíveis e outros específicos	12,4
Outros impostos	1,8
II - Aduanas	4,3
Exportação	0,7
Importação	2,0
Outros	1,6
III - Seguridade social	27,0
IV - Tributos provinciais	10,0
Sobre o faturamento bruto	5,0
Imobiliário	2,4
Automóveis	1,3
Selos	1,0
Outros	0,3
TOTAL	100,0

FONTE: BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA (1992). **Indicadores económicos**, v.2, jan./fev.

FUNDACIÓN DE INVESTIGACIONES ECONOMICAS LATINO-AMERICANAS (1991). **El sistema impositivo argentino**. Buenos Aires: Manantial. p.95-97. (quadro 1).

Dentre os impostos administrados pela Dirección General Impositiva (DGI), o papel mais importante cabe ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Em segundo plano, seguem os impostos internos (basicamente sustentados pela tributação dos cigarros) e o Imposto sobre Combustíveis. Em 1991, ainda aparecia com algum peso o Imposto sobre Débitos Bancários, eliminado em 1992 devido às distorções econômicas provocadas e a ele inerentes, como, por exemplo, o gravame sobre as exportações. O Imposto de Importações representa muito pouco na receita total. Dentre os tributos de competência das províncias, o destaque fica com o Imposto sobre Faturamento Bruto.

Tabela 8

Estrutura das receitas tributárias do Brasil

TRIBUTOS	% SOBRE A RECEITA TOTAL
Federais	33,8
Imposto de Renda (IR)	16,6
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	9,8
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	1,9
Imposto sobre Importação e Exportação	2,0
Imposto Territorial Rural (ITR) ..	0,2
Outras receitas federais	3,3
Contribuições sociais	32,3
Contribuições previdenciárias ...	21,6
Contribuição social sobre o lucro	1,6
PIS/PASEP	4,2
FINSOCIAL	4,9
Estaduais	30,1
ICMS	29,5
Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	0,5
Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD)	0,05
Adicional do Imposto de Renda (AdIR)	0,05
Municipais	3,8
Imposto sobre Serviços (ISS)	2,1
Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)	1,2
Imposto Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	0,3
Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis (IVVC)	0,2
TOTAL	100,0

FONTE DOS DADOS BRUTOS: MINISTÉRIO DA FAZENDA.

NOTA: Média dos exercícios de 1989, 1990 e 1992.

O imposto mais produtivo no Brasil é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência dos estados e que responde por pouco menos de um terço da receita tributária brasileira. Sua receita é compartilhada entre estados e municípios. Desconsideradas as contribuições previdenciárias, o segundo lugar como fonte de receita é ocupado pelo Imposto de Renda, englobando tanto a tributação da pessoa física quanto da jurídica, que têm uma participação igualitária nessa receita, que corresponde a 16,6% do total. Como fonte importante ainda cabe registrar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), responsável por quase 10% do total nacional. No caso dos municípios, merece ser destacado o volume de receita propiciado pela tributação dos serviços, 2,1% do total, superando a arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano. O Imposto sobre Serviços (ISS) é arrecadado quase exclusivamente nos grandes centros urbanos, enquanto o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) tem uma aplicação mais generalizada, sendo, por isso, o mais conhecido e ocupando freqüentemente o centro dos debates políticos.

Caso se adicionarem os quatro impostos cujos campos de incidência normalmente fazem parte de um imposto sobre valor adicionado — ICMS, IPI, ISS e Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis (IVVC) —, tem-se aproximadamente 40% da receita tributária brasileira.

Atualmente, está sendo cobrado o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), cuja receita equivale a aproximadamente 1% do PIB, pouco superior à do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Segundo a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que o criou, esse imposto será extinto em 31 de dezembro de 1994. Também estão com sua extinção definida a partir de 1º de janeiro de 1996 o Adicional sobre o Imposto de Renda, de competência estadual, e o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis, de competência municipal.

Tabela 9

Estrutura das receitas tributárias do Uruguai — 1991

TRIBUTOS	% SOBRE A RECEITA TOTAL
Impostos nacionais (DGI)	55,0
Imposto sobre o Valor Adicionado	28,6
Imposto Específico Interno	14,9
Imposto de Renda das Empresas ...	4,2
Imposto sobre Patrimônio	4,6
Outros impostos nacionais	2,7
Seguridade social	31,0
Comércio exterior (aduanas)	7,0
Governos locais	7,0
Total das receitas	100,0

FONTE: DGI.

As receitas tributárias uruguaias são basicamente o IVA, um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, e o Imposto Específico Interno (IMESI), que tributa apenas determinados bens, na ordem de participação da arrecadação, como combustíveis e lubrificantes, tabacos e cigarros, bebidas, automóveis, energia elétrica e cosméticos. O comércio exterior é a terceira fonte de financiamento do Estado uruaio, caso se desconsiderem as receitas relativas à seguridade social, mas possui um peso muito pequeno. Chama atenção a reduzida importância da imposição sobre a renda, limitada apenas às empresas, uma vez que o Imposto de Renda-pessoa física foi extinto em 1974.

A nível federal, mas fora da administração da Dirección General Impositiva, ainda existem outros impostos, como os impostos sobre os eixos e sobre a circulação de veículos automotores movidos a Diesel, cobrados pelo Ministério dos Transportes.

O Paraguai alterou sensivelmente seu sistema tributário a partir de 1992. Por isso, serão apresentados os dados relativos ao Governo Federal correspondentes aos anos de 1991, último ano de vigência do antigo sistema, 1993 e 1994.

Tabela 10

Estrutura das receitas tributárias do Paraguai - 1991

TRIBUTOS	% SOBRE A RECEITA TOTAL
Impostos internos	44,7
Imposto sobre Papel Selado e Estampilhas	14,3
Imposto sobre Contratos	6,2
Imposto sobre Combustíveis e Super Nafta	10,5
Lei nº 20/89 (vendas)	7,4
Outros	6,3
Imposto sobre Bebidas Alcoólicas ..	4,7
Imposto sobre Renda	24,7
Imposto Imobiliário	2,4
Outros (taxas, etc.)	2,5
Impostos sobre Comércio Exterior ..	21,0
TOTAL	100,0

FONTE: Ministerio de Hacienda, Subsecretaria de Estado de Tributación.

NOTA: As receitas tributárias referem-se ao Governo Central, exceto seguridade social.

O conjunto dos impostos internos, com destaque para o Imposto sobre Papel Selado e Estampilhas, era a principal fonte de receitas tributárias do Governo Central até 1991. Individualmente, no entanto, a primeira posição era ocupada pelo Imposto de Renda-pessoa jurídica, seguido pelos impostos sobre o comércio exterior, principalmente o Imposto de Importação. O grande peso do comércio exterior na estrutura da receita revela a situação particular do Paraguai entre os países-membros do MERCOSUL.

Tabela 11

Estrutura das receitas tributárias do Paraguai - 1993/94

TRIBUTOS	% SOBRE A RECEITA TOTAL	
	1993	1994 (1)
Imposto sobre a Renda	16,9	21,3
Tributo único	0,2	0,7
Imposto sobre Propriedade	-	-
Impostos internos	54,0	52,9
IVA	40,4	41,1
Imposto seletivo - combustíveis .	9,9	7,7
Imposto seletivo - outros	3,0	3,6
Outros	0,7	0,5
Imposto sobre Transações Externas .	20,2	17,7
Outros	8,7	7,4
TOTAL	100,0	100,0

FONTE: Ministerio de Hacienda, Subsecretaria de Estado de Tributación.

NOTA: As receitas tributárias referem-se ao Governo Central, exceto seguridade social.

(1) Até abril, inclusive.

A reforma tributária implantada a partir de 1992 mudou parcialmente o quadro: o IVA passou a ser a base da receita tributária paraguaia. Entretanto o Imposto de Renda-pessoa jurídica e o imposto sobre as transações externas continuam com peso significativo.

Sabe-se que o desenvolvimento econômico e a circulação interna de mercadorias deslocam o *locus* de arrecadação das aduanas para as empresas dedicadas à produção e ao comércio interno. Assim, ao contrário dos países mais desenvolvidos, em países pouco industrializados ou que dependem da exportação de matérias-primas exclusivas, o fluxo de comercialização com o Exterior é uma das principais fontes de financiamento do setor público.

De forma sintética, pode-se dizer que a estrutura tributária dos países do MERCOSUL está sustentada pelos impostos indiretos, tendo como principal fonte de receita o Imposto sobre o Valor Adicionado (ICMS e IPI no Brasil e IVA nos demais países) e os impostos seletivos ou específicos sobre determinados produtos, como combustíveis, fumo e bebidas.

Uma fonte importante também constituem as contribuições sociais, cuja receita equivale a aproximadamente um terço do total das receitas tributárias, exceto no Paraguai.

Na análise individualizada dos impostos, cabem, ainda, duas referências, expostas a seguir.

A primeira é que no Paraguai e no Uruguai o Imposto de Renda-pessoa física não é aplicado. No Uruguai, esse imposto existiu até 1974, quando foi abolido pelo governo

militar. Há que se ressaltar, entretanto, que a escassez de recursos obrigou o governo a instituir recentemente um substituto parcial e com caráter provisório, o Imposto sobre Soldos. O Brasil é o único país do MERCOSUL onde o Imposto de Renda-pessoa física tem significado financeiro considerável.

A segunda é a experiência da Argentina na cobrança do imposto sobre débitos bancários, realizada até 1992, a qual inspirou a instituição do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira no Brasil e que deveria representar uma experiência parcial de implementação do imposto único, proposto como uma solução definitiva para as dificuldades financeiras do Governo e dos contribuintes.

4 - A descentralização fiscal

A relação entre as regiões e os diversos níveis de governo no campo fiscal constitui outro aspecto importante no processo de integração dos sistemas tributários e das políticas a eles relativos. A Tabela 12 fornece uma informação rápida a respeito da situação do federalismo fiscal no MERCOSUL.

Tabela 12

Participação dos governos locais (estados e municípios)
na receita fiscal disponível - 1987-92

PAÍSES	ANOS	% SOBRE O TOTAL
Brasil	(1)1989,1990,1992	46,6
Argentina	1987	18,8
Uruguai	1988	11,3
Paraguai	1988	9,4

FONTE: ESTUDIO ECONOMICO DE AMERICA LATINA Y EL CARIBE, 1990 (1991).
Santiago de Chile: Naciones Unidas/CEPAL, v.1.

(1) Média dos exercícios de 1989, 1990 e 1992.

No contexto do MERCOSUL, o Brasil é o país mais descentralizado sob o ponto de vista da tributação. Mesmo considerando-se as contribuições sociais na competência federal, observa-se que, no período pós-Constituição de 1988, mais de um terço das receitas próprias são de responsabilidade dos estados e dos municípios. As correntes de transferências realizam-se da União para estados e municípios e dos estados em direção aos municípios. As competências e as transferências são definidas pela Constituição Federal. Ressalte-se que o imposto de maior produtividade do sistema e que afeta o fluxo

de mercadorias entre os países integrantes do MERCOSUL, o ICMS, é de competência estadual. Destarte, os estados brasileiros terão voz decisiva na definição do sistema tributário com vistas à formação do mercado comum. O Governo Federal, que é o responsável pela representação brasileira nos trabalhos da Comissão de Aspectos Tributários, levou esse fato em consideração ao convidar representantes dos estados brasileiros.

Na Argentina, as províncias conseguiram um maior volume de recursos a partir de 1988, quando foi implantada a nova forma de partilha (Lei nº 23.458/88). A partilha passou a ser definida constitucionalmente com a aprovação da nova Constituição Argentina. Ao contrário do Brasil, o Governo Federal argentino não se relaciona diretamente com os municípios no campo das finanças. Esta é intermediada pela província. Também é a constituição provincial que estabelece o poder de tributar dos municípios. Em geral, é dado a eles apenas o poder de cobrar taxas, embora se saiba que muitas dessas taxas são verdadeiros impostos.

O Paraguai e o Uruguai são países unitários, com grau relativamente alto de centralização fiscal.

No Paraguai, os departamentos eram tradicionalmente apenas unidades políticas de descentralização dos serviços do Governo Federal, sem receita própria. A Constituição de 1992 deu-lhes autonomia política, mas não financeira. Os municípios já possuíam competências tributárias próprias, embora de pequeno potencial arrecadatório. Recentemente, o Governo Central repassou-lhes a administração e a cobrança do Imposto Imobiliário, com maior potencial.

O Uruguai é uma república administrativamente dividida em 19 jurisdições políticas — os departamentos. Cada um deles possui um governo local encarregado de legislar e de administrar os seus recursos. As competências estão definidas na Constituição Federal.

Tabela 13

Participação percentual dos governos locais (estados e municípios)
na receita fiscal de alguns países selecionados - 1990

PAÍSES	RECEITAS	
	Próprias	Disponíveis
Austrália	19,2	46,4
Áustria	24,0	36,5
Alemanha	30,6	42,6
EUA	31,1	54,6
Suíça	40,6	61,1
Canadá	44,3	67,4
Brasil(1)	33,9	46,6

FONTE: SODERSTROM, Lars (1991): Fiscal Federalism: the nordic countries' Style. In: CONGRESS OF THE INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, 46., Bruxelas, 1990. Proceedings... Bruxelas.

(1) Média dos exercícios de 1989, 1990 e 1992.

Ao se comparar o Brasil, o país mais federativo do MERCOSUL, com a realidade internacional, observa-se que ele apresenta um nível de descentralização compatível com o dos principais países federativos do Mundo no que se refere à disponibilidade de recursos administrados pelos estados e pelos municípios. No Brasil, as esferas de governo subnacionais dispõem de 46,6% dos recursos tributários contra uma média de 51,4% nos principais países federativos. A arrecadação municipal, entretanto, é relativamente pouco significativa.

5 - Principais impostos e sua estrutura legal

Somente a Constituição Federal brasileira define todo o sistema tributário nacional, com exceção das contribuições sociais, da qual estão apenas indicadas as fontes. Nos demais países do MERCOSUL, é mais difícil ter uma visão do conjunto dos impostos existentes em todo o território nacional. Na descrição a seguir, serão considerados apenas aqueles de maior expressão e importância para o sistema de cada país.

5.1 - Na Argentina

Principais impostos nacionais

Imposto sobre a Renda

Imposto sobre Ativos

Impostos internos

Imposto de Selos

Imposto sobre o Valor Agregado

Impostos sobre o comércio exterior

Principais impostos provinciais

Imposto sobre o Faturamento Bruto

Imposto Imobiliário

Imposto sobre Propriedade de Veículos

5.1.1 - Impostos nacionais

a) Imposto de Renda

O Imposto de Renda-pessoa física é progressivo. As alíquotas marginais são as seguintes: 6%, 10%, 15%, 20%, 25% e 30%.

Ao contrário da prática brasileira, nesse imposto não existe a faixa de renda isenta. A isenção da renda mínima fica garantida através da aplicação de um desconto padrão específico, assim como o faz a maioria dos países da OCDE.

O Imposto de Renda das empresas tem uma alíquota de 30%.

b) Imposto sobre Ativos

Seu fato gerador é a propriedade de ativos. Contribuintes são as empresas, associações e pessoas físicas titulares de imóveis rurais.

A alíquota foi inicialmente fixada em 2%, mas, posteriormente, reduzida para 1%.

O objetivo principal desse imposto é garantir uma receita mínima (empresas com prejuízos, por exemplo, também o pagam) para o Imposto de Renda-pessoa jurídica, com o qual é compensável, contrapondo-se à sonegação realizada pelas empresas na apuração do lucro real. O Imposto de Renda determinado para o mesmo exercício fiscal pode ser computado como antecipação do Imposto sobre Ativos.

c) Impostos internos

São impostos indiretos, proporcionais, não acumulativos, que gravam apenas uma única fase de comercialização dos bens tributados. Exceção constituem os vinhos e objetos suntuários, sujeitos à tributação em um número maior de fases, mas de forma não acumulativa, empregando-se, para tanto, o método dos pagamentos antecipados ou *pago la cuenta*.

A Lei dos Impostos Internos trata, no título I, dos produtos passíveis de controle físico por parte do fisco (tabacos, bebidas alcoólicas, pneus, combustíveis). No título II, estão os produtos cuja comercialização é acompanhada pelo fisco através de controles contábeis (artigos de tocador, bebidas não alcoólicas, extratos, xaropes e concentrados, veículos automotores).

Fato gerador são a importação e a primeira transferência a qualquer título (oneroso ou gratuito) do bem gravado. Contribuintes são o fabricante, o importador ou o distribuidor.

As alíquotas são aplicadas "por dentro", o imposto faz parte, portanto, de sua base de cálculo. As alíquotas em vigor são as que seguem.

- Tabacos, 64%; sendo a maior fonte atual de receita desse imposto, respondendo por quase 70% do total.
- Álcool, 32%.
- Bebidas alcoólicas:
 - uísque, 30%;
 - conhaque, brandy, ginebra, pisco, tequila, gim, vodka ou rum, 18%;
 - outras com graduação entre 10 e 29 graus, 8%;
 - outras com graduação de 30 graus e mais, 12%.
- Pneus, 13,5%.
- Combustíveis e óleos lubrificantes, 23,25%.
- Vinhos, 2,5% (com sobretaxa de 3% para o Instituto Nacional de Vitivinicultura).
- Champanha, 5%.
- Cervejas, 4%.
- Artigos de tocador, 7%.
- Objetos suntuários em geral, 5%.
- Objetos suntuários de peles, 2%.

- Seguros, 8,5% sobre prêmios em geral (nesse caso, a alíquota nominal é igual à efetiva, pois a alíquota é aplicada "por fora") e 2,5% sobre seguros de acidentes de trabalho.
- Bebidas não alcoólicas, xaropes, extratos e concentrados, 24%.
- Bens e serviços específicos (conforme lista): 10%, 17% e 24%.
- Veículos, 2,0% a 21,5%, sendo que em relação direta ao combustível consumido importado, 21,5%.

Vale ressaltar que a tributação dos veículos está momentaneamente suspensa por decreto governamental e que várias alíquotas foram recentemente reduzidas, com base num acordo entre governo e empresas, com o objetivo de diminuir o efeito acumulativo dos impostos e de aumentar a competitividade da indústria argentina.

d) Imposto de Selos

Esse imposto, que antes alcançava o universo da emissão de instrumentos públicos ou privados, resume-se atualmente à tributação das escrituras públicas de compra e venda de imóveis. Contribuintes são as partes intervenientes.

A alíquota é progressiva em função do valor do imóvel e varia de 0,75% a 2,5%.

e) Imposto sobre o Valor Agregado

Fatos geradores são as vendas de mercadorias e a prestação de serviços. Contribuintes são os produtores, os fabricantes, os comerciantes e os prestadores de serviços.

É um imposto sobre o valor adicionado do tipo consumo.

A alíquota básica é de 18% e aplica-se a alíquota de 27% para gás, eletricidade e águas reguladas por medidor e serviços de telecomunicações, de fornecimento de gás, de energia elétrica ou água, quando do fornecimento a contribuintes (responsável inscrito ou responsável não inscrito). A alíquota é aplicada "por fora".

Cabe ressaltar que 11% da receita do IVA está destinada à seguridade social, tanto a operada a nível nacional como a nível provincial.

Isentos estão a água natural, o pão comum e o leite em pó vendidos ao consumidor final, assim como todas as exportações.

5.1.2 - Impostos provinciais

a) Imposto sobre o Faturamento Bruto

O fato gerador é toda operação onerosa desenvolvida com caráter habitual. Contribuintes são o produtor, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviços.

As alíquotas variam de 0,25% a 20%. Em geral, entretanto, tributava-se o Setor Primário com 1%, o industrial com 1,5%, o serviços com 2,5% e o financeiro com 4,5%. A tendência recente são o aumento das alíquotas incidentes sobre a atividade comercial varejista e a redução e/ou eliminação da tributação incidente sobre as atividades industriais, para transformar esse imposto num imposto sobre vendas ao consumidor final e, assim, desonerar os produtos industrializados direcionados às exportações que estão a exigir, atualmente, para manter a competitividade, a devolução de impostos realizada com base em estimativas da carga

tributária contida em cada mercadoria. O novo pacto federativo assinado entre o Governo Federal e as províncias prevê a retirada do peso tributário do setor produtivo e exportador no intuito de reduzir o **custo tributário na Argentina**.

b) Imposto sobre a Propriedade de Veículos

A sua alíquota, em geral, é de 1% sobre o valor do veículo.

c) Imposto Imobiliário

Existem algumas experiências com alíquotas progressivas em função do valor dos imóveis, como é o caso de Santa Fé, por exemplo, que aplicava uma quota fixa e uma alíquota marginal progressiva, variando de 0,33% ou 0,371% a 0,83%. O Chaco também apresentava um adicional com alíquotas progressivas. Em regra, aplica-se, no entanto, uma alíquota em torno de 0,4% no caso de imóveis urbanos e de 1,5% no caso de imóveis rurais (FIEL, 1991, p.86).

5.2 - No Brasil

Impostos federais

Imposto de Renda

Imposto sobre Produtos Industrializados

Imposto sobre Operações Financeiras

Imposto Territorial Rural

Imposto sobre Grandes Fortunas

Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira

Impostos sobre o comércio exterior

Impostos estaduais

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

Adicional sobre o imposto de renda

Impostos municipais

Imposto sobre Serviços

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis

Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis

5.2.1 - Impostos federais

a) Imposto de Renda

O Imposto de Renda-pessoa física é progressivo. Possui uma faixa de renda isenta no valor de 1.000 UFIRs mensais (aproximadamente US\$ 650,00) e três faixas de renda tributadas com as alíquotas marginais de 15%, 26,6% e 35%.

O Imposto de Renda-pessoa jurídica tributa as empresas com base no lucro real e as empresas menores com base no lucro presumido. A alíquota é de 25% tanto para o lucro real como para o lucro presumido. À pessoa jurídica que explora atividade rural também é aplicada a alíquota de 25% sobre o lucro da exploração ajustado. Além da alíquota normal, aplica-se ainda um adicional sobre os lucros no ano excedentes ao valor correspondente a 300.000 UFIRs (aproximadamente US\$ 195 mil), sendo este de 10% para as empresas em geral e de 15% para as empresas do setor financeiro.

O Imposto de Renda-pessoa jurídica brasileiro, ao considerar a tributação de pessoas unipessoais, diferencia-se dos impostos de renda de outros países que não alcançam as empresas unipessoais, sujeitas apenas ao Imposto de Renda-pessoa física.

b) Imposto sobre Produtos Industrializados

Esse imposto incide sobre as importações de produtos estrangeiros e a saída do estabelecimento da produção nacional. É um imposto seletivo, segundo a essencialidade dos produtos, não cumulativo, limitado à fase industrial. As alíquotas variam de 0 a 365,63%, sendo esta última incidente sobre os cigarros. Exceto o extremo representado pela tributação dos cigarros, a quase-totalidade dos produtos é tributada com alíquotas de até 30%.

c) Imposto sobre Operações Financeiras

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários é mais conhecido como o Imposto sobre Operações Financeiras. Esse imposto incide, como indica o nome, sobre a concessão de crédito (contribuinte é o tomador de crédito), sobre o câmbio (contribuinte é o comprador da moeda estrangeira), sobre seguro (contribuinte é o segurado) e sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários (contribuinte são o adquirente de títulos ou valores mobiliários e o titular de aplicações financeiras de renda fixa). Também as operações com ouro, como ativo financeiro ou instrumento cambial, são alcançadas por esse imposto à alíquota de 1% (contribuinte é a instituição financeira autorizada pelo Banco Central). A grande diversidade das operações impede que se possa dar uma visão do quadro das alíquotas num trabalho como o presente.

d) Imposto Territorial Rural

A base de cálculo é o valor da terra nua. A alíquota varia de 0,02% a 4,5%, segundo o tamanho do imóvel rural e o percentual de utilização efetiva da sua área aproveitável. O tamanho do imóvel para fins de aplicação da alíquota é adequado à realidade regional. Uma mesma alíquota é aplicada a imóveis diferentes no tamanho, dependendo da região em que estes estão localizados. A alíquota de 0,03%, por exemplo, é aplicada em imóveis de 25 hectares a 50 hectares nas Regiões Sul e Sudeste e em imóveis de 80 hectares a 160 hectares nos municípios da Amazônia Ocidental e do Pantanal, nas mesmas condições de utilização da área aproveitável.

Cabe destacar que a tributação específica do imóvel rural tem sua justificativa histórica na divisão das competências tributárias. Até 1934, os imóveis rurais estavam incluídos no campo de incidência do Imposto Imobiliário, de competência estadual. A Constituição de 1934 delegou a tributação dos imóveis urbanos para os municípios, que passaram a ter competência a partir daquele ano.

e) Imposto sobre Grandes Fortunas

Esse imposto não foi implantado.

f) Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira

Criado com caráter provisório, tributa a movimentação financeira a uma alíquota de 0,25%.

5.2.2 - Impostos estaduais

a) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

O ICMS é um imposto sobre o valor adicionado do tipo produto (grava bens de capital e não permite a utilização do crédito referente). É um imposto geral sobre o consumo, mas não alcança todos os serviços, na medida em que a grande maioria deles são tributados pelos municípios. O que lhe amplia a receita é a tributação dos produtos primários exportados.

Existe uma diferenciação da alíquota quanto ao produto e/ou serviço e quanto ao destino. A alíquota básica para as operações internas ao estado é de 17%. Em alguns estados, como em São Paulo, por exemplo, ela é de 18%. A alíquota reduzida para bens de primeira necessidade é de 12%. A alíquota mais elevada, de 25%, se aplica para bens considerados supérfluos ou de grande potencial arrecadatório. Quanto ao destino da mercadoria, se destinada ao Exterior, a alíquota é de 13%; se destinada aos estados do Sul e do Sudeste, de 12%, e se destinada aos estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Distrito Federal e Estado do Espírito Santo, de 7%.

A alíquota é calculada "por dentro"; quer dizer, o valor do imposto integra sua própria base.

b) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

A alíquota de 5% incide sobre o valor fixado pelo Poder Executivo que deve corresponder ao valor de mercado.

c) Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

No Rio Grande do Sul, este imposto é progressivo. Garantida a isenção para pequenos quinhões e doações, a alíquota referente às heranças varia de 1% a 8%, enquanto a referente às doações, de 3% a 8%.

d) Adicional do Imposto de Renda

Com uma alíquota de 5% tributava-se o Imposto de Renda pago incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital. A inexistência de uma lei complementar que o instituisse interrompeu sua aplicação por parte dos estados. A Emenda Constitucional nº 3, de 1993, decidiu a sua eliminação a partir de 1996.

5.2.3 - Impostos municipais

a) Imposto sobre Serviços

Esse imposto incide sobre os serviços constantes na lista de serviços definida pela Lei Complementar nº 56/87.

Tomando-se a realidade do município de Porto Alegre, tem-se que a alíquota básica é de 5% e que a base de cálculo é o valor dos serviços. O serviço de transporte público municipal é tributado com uma alíquota de 2,5% (os transportes intermunicipal e interestadual são alcançados apenas pelo ICMS), enquanto as obras civis e hidráulicas estão sujeitas a uma alíquota de 4%. A alíquota mais alta é aplicada nos casos de prestação de serviço por não inscrito — o demandante dos serviços deve, nesse caso, recolher por substituição, aplicando a alíquota de 10%.

Um quarto da receita desse imposto provém das atividades de administração, organização e planejamento, sendo o processamento de dados que o integra o setor mais importante, arcando com aproximadamente 15% da receita total do ISS. Também importante é a contribuição do *leasing*, que responde por aproximadamente 10% do total.

Ressalte-se que existe uma certa uniformidade de alíquotas entre os municípios-capitais, principalmente a partir de 1990.

b) Imposto Predial e Territorial Urbano

A legislação do IPTU de Porto Alegre determina uma discriminação entre prédios residenciais e não residenciais. Os primeiros estão sujeitos a uma alíquota progressiva de 0,2% (na prática, de 0,4%) a 1,2%, segundo o valor do imóvel. As alíquotas dos prédios não residenciais variam de 0,6% a 1,2%, e os terrenos sofrem uma tributação relativa muito maior. Na divisão fiscal de menor valorização, a alíquota mínima é de 1,5%, podendo chegar a 2,5%, segundo o valor do terreno. Na divisão fiscal intermediária, as alíquotas variam de 2,6% a 3,5% e, na primeira divisão fiscal, de 5% a 6%. Além da progressividade por valor e por localização, foi criada em Porto Alegre, recentemente, a progressividade no tempo, que atinge os chamados "vazios urbanos", terrenos de grande extensão e dotados com toda a infra-estrutura urbana oferecida pelo poder público. Se não existir um projeto de edificação, sua alíquota cresce 20% ao ano, podendo chegar à alíquota máxima de 30%.

c) Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis

Em Porto Alegre, o Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis incide sobre o valor da operação a uma alíquota geral de 3%. Esse percentual era de 1% no período de 1976 a 1981 e de 2% no período de 1982 a 1988, quando a competência da tributação dessas transmissões era estadual. Apenas as operações financiadas pelo Sistema Financeiro da Habitação são beneficiadas com uma alíquota de 0,5%, como sempre o fizeram os estados.

d) Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis

A alíquota máxima de 3% para esse imposto, fixada constitucionalmente nas Disposições Transitórias (art. 34, par. 7º), foi a adotada pela maioria dos municípios, como os da Grande Porto Alegre, por exemplo.

A partir de 1º de janeiro de 1996, esse imposto estará extinto, conforme determinação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

5.3 - No Paraguai

Principais impostos nacionais

Imposto sobre a Renda

Tributo Único

- Imposto Imobiliário
- Imposto sobre o Valor Agregado
- Imposto Seletivo sobre o Consumo
- Imposto sobre a Comercialização Interna de Gado Vacum
- Imposto sobre Atos e Documentos
- Impostos sobre o Comércio Exterior

Principais impostos municipais

- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
- Imposto sobre Propriedade de Imóveis
- Imposto sobre Transporte Coletivo Terrestre

5.3.1 - Impostos nacionais

a) Imposto de Renda

Fato gerador são as rendas oriundas das atividades comerciais, industriais, de serviços e agropecuárias.

Contribuintes são os estabelecimentos comerciais, industriais, de serviços e agropecuários. A base de cálculo é a renda líquida, e a alíquota geral é de 30%.

Para a renda agropecuária, está prevista uma alíquota de 25%. Entretanto o Imposto de Renda da agropecuária ainda não está implantado no país. O orçamento enviado ao Congresso prevê seu início para janeiro de 1995. Dessa forma, poderá ser extinto o Imposto sobre a Comercialização Interna de Gado Vacum, que está substituindo, provisoriamente, a tributação da renda agropecuária.

No Paraguai, não existe a tributação da renda pessoal, e não há uma forma alternativa de tributá-la como ocorre, por exemplo, no Uruguai com o imposto a *los sueldos*.

b) Tributo único

Fato gerador são as receitas provenientes de atividades comerciais, industriais ou de serviços que não sejam de caráter pessoal.

Contribuintes são empresas individuais com faturamento anual não superior a 20,4 milhões de guaranis (aproximadamente US\$ 14.000,00). A base de cálculo é o faturamento bruto. A alíquota varia de 1% a 4%, de acordo com as categorias dos contribuintes.

Esses contribuintes (correspondentes a microempresas) não são contribuintes do Imposto de Renda e nem do IVA, mas podem deduzir, porém, do tributo único a ser pago, 50% dos créditos do IVA existentes em sua documentação relativa a aquisições de bens e serviços, limitado ao valor do imposto a ser pago.

c) Imposto Imobiliário

Fato gerador é a propriedade ou a posse de bem imóvel. Contribuintes são as pessoas físicas e jurídicas e demais entidades. Base de cálculo é o valor fiscal do bem imóvel (que a administração tributária objetiva ajustar ao valor real de mercado no período mínimo de cinco anos). A alíquota geral prevista é de 1%. Para os imóveis rurais, se for a única propriedade e menor de cinco hectares, a alíquota é de 0,5%.

Existe um adicional sobre imóveis urbanos baldios: na capital, quatro por mil e, nos municípios do interior, um por mil.

O adicional sobre imóveis de grande extensão e latifúndios varia de 0,5% a 1,0%, segundo o tamanho do imóvel.

Esse imposto foi transferido aos municípios, que passaram a administrá-lo a partir de 1994.

d) Imposto sobre o Valor Agregado

Fatos geradores são a venda de bens, a prestação de serviços e a importação de bens. A base de cálculo é o valor das operações.

As principais desonerações são as de produtos agropecuários em estado natural; petróleo importado; combustíveis derivados de petróleo; exportações; e bens imóveis e heranças.

Os contribuintes subdividem-se da seguinte forma:

- pessoas físicas prestadoras de serviços com faturamento anual superior a 9,6 milhões de guaranis (aproximadamente US\$ 6.640,00);
- empresas individuais exercendo atividades industriais, comerciais e de serviços com faturamento anual superior a 20,4 milhões de guaranis (aproximadamente US\$ 14.000,00);
- sociedades com ou sem personalidade jurídica, entes autárquicos, empresas públicas.

A alíquota desse imposto é de 10%, aplicada "por fora". Para as importações, entretanto, foi introduzido, em janeiro de 1994, um regime especial, que consiste na redução da base de cálculo para 20%, resultando numa alíquota efetiva de 2%. Para os produtos agropecuários, está prevista, em lei a ser ainda aprovada, a aplicação de uma alíquota especial de 6%, compensando, dessa forma, os créditos não adjudicados aos produtores primários relativos às compras sujeitas ao tributo.

e) Imposto Seletivo sobre o Consumo

Fatos geradores são a importação para os produtos estrangeiros e a primeira venda dos bens nacionais. Os bens listados são cigarros, fumo, bebidas, álcool e combustíveis derivados do petróleo. No momento, tramita no Congresso Nacional um projeto que quer ampliar o universo dos bens tributados com a inclusão dos veículos automotores. As exportações estão desoneradas.

Contribuintes são os importadores e os fabricantes. A base de cálculo é o preço de venda em fábrica (excluído o próprio imposto e o IVA) e o valor global da importação.

O quadro das alíquotas e sua variação, desde a instituição desse imposto em agosto de 1992, em comparação com as alíquotas atualmente aplicadas revelam uma peculiaridade da política tributária paraguaia.

Classicamente, o Imposto Seletivo sobre o Consumo é implantado, basicamente, com o objetivo arrecadatório, complementar a um imposto geral sobre o consumo, e fundamenta-se na tributação de bens supérfluos ou prejudiciais à saúde — como cigarros e bebidas alcoólicas — e de bens com bom potencial de receita — como os combustíveis.

A Tabela 14 não é conclusiva, mas permite observar que o Imposto Seletivo sobre o Consumo paraguaio segue a orientação normal apenas no caso dos combustíveis, pois penaliza relativamente muito pouco os bens supérfluos ou os que prejudicam a saúde da população. A aplicação de uma alíquota de 3% sobre o uísque e de no máximo 8% sobre os cigarros é praticamente simbólica em comparação com os 30% e os 64%, respectivamente, cobrados na Argentina, por exemplo. Existe praticamente uma seletividade invertida: a água mineral sofre uma tributação superior à grande maioria das bebidas alcoólicas.

Tabela 14

Alíquotas do Imposto Seletivo sobre o Consumo no Paraguai - 1992

(%)

PRODUTOS	ALÍQUOTAS	
	Inicial	Atual
Cigarros	8,00	-
Cigarros perfumados e em geral	-	3,00
Cigarros de qualquer classe	-	7,00
Fumos	7,00	7,00
Bebidas não alcoólicas e cervejas	8,00	-
Água mineral e refrigerantes	-	8,00
Cervejas	-	6,00
Bebidas alcoólicas (inclusive vinhos)	10,00	-
Sidras e vinhos espumantes	-	10,00
Vinhos em geral	-	5,00
Aguardente, conhaque, rum, licores e vermutes	-	5,00
Champagne	-	3,00
Uísque	-	3,00
Alcool carburante	5,00	5,00
Alcool (demais)	10,00	10,00
Combustíveis derivados do petróleo ..	50,00	-
Gasolina comum	-	41,50
Gasolina super	-	39,56
Outros	-	10,00 a 20,00

FONTE DOS DADOS BRUTOS: Lei do Paraguai nº 125/91 e alterações posteriores.

A comparação das alíquotas iniciais, quando o Imposto foi implantado em 1992, com as alíquotas atualmente em vigor mostra também que a política tributária paraguaia discrimina os produtos fabricados no país (por exemplo, cervejas e refrigerantes) frente aos produtos importados (uísque, champagne e outros), mostrando a faceta econômica de um país que depende da função comercial, de intermediação. O comércio fronteiriço mostra, assim, sua importância.

A redução quase que generalizada das alíquotas demonstra, finalmente, que não é fácil instituir um sistema tributário que aumente a carga tributária, mesmo partindo de um patamar relativamente baixo.

f) Imposto sobre a Comercialização Interna de Gado Vacum

O fato gerador é a venda de gado vacum. Contribuintes são os proprietários do gado. A base de cálculo é o preço médio do gado vacum no mercado interno, fixado pelo Poder Executivo, e a alíquota é de 2%.

É um imposto com caráter transitório que será eliminado quando da implantação definitiva do Imposto de Renda sobre atividades agropecuárias, o que está, no momento, previsto para janeiro de 1995, segundo proposta do Orçamento enviada ao Congresso Nacional.

g) Imposto sobre Atos e Documentos

Fato gerador são obrigações, atos e contratos, cuja existência conste em algum documento (atos administrativos, notariais, de sociedade mercantis, atos vinculados a bens imóveis, a bens móveis e serviços, à intermediação financeira, a embarcações e a outros atos).

Ressalte-se que esse imposto não alcança os atos abrangidos pelo IVA. Existe uma tarifa proporcional, com alíquotas de 0,5% a 12%, e uma tarifa nominal, com valor fixado.

5.3.2 - Impostos municipais

Existem 15 impostos municipais, sendo que alguns possuem natureza semelhante a serviços tributados no Brasil pelo ISS (por exemplo, transporte coletivo terrestre e publicidade) e outros tributam a propriedade de imóveis (por exemplo, edifício), de automóveis ("patentes de rodados") e de animais (cachorros) e as transferências de bens de raiz.

Por fim, cabe lembrar que o Imposto imobiliário, originariamente de competência nacional, passou a ser administrado, a partir de 1994, pelos municípios, dentro do programa de desconcentração e de descentralização fiscal em andamento.

5.4 - No Uruguai

Principais impostos nacionais

Impostos sobre a Renda

Imposto de Renda da Indústria e Comércio (IRIC)

Imposto de Rendas Agropecuárias (IRA)

Imposto das Atividades Agropecuárias (IMAGRO)

Impostos sobre o Consumo

Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)

Imposto Específico Interno (IMESI)

Imposto sobre Compra de Moeda Estrangeira (ICOME)

Impostos sobre o Patrimônio:

Imposto sobre o Patrimônio (PAT)

Imposto sobre os Ativos Bancários (IMABA)

Imposto sobre os Eixos

Imposto sobre a Circulação dos Veículos Movidos a Diesel

Impostos sobre o Comércio Exterior

Principais impostos municipais

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

Contribuição Imobiliária

Imposto sobre Compra e Venda de Bens em Remate Público

5.4.1 - Impostos nacionais

a) Imposto de Renda

A tributação da renda a nível de empresas realiza-se mediante a aplicação de três diferentes impostos. Os Setores Secundário e Terciário são submetidos ao Imposto de Renda da Indústria e Comércio. Para as atividades agropecuárias, existem dois impostos sobre a renda, aplicados de forma excludente: o Imposto sobre Rendas Agropecuárias, que tem como base de cálculo a renda líquida e apresenta uma forma de apuração mais complicada, e o Imposto sobre Atividades Agropecuárias, que é, direcionado para as propriedades com menos de 200 hectares e possui uma forma de apuração mais simplificada, na medida em que é cobrado com base na renda presumida. A sua alíquota vigente é de 30%.

Não existe o Imposto de Renda-pessoa física; em seu lugar, existe, provisoriamente, o Imposto sobre Soldos, incidente sobre todos os salários e pensões. Suas alíquotas iniciais foram de 1,5% a 7%, sendo hoje aplicadas duas faixas, uma de 1% e outra de 2%.

b) Imposto sobre o Valor Agregado

É um imposto de base ampla, incidente sobre a circulação de bens e a prestação de serviços, multifásico, não acumulativo, sendo considerado um IVA tipo consumo.

Para as microempresas, o tratamento especial consiste no pagamento de uma taxa mínima fixada pelo Poder Executivo.

Como isenções, citam-se: leite, frutas, verduras e produtos agrícolas em estado natural, pescado, carne ovina, insumos agrícolas e exportações. Combustíveis, energia elétrica e cigarros, gravados pelo IMESI, estão também isentos do IVA.

A alíquota básica é de 22%, e a reduzida, de 12%, a qual é aplicada para certos bens e serviços, como medicamentos e outros bens de primeira necessidade. A alíquota é aplicada "por fora", quer dizer, o imposto não constitui base de cálculo de si mesmo.

Parte da receita desse imposto é destinada para o sistema de seguridade social. O valor "afetado" corresponde à receita proveniente da aplicação de uma alíquota de 7% (a alíquota básica é 22%), isto é, praticamente um terço da receita do IVA é gasto na seguridade social.

c) Imposto Específico Interno

Esse imposto tem como fato gerador a primeira venda no país dos bens listados (na ordem de importância na arrecadação, combustíveis e lubrificantes, tabacos e cigarros, bebidas, automóveis, energia elétrica e cosméticos). As exportações estão desoneradas. Contribuintes são os importadores ou os fabricantes.

O valor desse imposto constitui a base de cálculo do IVA.

Um dos seus maiores problemas administrativos é o controle da importação e a posterior revenda, por pessoa física, de veículos.

A alíquota varia de produto a produto. Com caráter exemplificativo, têm-se:

- lubrificantes, 35%;
- combustíveis e outros derivados de petróleo, de 5% a 133%;
- fumos e cigarros, a taxa máxima legalmente aplicável é de 70%, mas, atualmente, aplicam-se 66,5%;
- automotores, varia de 2% a 37,4%, segundo a cilindrada e o combustível consumido. O percentual de 37,4%, correspondente a veículos com tração nas

quatro rodas e com peso inferior a 2 mil quilos, é composto da taxa igual a 22% mais adicional de 20% ($22 \times 0,2 = 4,4\%$) mais sobretaxa igual a 11%;

- bebidas - cerveja com 27%, vinhos com 23% e bebidas alcóolicas com 85%;
- cosméticos, a taxa máxima legal é de 20%, a qual está sendo aplicada;
- energia elétrica, 10%.

Em regra, a alíquota é aplicada "por fora". Há, no entanto, casos práticos, quando a base de cálculo é o preço fixado pela administração tributária, como, por exemplo, o dos cigarros, em que se pode caracterizar a aplicação da alíquota "por dentro".

d) Imposto sobre a Compra de Moeda Estrangeira

O fato gerador desse imposto é a compra de moeda estrangeira. Contribuintes são pessoas de direito público estatais. A alíquota é de 2%.

Esse imposto está substituindo, a partir de 1994, o Imposto sobre a Venda de Moeda Estrangeira (IVEME).

e) Imposto sobre o Patrimônio

Esse imposto anual recai sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, sobre contas bancárias impessoais e sobre os ativos das empresas no que corresponde ao capital acionário ao portador e de pessoas jurídicas constituídas no Exterior. Respeita um mínimo não imponible, com alíquotas sobre pessoa física, progressiva, de 0,7% a 3%; sobre pessoa jurídica, 2%; sobre pessoa jurídica banco ou financeira, 2,8%; e sobre contas bancárias impessoais, 3,5%.

f) Outros impostos e adicionais

Um imposto que merece citação, embora rápida, é o incidente sobre os ativos das empresas bancárias — o IMABA. São aplicadas as alíquotas de 0,75% para empréstimos concedidos com prazos menores de três anos e de 1,75% para os demais ativos gravados.

O Imposto sobre a Venda de Bens Agropecuários (IMEBA) (incidente sobre lãs e couros ovino e bovino, gados ovino e bovino destinados à matança ou à exportação e sobre os cereais e oleaginosas, dentre outros), que funcionava como uma forma de pagamento antecipado do Imposto de Renda, embora suspensa sua cobrança, serve de base para a aplicação de adicionais, com receita destinada à erradicação da moradia insalubre rural (alíquota de 2%) e ao Instituto Nacional de Investigações Agropecuárias (INIA), alíquota de 4%.

Um aspecto singular é a cobrança, desde 1961, de um imposto sobre os eixos pelo Ministério dos Transportes, aplicado nos caminhões, semi-reboques e reboques com capacidade de carga superior a duas toneladas, cuja receita foi de, aproximadamente, US\$ 4 milhões em 1993. Em 1991, esse mesmo Ministério ampliou sua competência tributária ao instituir o Imposto sobre a Circulação de Veículos Automotores com motor movido a *gas oil* (Diesel). A receita desse tributo alcançou cerca de US\$ 17 milhões em 1993.

5.4.2 - Impostos municipais

a) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

A base de cálculo é fixada, anualmente, pelos governos locais, de acordo com os preços de mercado. As alíquotas variam de 3,5% a 4,5%.

b) Contribuição Imobiliária

A alíquota sobre imóveis rurais é de 1,25%, e sobre imóveis urbanos, de 0,6% a 2%.

Uma questão em discussão refere-se ao cadastro. O governo municipal de Montevideu, da Frente Ampla, alegando uma grande defasagem entre o valor venal para fins de tributação e o valor de mercado, tentou atualizar recentemente as avaliações dos imóveis, mas enfrentou uma cerrada oposição dos proprietários, o que impediu esse intento.

c) Imposto sobre a Compra e a Venda de Bens em Remates Públicos

A alíquota atual desse imposto é de 3%, aplicada sobre o preço de venda. Como a cobrança desse imposto, entretanto, está extravasando o universo dos remates, existe um projeto no Congresso Nacional que busca abrandar o efeito econômico acumulativo desse imposto, propondo a redução da alíquota para 1% e a compensação de receita para os municípios através de transferências do Governo Federal. Tal proposição deverá ter a oposição de municípios menores, que dependem basicamente desse imposto, por não terem uma receita considerável com a Contribuição Imobiliária e nem com o Imposto sobre Veículos Automotores, que são suas mais importantes fontes alternativas de receita própria.

6 - Movimentos de reforma tributária nos países do MERCOSUL

A Argentina realizou diversas alterações no seu sistema tributário, nas duas últimas décadas. Em 1975, a mudança mais importante foi a introdução do Imposto sobre o Valor Agregado, em substituição ao Imposto sobre Compras e Vendas, aplicado em cascata. A crise fiscal obrigou a novas alterações nos anos 80. Em 1984, vislumbrou-se a saída com a criação de novos impostos considerados de fácil arrecadação e de mínimo risco, incidindo basicamente sobre as transações financeiras (imposto sobre débitos bancários), através do aumento da tributação do consumo de bens inelásticos, como combustíveis e cigarros, do aumento da tributação das importações e da maior tributação das exportações de produtos "tradicionais" e da reimplantação de impostos sobre salários, abolidos em 1980 (FIEL, 1191, p.51). Em 1988, era novamente necessária a reforma — as receitas haviam despencado. A intenção era a de ampliar a base do IVA e torná-lo o pilar central do sistema, no entanto a reforma idealizada pelo Governo Alfonsín redundou numa redução de alíquotas não só do IVA como de impostos diretos, como o Imposto de Renda-pessoa física e o Imposto sobre a Riqueza Líquida (BIRD, 1992, p.19).

O Governo Menem repetiu a tentativa de ajustar as finanças através da "engenharia legislativa". Em 1989, foi criado o Imposto sobre Ativos, com o intuito de combater a sonegação do Imposto de Renda das empresas, obrigando-as a contribuir para o erário público mesmo que apresentassem contabilmente prejuízos. Por outro lado, foram tomadas medidas de estímulo às empresas, mediante a redução da alíquota do Imposto de Renda das empresas e a redução da tributação dos dividendos. Com a ascensão do Ministro Cavallo, que reconheceu no ajuste fiscal a peça fundamental do Plano de Conversibilidade, passaram a ser combinadas a política e a administração tributárias. O IVA teve ampliada a sua base de incidência e aumentada a sua alíquota, passando a se tornar, como já o quisera o Governo Alfonsín, o pilar central do sistema — a sua receita, que caíra para 2,07% do

PIB em 1979, chegou, em 1993, a aproximadamente 10% do PIB. Para tanto, também foram fundamentais a recuperação da administração tributária federal, a Direção Geral Impositiva e a mudança das leis de cumprimento das obrigações tributárias. Medidas administrativas importantes que foram tomadas são a adoção de um documento único para o IVA e o Imposto Provincial sobre Faturamento Bruto e a concessão de "blanqueamento" (anistia fiscal), de forma especial. Segundo ela, a fiscalização verifica o ano imediatamente anterior ao do exercício corrente e, caso não constate sonegação, perdoa todos os cinco anos anteriores, mas, caso se verifiquem irregularidades, não há perdão, e todos os exercícios anteriores são lançados.

Atualmente, o esforço concentra-se em limpar as exportações da carga tributária, tornando as exportações argentinas mais competitivas no mercado internacional. Uma das medidas consistiu na eliminação do Imposto sobre Débitos Bancários, cujo papel foi angariar receitas enquanto era reestruturada a legislação tributária e reorganizada a máquina administrativa da fiscalização. Outra medida foi a redução de alíquotas dos impostos internos específicos. Para a simplificação do sistema, deveria contribuir a eliminação das inúmeras incidências do Imposto de Selos, limitado hoje à transferência de imóveis, tornando-se uma espécie de imposto sobre transmissão de bens imóveis. Outra frente constitui a tributação das províncias, através do Imposto sobre Faturamento Bruto, com efeitos acumulativos, e que, segundo o novo pacto federativo, não assinado apenas pela província de Córdoba, deverá transformar-se em um imposto sobre vendas a consumidor final. Também os impostos incidentes sobre o fornecimento de energia elétrica, cobrados tanto pelo governo central como por algumas províncias e até municípios, devem ser abolidos.

A preocupação com a eliminação dos impostos com efeitos acumulativos, embutidos nos preços das mercadorias exportadas, está de acordo com uma política de inserção maior no mercado internacional, o que, consequentemente, favorece a formação de um mercado comum, como o que se planeja com o MERCOSUL. Uma medida que dificulta o fluxo comercial de mercadorias é o aumento da taxa de estatística (portanto, não se trata do Imposto de Importação) para 10% no caso das mercadorias importadas, justificada pela "irrealidade cambial" brasileira.

A seguridade social ocupou um espaço destacado na luta pela redução da carga fiscal sobre os custos de produção. O governo baixou os aportes patronais, principalmente como um incentivo para a reativação econômica em províncias menos desenvolvidas, e lançou um programa de privatização da previdência, cujos resultados estão, por enquanto, muito abaixo do esperado, na medida em que a adesão ao sistema privado de aposentadoria foi relativamente baixo.²

No Brasil, o atual sistema tributário ainda possui elementos instituídos em 1967. Aquela reforma modernizou o sistema anterior, ao instituir, por exemplo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, um imposto geral sobre o consumo, calculado com base no valor adicionado, aproveitando a experiência anterior do IPI, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), com incidência em cascata. O sistema de 1967 também se caracterizou pela política favorável às exportações, à modernização da

² Até o início do mês de agosto, haviam aderido ao novo sistema de capitalização individual apenas 1,8 milhão de trabalhadores, contra 3,0 milhões que haviam se decidido pelo sistema estatal, de repartição, e aproximadamente 1,1 milhão ainda estavam indecisos.

agricultura e pela preocupação com o controle de preços. Sua faceta mais contestada foi a concentração da capacidade arrecadatória própria em mãos do Governo Central, compensando os governos subnacionais com um complexo sistema de transferências. O Governo Federal tentou resolver a crise fiscal, instalada com a crise econômica no início da década de 80, mediante a criação de uma nova contribuição social, instituindo, em 1982, o FINSOCIAL, aplicando a alíquota de 0,5% sobre o faturamento das empresas. Para reduzir o reclamo dos estados e dos municípios, o Governo Federal concordou em elevar a alíquota do ICM, ampliar a participação dos governos subnacionais nos impostos federais e transferir aos estados e aos municípios a taxa rodoviária única, instituída como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, de competência estadual, mas com participação paritária na receita por parte dos municípios.

Na oportunidade em que se formulou uma nova Constituição Federal, em 1988, também o sistema tributário foi modificado. Descentralização e justiça tributária eram os objetivos maiores. Para alcançar a justiça tributária, foi aprovado o Imposto sobre Grandes Fortunas, ainda não implantado, e aumentado o potencial de progressividade do sistema. Para tanto, foram mantidos o imperativo de um imposto de renda progressivo e a seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados, foram introduzidas a seletividade opcional no ICMS, que se tornou efetiva, e a progressividade no IPTU, para assegurar o cumprimento da função social da propriedade; e foi decidida a recriação do Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis*, tradicionalmente com caráter progressivo. Para a descentralização, deveriam colaborar os aumentos das transferências federais a estados e a municípios e o das bases impositivas próprias dos governos subnacionais. Para isso, o ICM foi ampliado, transformando-se no ICMS, através da incorporação das bases submetidas antes aos impostos sobre comunicação e transporte e aos impostos únicos sobre minerais, combustíveis e lubrificantes e energia elétrica. Além disso, foram criados os adicionais sobre o Imposto de Renda, de competência estadual, e sobre o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis, de competência municipal.

Como resultado da reação do Governo Federal, que se declarou perdedor na reforma de 1988, foi criada, já em 1988, a contribuição social sobre o lucro e aumentada a alíquota do FINSOCIAL para 2%. O processo de revisão no sistema tributário resultou, até agora, na criação, em 1993, pela Emenda Constitucional nº 3, do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, com validade definida até 31 de dezembro de 1994. Na mesma oportunidade, também foi decidida a eliminação, a partir de 1º de janeiro de 1996, do adicional do Imposto de Renda e do Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis. As decisões tomadas e a tendência das propostas apresentadas antes e após a revisão constitucional, que não apresentou resultados, apontam uma nova centralização no sistema tributário brasileiro.

A área de seguridade social será certamente um dos temas a polarizar a nova rodada de rediscussão do sistema tributário brasileiro.

No que se refere ao caminho da reforma tributária no Brasil frente ao processo de integração regional em curso, observa-se que as recentes medidas foram tomadas sem levá-lo em consideração, notadamente ao se implantar um imposto com efeitos acumulativos, como o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira. A instituição do Plano Real tem trazido à tona as dificuldades das empresas exportadoras brasileiras, o que desencadeou um movimento pela liberação das exportações da carga impositiva. Nessa perspectiva, certamente iniciativas que buscam concentrar a arrecadação dos tributos sobre insumos produtivos não progredirão.

O Paraguai realizou sua grande reforma tributária a partir do ano de 1992. Antes, em 1991, já lhe anteceder a reforma da administração tributária. O novo sistema tem como sustentáculo arrecadatário o Imposto sobre o Valor Adicionado. Na mudança do sistema, também se anistiou o passado, de forma condicionada.

O novo sistema tributário está se consolidando lentamente, e a fiscalização dos contribuintes amplia-se. Naturalmente que a nível administrativo existem muitas dificuldades, considerando-se o reduzido grau de profissionalismo que predominava anteriormente. Um problema especial constitui a aduana, antes agindo como órgão independente e hoje integrada na Subsecretaria de Tributação como uma das diretorias.

Um dos objetivos do novo sistema tributário é a descentralização. Para tanto, a administração e a arrecadação do Imposto Imobiliário foram transferidas, no corrente ano, aos municípios.

Entre as recentes alterações na legislação tributária, destacam-se a redução das alíquotas do imposto seletivo, privilegiando as mercadorias predominantemente importadas (e revendidas através do comércio fronteiriço), e a redução da tributação das mercadorias importadas, seja através do Imposto de Importação, seja através do IVA. O Decreto nº 1.836, de janeiro de 1994, com validade limitada para o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1994, reduz a alíquota efetiva do IVA para 2%, através da redução da base de cálculo em 80%, para um grande elenco de produtos importados e estabelece uma taxa alfandegária única e definitiva de 6% para esses mesmos produtos. Estes não podem ser originários de países-membros do MERCOSUL e devem ser destinados à comercialização dentro do território paraguaio através do turismo. O problema está na amplitude da lista de produtos favorecidos. Essa medida reafirma a importância econômica do comércio de fronteiras, conforme explicitado na justificativa do Decreto, o qual caracterizou as alterações realizadas no imposto seletivo ao consumo.

No que concerne à formação do Mercado Comum do Sul, observa-se que o novo sistema tributário paraguaio representou um importante passo para tornar essa integração possível. Entretanto a política de favorecimento do comércio de fronteira, embora definido como temporário, representa um passo em direção oposta.

A grande reformulação do sistema tributário uruguaio, e que ainda hoje lhe empresta a característica principal, ocorreu na década de 70: em 1972, foi introduzido o IVA, principal fonte de receita do sistema, e, em 1974, foi eliminado o Imposto de Renda-pessoa física. Na oportunidade, também foi criado o Imposto Específico Interno, unificando um grande número de impostos independentes.

A crise fiscal também obrigou à instituição de novas fontes de receita, citando-se, no início da década de 90, o Imposto Provisório sobre os Salários, criado através de lei orçamentária. Também o Ministério dos Transportes, que já aplicava o Imposto sobre os Eixos desde 1961, ampliou o número de impostos, criando, em 1990, o Imposto sobre a Circulação de Veículos Automotores movidos a *gas oil* (Diesel).

O reclamo de uma excessiva carga fiscal sobre o setor produtivo industrial, retirando-lhe a competitividade externa, afetou igualmente a formulação da política tributária. Uma das medidas tomadas com o objetivo de atendimento dessa demanda foi a redução da alíquota do IMESI sobre o óleo combustível de 10% para 5% e a sua posterior eliminação a partir de novembro de 1992, quando esse insumo industrial passou a ser tributado exclusivamente pelo IVA, um imposto mais adequado à integração dos mercados, por permitir que as operações que destinem mercadorias ao Exterior sejam inteiramente desoneradas da tributação.

Também a seguridade social é reconhecida como um pesado ônus para o setor produtivo. Esse sistema exige do setor produtivo a contribuição patronal ao Banco de Previdência Social (BPS), o Imposto sobre Retribuições Pessoais (IRP) e as contribuições ao sistema de saúde. Os déficits que caracterizam o sistema de seguridade social uruguaio exigem uma destinação de parte das receitas resultantes de impostos para seu financiamento e, ainda, de aportes especiais do Tesouro. A alternativa da sua privatização, mesmo que parcial, dificilmente terá aprovação política.

Embora o sistema tributário uruguaio mostre uma constituição bastante favorável a um processo de integração econômica, a decisão de política tributária recente, de criação de áreas favorecidas na fronteira com o Brasil, no Chuí e em Rivera, favorecendo o comércio fronteiriço, sinaliza uma direção contrária.

Em síntese, as políticas tributárias dos países-membros do MERCOSUL ainda estão voltadas, predominantemente, para a solução dos seus problemas internos, embora se forme lentamente a consciência da necessidade de adaptar o sistema tributário à realidade virtual de integração.

O caminho de integração será longo, como o demonstra a experiência européia. A aproximação no campo tributário iniciou com a redução das tarifas de importação incidentes sobre o fluxo entre os países-membros de mercadorias por eles produzidos, para a formação de uma área de livre comércio. Grandes dificuldades estão sendo encontradas na definição de uma tarifa externa comum, que caracterize uma união aduaneira. Importante torna-se, por fim, o ajuste da tributação do fluxo de bens e de serviços através dos impostos internos, tarefa iniciada pela Comissão de Aspectos Tributários.

Bibliografia

ARGENTINA. **Lei 23.458**, 1988.

BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA (1992). **Indicadores económicos**. jan/fev.

BIRD, Richard M. (1992). Tax reform in Latin America: a review of some recent experiences. **Latin American Research Review**, v.27, n.1, p.7-36.

BORDIN, Luís Carlos Vitali, LAGEMANN, Eugenio (1992). **Tributação no países do Mercosul**. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda. (Caderno 1).

BORDIN, Luís Carlos Vitali, LAGEMANN, Eugenio (1992a). **A política e a administração tributárias como instrumentos de ajuste fiscal no Chile e na Argentina**. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda. (Caderno 2).

COMISSÃO de ASPECTOS TRIBUTÁRIOS do MERCOSUL (informes; s.d.).

ESTUDIO ECONOMICO DE AMERICA LATINA Y EL CARIBE, 1990 (1991). Santiago do Chile: Naciones Unidas/CEPAL, v.1.

FUNDACIÓN DE INVESTIGACIONES ECONOMICAS LATINOAMERICANAS (1991). **El sistema impositivo argentino**. Buenos Aires: Manantial.

SODERSTROM, Lars (1991). Fiscal federalism: the nordic countries style. In: CONGRESS OF THE INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, 46., Bruxelas, 1990. **Proceedings, 1990. Bruxelas**.