

ESCOLA DE NEGÓCIOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA
MESTRADO EM ECONOMIA DO DESENVOLVIMENTO

SAMUEL SANTOS SLIPACKA

**ICMS, BRASIL, E IRAP, ITÁLIA, COMPARADOS: QUAIS SÃO OS IMPACTOS DOS
IMPOSTOS INDIRETOS NAS ECONOMIAS NACIONAIS?**

Porto Alegre
2023

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL

ESCOLA DE NEGÓCIOS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

SAMUEL SANTOS SLIPACKA

**ICMS, BRASIL, E IRAP, ITÁLIA, COMPARADOS: QUAIS SÃO OS
IMPACTOS DOS IMPOSTOS INDIRETOS NAS ECONOMIAS
NACIONAIS?**

Orientador: Gustavo Inácio de Moraes

Porto Alegre

2023

Ficha Catalográfica

S633i Slipacka, Samuel Santos

ICMS, Brasil, e IRAP, Itália, Comparados : Quais são os impactos dos impostos indiretos nas economias nacionais? / Samuel Santos Slipacka. – 2023.

56.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Economia do Desenvolvimento, PUCRS.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo Inácio de Moraes.

1. Impostos. 2. Carga Tributária. 3. Imposto de Valor Agregado. 4. Impostos Indiretos. 5. Matriz Insumo-Produto. I. Moraes, Gustavo Inácio de. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da PUCRS
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Bibliotecária responsável: Clarissa Jesinska Selbach CRB-10/2051

Samuel Santos Slipacka

“ICMS, BRASIL, E IRAP, ITÁLIA, COMPARADOS: QUAIS SÃO OS IMPACTOS DOS IMPOSTOS INDIRETOS NAS ECONOMIAS NACIONAIS?”

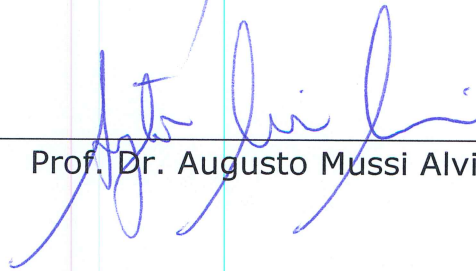
Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia, pelo Mestrado em Economia do Desenvolvimento da Escola de Negócios da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Aprovado em 31 de agosto de 2023, pela Banca Examinadora.

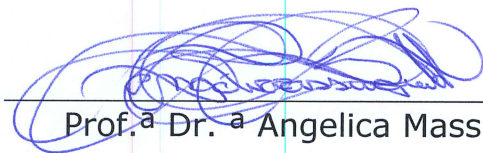
BANCA EXAMINADORA:



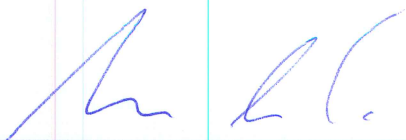
Prof. Dr. Gustavo Inácio de Moraes
Orientador e presidente da Sessão



Prof. Dr. Augusto Mussi Alvim



Prof.ª Dr.ª Angelica Massuquetti



Prof. Dr. Mário Jaime Gomes de Lima

RESUMO

A dissertação apresenta os conceitos de ICMS e IRAP, impostos indiretos aplicados na economia brasileira e italiana, bem como a estrutura presente nas duas economias. A Tese desenvolve os aspectos do sistema tributário com a premissa de esclarecer os principais problemas tanto do ICMS (com o viés jurídico incluso) como do IRAP. A pesquisa utiliza a Matriz Insumo-Produto, do Brasil e da Itália para analisar os impactos que se manifestam nas respectivas economias nacionais a partir de uma estrutura de impostos indiretos. Os resultados mostram a ineficiência de ambos, sendo necessária uma reforma para aprimorar os sistemas tributários e torná-los mais eficientes na arrecadação e no retorno para a melhoria da qualidade de vida da população em cada um dos países. Os dois locais aprovaram recentes processos de reformas na tentativa de resolver a falta de eficácia de décadas, pois esta acaba por atrapalhar um sistema tributário justo para todos os usuários que usufruem dele.

Palavras-chaves: Impostos. Carga Tributária. Imposto de Valor Agregado. Impostos Indiretos. Arrecadação. ICMS. IRAP. Matriz Insumo-Produto.

ABSTRACT

The Thesis presents the concepts of ICMS and IRAP, indirect taxes applied on Brazilian economics and Italian, as well the present infrastructure in two economics. The Thesis developments the aspects of tributary system with the premise to clarify the main problems of ICMS (with the legal bias included) and IRAP. The research utilizes the Social Accounting Matrix (SAM), of the Brazil and of the Italy, to analyze the impacts that manifests the impacts that manifest in the respective national economies from a structure of indirect taxes. The results show the inefficiency of both taxes, requiring a reform to improve the tax system and to make it more efficient in collecting and returning with quality of life to the population in each country. Both nations have approved recent reform in a solution to decades of inefficiency, because as this ultimately hinders a fair tax system for all users who enjoy it.

Keywords: Taxes. Tax Burden. Value-Added Tax. Indirect Tax. Distortions. Collecting. ICMS. IRAP. Social Accounting Matrix.

RESUMO

La disertación presenta los conceptos de ICMS e IRAP, impuestos indirectos aplicados en la economía brasileña brasileira y italiana, como también la estructura presente en los dos países. La Tese desarrolla los aspectos del sistema tributario con la premisa de aclarar los problemas principales tanto del ICMS (con la visión jurídica inclusa) como del IRAP. La investigación utiliza la Matriz Insumo-Producto, del Brasil y de la Italia para analizar los impactos que si manifiestan en las respectivas economías nacionales al comienzo de una estructura de impuestos indirectos. Los resultados muestran la ineficiencia de ambos, siendo necesaria las reformas para el perfeccionamiento de los sistemas tributarios y cambiar ellos para una mejor eficiencia en la recaudación y en los retornos para una mejor calidad de vida de la población en cada una de las naciones. Los dos locales lograran con recientes procesos de reformas en la tentativa de una resolución para la falta de eficacia de décadas, pues esta acaba por dificultar la existencia de un sistema tributario justo para todos los usuarios que van a disfrutar de ello.

Palavras-chaves: Impuestos. Carga Tributaria. Impuesto de Valor Agregado. Impuestos Indirectos. Recaudación. ICMS. IRAP. Matriz Insumo-Producto.

SOMMARIO

La tesi presenta i concetti di ICMS e IRAP, imposte indirette applicate nell'economia brasiliana e italiana, nonché la struttura presente in entrambe le economie. La Tesi sviluppa gli aspetti del sistema tributario con la premessa di chiarire i principali problemi sia dell'ICMS (con il vizio giuridico incluso) che dell'IRAP. La ricerca utilizza la Matrice Input-Prodotto del Brasile e dell'Italia per analizzare gli impatti che si manifestano nelle rispettive economie nazionali da una struttura di imposte indirette. I risultati mostrano l'inefficienza di entrambi i sistemi e la necessità di una riforma per migliorare i sistemi fiscali e renderli più efficienti nella raccolta e nel ritorno per migliorare la qualità della vita della popolazione in ogni paese. Le due sedi hanno approvato i recenti processi di riforma nel tentativo di affrontare l'inefficacia di decenni, che finisce per ostacolare un sistema fiscale equo per tutti gli utenti che ne usufruiscono.

Parole chiave: Tasse. Oneri fiscali. Imposta sul valore aggiunto. Imposte indirette. Raccolta. ICMS. IRAP. Matrice Input-Prodotto.

RÉSUMÉ

La thèse présente les concepts d'ICMS et d'IRAP, les impôts indirects appliqués dans l'économie brésilienne et italienne, ainsi que la structure présente dans les deux économies. La thèse développe les aspects du système fiscal avec la prémisse de clarifier les principaux problèmes à la fois de l'ICMS (avec le biais juridique inclus) et de l'IRAP. L'étude utilise la matrice Input-Produit du Brésil et de l'Italie pour analyser les impacts qui se manifestent sur leurs économies nationales respectives à partir d'une structure de fiscalité indirecte. Les résultats montrent l'inefficacité des deux, et une réforme s'impose pour améliorer les systèmes fiscaux et les rendre plus efficaces dans la perception et le retour de l'impôt pour améliorer la qualité de vie de la population dans chacun des pays. Les deux sites ont adopté de récents processus de réforme pour tenter de remédier à un manque d'efficacité de décennies, qui finit par entraver un système fiscal équitable pour tous les utilisateurs qui en profitent.

Mots-clés : Impôts. Charge fiscale. Taxe sur la Valeur Ajoutée. Impôts indirects. Stockage. ICMS. IRAP. Matrice Input-Produit.

DEDICATÓRIA

Dissertação de Mestrado dedicada para Sevil Chetulyan por abrir a minha mente para o idioma italiano.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais pelo apoio e infraestrutura para que eu pudesse dedicar a feitura da Dissertação. Também agradeço ao orientador e professor Dr. Gustavo Inácio de Moraes por sempre ajudar na construção de todo o trabalho da Dissertação de Mestrado.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Renda x Utilidade Marginal para baixa e alta renda.....	16
Figura 2 - Risco da taxa de retorno.....	17
Figura 3 - Tabela de alíquotas com UFs de origem e UFs destino.....	25
Figura 4 - Relação da formação da alíquota do IRAP por província.....	28
Figura 5 - Quadro das taxas das principais categorias de empresas de IRAP	29
Figura 6 - Gráfico em percentual dos indicadores para os três cenários.....	33
Figura 7 – Quadro-resumo com as características dos impostos.....	34
Gráfico 1 – Alíquotas do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 1º setor.....	40
Gráfico 2 – Alíquotas do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 2º setor.....	41
Gráfico 3 – Alíquotas do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 3º setor.....	42
Gráfico 4 – Os extremos da diferença de alíquotas entre Brasil e Itália.....	42
Gráfico 5 – Subtração na cadeia do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 1º setor.....	43
Gráfico 6 – Subtração na cadeia do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 2º setor.....	44
Gráfico 7 – Subtração na cadeia do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 3º setor.....	45
Gráfico 8 – Diferença cadeia menos alíquota do Brasil (azul) e da Itália (laranja) no 1º setor.....	45
Gráfico 9 – Diferença cadeia menos alíquota do Brasil (azul) e da Itália (laranja) no 2º setor.....	46
Gráfico 10 – Diferença cadeia menos alíquota do Brasil (azul) e da Itália (laranja) no 3º setor.....	47

SUMÁRIO

1	Introdução.....	13
2	Conceitos.....	15
2.1	Base Teórica.....	15
2.2	O que é ICMS?.....	19
2.3	Mecanismos do IRAP na economia italiana.....	26
2.3.1	O que é o IRAP.....	26
2.3.2	Como funciona e como evoluiu o IRAP.....	29
2.3.3	Os efeitos na economia italiana.....	32
3	Metodologia.....	35
3.1	Dados.....	38
4	Resultados.....	39
5	Conclusões.....	48
6	Referências.....	51

1 Introdução

Os impostos indiretos fazem o papel de garantir receita aos incumbentes para o montante arrecado ser convertido em melhoria da qualidade de vida da população, como afirmou Varsano (2014). Os impostos indiretos atuam, sobretudo, na cobrança de cada etapa da cadeia produtiva. Por exemplo, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) cobra a cada etapa da logística da mercadoria, desde o desembarque no porto na aduaneira até a indústria, segundo o Decreto nº 7.212.

O potencial de arrecadação é bem mais significativo nos impostos indiretos com relação aos impostos diretos, pois incidem sobre os passos intermediários de um processo, enquanto os impostos diretos não acumulam montante a cada nova transação. Ou seja, a eficiência dos impostos indiretos tendem a ser maior, quando a análise foca na ótica da receita dentro das Finanças Públicas.

A estrutura brasileira para os impostos indiretos apresenta o ICMS. Este é um tributo de esfera estadual, entretanto de impacto nacional. O valor de cada item para cada Estado tende a movimentar as sedes das empresas, bem como qual será o bem produzido por uma firma. Por ser um desenho pouco convencional para o âmbito tributário, era importante traçar um paralelo com algum outro país – a partir dos indicadores socioeconômicos - que utilizasse um espaço entre os municípios e o governo federal. A Itália segue o mesmo padrão, afirmou Varsano (2014), junto com a Hungria. A pesquisa continuou com as bases da OCDE e do Banco Mundial para definir qual país estava mais apto a comparar com o Brasil. Ao final, prevaleceu a medição de grau da complexidade do sistema tributário, pois a unidade monetária tem um peso sobre a taxa média de contribuição de cada país. Na organização *Tax Complexity*, Brasil e Itália são menos complexos em relação à quase todas as nações demais estudadas para a pesquisa. Isso significa que o sistema tributário coloca freios na fluência do dinamismo econômico. Outro ponto a favor pelo imposto italiano, foi o vasto material a respeito do IRAP, também se percebeu a semelhança das medidas já executadas para o IRAP e o ICMS. Estas vão desde os benefícios por inovação nas empresas, passando por incentivos de premiar o contribuinte mais produtivo de cada setor industrial em cada província da Itália. O IRAP é somente para pessoas jurídicas, enquanto o IRES foca nas pessoas físicas. O ICMS engloba ambos tipos de pessoas, embora o perfil de pagador circula em torno das

firmas. Há raros casos de pessoas físicas, as quais estão envolvidas em uma contribuição por ICMS.

A dissertação investiga, se a partir dos principais indicadores socioeconômicos, qual dos dois impostos tem maior importância na sua economia nacional. Ou seja, qual deles apresenta menos problemas com relação a eficiência pela ótica da receita? Para obter uma resposta satisfatória, inclui o entendimento da estrutura do sistema tributário de cada nação, onde os fatores históricos que originaram os impostos tendem a explicar os méritos e as falhas deles.

O trabalho desenvolve na próxima seção em uma apresentação conceitual-histórica, assim como técnica, dos dois impostos indiretos. Ainda na seção seguinte, a dissertação apontará as correlações entre os tributos, estabelecendo as semelhanças e as diferenças. Na terceira seção, haverá toda a parte metodológica da matriz insumo-produto onde aparecerá quais foram as distorções encontradas – incluso outros problemas verificados na seção anterior para os impostos. Com o aprofundamento do porquê escolher a matriz de insumo-produto, a investigação parte para a seção de resultados. Ela pretende comparar o desempenho de cada um dos tributos a fim de elencar sugestões para futuras reformas tributárias, tanto no Brasil como na Itália.

2 Conceitos

2.1 Base Teórica

A base teórica para a estrutura tributária tem sido marcada pela divisão do conceito de equidade entre o formato vertical e o formato horizontal. Musgrave (1973) considera que a equidade ocorre quando o valor exigido é justo ao usuário, sem desigualdade para as pessoas físicas e pessoas jurídicas.

O formato vertical ou progressivo postula a concepção de quanto maior a renda, maior será o valor estipulado a pagar. Musgrave (1973) destaca a problemática deste sistema: a parte de renda mediana fica achatada, enquanto as pontas perdem poder aquisitivo.

Já a equidade horizontal aponta para um sistema regressivo, onde os usuários de rendas semelhantes pagam o mesmo valor de imposto. Para tal, Musgrave (1973) indica que um sistema regressivo tende a desconsiderar as variações regionais ou de mercado de trabalho.

Outra situação possível aparece quando empresas do mesmo nicho possuem valores distintos de tributação. Mendes (2008) ainda considera o caso de firmas terem cadeias produtivas distintas em tamanho, ocasionando em um valor final diferente para o mesmo tributo.

Em um sistema regressivo, há setores onde ela falha em garantir o tratamento igual na taxa. Por exemplo, quando se refere à carga sobre combustível – chamado de tributação por benefício. Para justificar o imposto, o retorno necessita ser visível: a possibilidade de melhorar o refino do petróleo; de solidificar a infraestrutura, etc.

Musgrave (1973) mostra também a importância de qual maneira o país ou região está organizado. Se uma nação está constituída em uma Confederação (os entes têm cada um autonomia sobre as Leis), o modo da cobrança, além da alíquota resultante, quanto às mercadorias divergir de uma Federação (as Leis são regidas a partir da esfera federal) por exemplo.

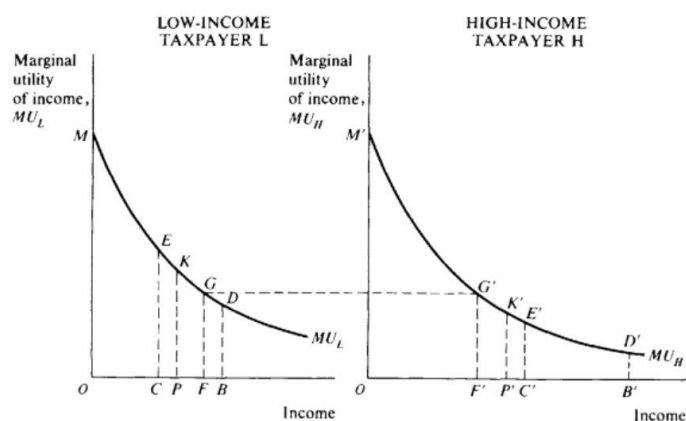
Dentro dos conceitos-base, Musgrave (1973) apresenta também a tributação regulatória. Ela funciona com o objetivo de evitar que externalidades negativas – efeitos prejudiciais à saúde por parte do tabaco ou das bebidas alcoólicas, exemplificando - não

tenham punição no bolso de quem escolhe consumi-las. Por outro lado, cai um pouco a equidade horizontal para a tributação, pois quem consome tabaco, com a mesma renda, pagará mais à Receita em relação a quem não consome tabaco.

A tributação regulatória, ainda em Musgrave (1973), serve para, justamente, situações quando existem cenários tais quais uma “guerra fiscal”. A concorrência por empresas para instalação de fábricas ou outras particularidades, que dariam vantagens competitivas para um Estado em relação aos demais entes da Federação, é um bom exemplo de uma destas situações.

A figura 1 representa a utilidade marginal do imposto de renda em relação a renda do usuário, conforme Musgrave (1973). O gráfico mostra que para o contribuinte de baixa renda normalmente pagará menos imposto de sua renda no longo prazo, embora no curto prazo pagará bastante. Por outro lado, o usuário de alta renda pagará menos imposto, em relação ao de baixa renda, no longo prazo ao ponto de ser igual quase a zero. Portanto, reforça o conceito de evasão fiscal como colocado em Ferreira (2022), pois o usuário de alta renda tem uma tendência forte de não pagar por ser uma quantia muito baixa em comparação à renda.

Figura 1 – Renda x Utilidade Marginal da renda para baixa e alta renda



Fonte: Musgrave (1973).

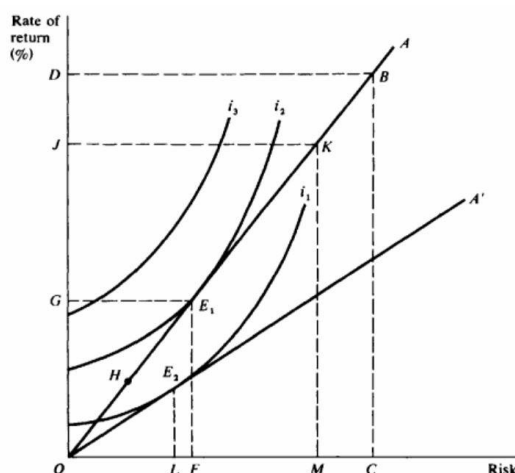
De acordo com Musgrave (1973), a legislação dos impostos deve trabalhar o objetivo de prevenir as externalidades negativas – produtos prejudiciais à saúde como tabaco ou bebidas alcoólicas. Caso isso não tiver punições no bolso de quem os consomem, traz um incentivo ao consumo de drogas, por exemplo. Contudo, a equidade

horizontal ligeiramente falha por tentar igualar, por exemplo, os consumidores de tabaco com os contribuintes que não consomem o produto, sendo ambos os grupos com a mesma renda, pois assim os consumidores de tabaco pagam a mais por terem uma alíquota maior em relação aos bens não prejudiciais à saúde.

O formato da estrutura do país a respeito do regimento da gestão pública muda a dinâmica da aplicação dos impostos. Existe o federalismo puro – os governos estaduais têm total autonomia em como fazer a tributação – em que a Divisão de Alocação ganha um papel mais central. Gambiasi e Além (2000) abordam as diversas funções do Estado, dentre elas, encontra-se a função alocativa, a qual seu norte está na transferência da arrecadação diretamente para os setores de maior prioridades – em geral, no âmbito social, por exemplo, saúde e educação.

Em Musgrave (1973), a possibilidade da utilização do princípio da equidade horizontal cria uma configuração nova para onde irá o montante arrecadado, pois o princípio leva em consideração que o contribuinte deve pagar o mesmo montante independente da sua fonte de renda. Na Lei Kandir, para tanto, cada executivo estadual tratará de qual será o montante para cada um. Ao final, o contribuinte poderá escolher a UF com a menor taxa de arrecadação, embora isso só ocorra na estrutura de um governo federal centralizador de recursos, enquanto no âmbito estadual estará com a livre escolha de como fará o seu modelo de tributação ao mesmo tempo.

Figura 2 – Risco da taxa de retorno



Fonte: Musgrave (1973).

A taxa de retorno apresentada, na figura 2, por Musgrave (1973), mostra as preferências (conceito microeconômico) das firmas em tomar riscos para melhorar suas receitas frente à arrecadação da Receita Federal. Cada isocusto “i” tem um importante aspecto: por exemplo, o “i₁” passa por um ponto de excelência (E”). Este ponto toca com a linha de renda (“A”). Na verdade, isso não é somente o Estado que tem seus interesses sobre os impostos, também há outros agentes envolvidos. Isso é fundamental para entender o modelo e dinamizar a estrutura tributária, pois evita a centralização da arrecadação por parte do governo.

2.2 O que é ICMS?

A Lei nº 5.172 vinculada à Constituição, com uma atualização pelo Decreto nº 6.306 em 2007, estipula a definição de tributo como toda prestação em valor monetário ao Estado sem constituir em um ato ilegal pelas leis com a exigência de cobrança para a atividade fim do usuário. A categorização dos tributos em território nacional divide-se em impostos, contribuições e taxas. Os impostos possuem vínculos por um fato gerador (razão pela qual há a exigência da existência do tributo) que obriga o pagamento independente da atividade do contribuinte. As contribuições são um valor estipulado por um ente do executivo para cobrir obras públicas com relação à precificação imobiliária corrente.

Por convenção, costuma-se usar as palavras “taxa” e “imposto” para designar um tributo. No entanto, as taxas têm o fato gerador vinculado às situações de cobranças regulares com o intuito de evitar a falta de controle no âmbito da segurança e da justiça. O fato gerador incidente para as taxas não é o mesmo para um imposto.

O Brasil tem uma divisão hierárquica dos tributos em federais, estaduais e municipais como mencionado segundo de Souza (2014). O ICMS encontra-se dentro dos impostos estaduais, embora a atuação está em nível federal, pois a União arrecada para depois distribuir entre as Unidades Federativas.

Conforme demonstrado pela Lei nº 5.172, os impostos diretos são aqueles cujo propósito é o impacto na renda do contribuinte, enquanto os impostos indiretos terão como objetivo as transações. Por exemplo, o Imposto de Renda está categorizado em imposto direto. Já o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), caracteriza pelo caráter indireto quando visa cobrar um valor fixo de percentual sobre cada transação realizada no exterior.

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ou simplesmente, a sigla ICMS tem características específicas que o diverge dos demais impostos na carga tributária brasileira. O ICMS é um imposto indireto com impacto na circulação de mercadorias no país. Ou seja, há influência em qual o local será escolhido para a produção de uma firma por exemplo.

Varsano (2014) apresenta a origem do ICMS, inspirado da *taxe sur la valeur ajoutée* (imposto francês de 1954) – o antigo ICM – não contempla o setor de serviços. Outro ponto crucial de sua crítica está no modelo da cobrança do imposto. O formato do imposto é similar de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), embora – na prática – funcione de maneira distorcida pela incidência da cobrança durante o processo da cadeia de produção envolvida no valor agregado. Portanto, o consumidor é prejudicado pelo excesso de carga que necessita pagar ao final do processo tributário. Para Varsano (2014), o ICMS é um imposto incompleto, além de ineficiente.

Toder and Rosenberg (2010) definem que os IVAs possuem dois métodos principais de apuração: o método de subtração - alíquota aplicada ao valor agregado para as firmas – e o método de crédito fiscal - cobrado por valor agregado do consumo intermediário da cadeia produtiva. Contudo, Varsano (2014) ressalta o debate internacional sobre o ICMS ser considerado um IVA ou não. Se positivo, o ICMS é colocado como muito deficiente. Outros impostos da carga tributária nacional, caso tivessem uma base além do setor industrial (IPI; COFINS; PIS/PASEP), teriam características mais próximas de um IVA.

No início, o ICM captou a movimentação creditícia economicamente com relação ao imposto pago no período anterior sobre os insumos diretos na produção. No entanto, não cobre as despesas gerais e os bens de capital tal qual em 1954. A taxação sobre os serviços ficou ao cargo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS – no âmbito municipal. Uma inovação, quanto ao ICM, foi evitar a desoneração das exportações do setor primário, incluindo os produtos industriais semielaborados. As alíquotas dessas exportações foram diminuídas desde o ano de 1970. Somente em setembro de 1996 as alíquotas em questão foram abolidas.

Para as operações interestaduais, optou-se pelo princípio de origem restritiva, embora de 1970 para o ano vigente, ocorreram reduções progressivas na alíquota aplicada para este formato de operação entre os contribuintes. Além disso, há em curso um modelo misto de cobrança na origem com a cobrança no destino. Em 1980, passou a diferenciar a alíquota tanto para o estado de origem, quanto para o estado destinatário das mercadorias da transação. Após a criação da Lei Kandir, o ICMS retirou o status de um imposto do tipo bruto, pois obrigou a concessão de créditos de imposto pago para ativo permanente em relação às compras de bens destinados. Quatro anos depois, o ICMS transformou-se em um imposto do tipo renda líquida, onde exigiu o crédito relativo sobre

as compras de bens de capital pudessem ter um aproveitamento no período de quarenta e oito meses. Um IVA para ser considerado bom, afirmou Varsano (2014), deve ter a finalidade de arrecadação. De fato, o ICMS transfere parte da arrecadação para ser utilizada na distribuição do orçamento da União entre os Estados brasileiros.

Pelo viés constitucional e das leis, Vasconcellos (2013) analisa as características do tributo por meio de seus mecanismos de execução. À luz da Constituição Federal, o ICMS tem a definição de um imposto sobre mercadorias, principalmente, na importação delas. Isso independe de ser uma pessoa física ou uma entidade.

Na definição trazida por Vasconcellos (2013), há o regime de substituição para a tributação e um regime de compensação de créditos, garantindo o não acúmulo, além de permitir de que forma as Unidades Federativas, assim como o Distrito Federal (DF), vão atribuir ou cancelar isenções; incentivos; benefícios fiscais. Para tanto, o legislador deve cuidar de detalhes, embora também deva se atentar as características principais do imposto, pelo tanto de informações diversas no escopo do regimento nacional. Por exemplo, o artigo 155 da Constituição Federal concebe os aspectos essenciais do ICMS. Já a Emenda Constitucional nº 33/2001 é quem dita a institucionalidade do tributo para a importação de bens.

O formato da circulação das mercadorias – questões de posse, além de transferências são aspectos menores da análise do processo sobre onde cobrar pelo produto - levará de qual modo será incidido o ICMS. Deste ponto existe um debate: se é melhor taxar na origem ou taxar na destinação. Vasconcellos (2013) aborda este problema, adicionando a situação sobre o status da circulação de mercadorias. Ou seja, leva-se em conta as características do produto; a área de atuação; a alíquota base dos Estados envolvidos na transação. Estes aspectos facilitam a determinação de onde será a cobrado o imposto.

Ainda em Vasconcellos (2013), o argumento da Constituição Federal, para solucionar as discussões criadas, aparecem de qual maneira a antecipação da cobrança será executada para evitar fraudes. Contudo, o ICMS acaba quebrando o próprio conceito da não-cumulatividade pelo fato gerador ter uma origem pouco evidente, mais subjetiva aos agentes do processo.

A origem do fato gerador – aquilo que gera a tributação – tem uma importância vital para a aplicação do ICMS. A origem do fato gerador pode ser do tipo “pra frente”,

significando a exigência antecipadamente do pagamento do imposto para após do fator gerador ocorrer. Por outro lado, é mais comum a existência do fator gerador “para trás” ou concomitante – estes dois casos estão livres de irregularidades judiciais, pois evita ter a possibilidade de tributar duas vezes o mesmo imposto.

No Brasil, o ICMS tem o fato gerador na modalidade “pra frente”. Isso tornou-se uma desculpa dos Estados e do DF aplicarem desta forma para evitar a evasão fiscal, simulando uma eficiência artificial, além de praticidade na arrecadação. Daí, o ICMS fica acumulado, violando o princípio. Esta situação existe para os casos de substituição tributária – terceiro agente envolvido indiretamente pelo fato gerador futuro. Isso provoca um ambiente de insegurança jurídica, além de inconstitucionalidade. Ávila (2010) complementa que o ICMS tem sua cobrança feita instantaneamente, sendo diferente de outros impostos na carga tributária nacional.

Continuando em Vasconcellos (2013), a contribuição do ICMS através do sistema de crédito/débito origina-se do valor cobrado do imposto para a alíquota presente. Nos casos onde há um crédito positivo, pode acontecer que o valor fique acumulado em períodos futuros. Logo, a arrecadação do imposto é igual ao montante demandado diretamente para o contribuinte.

Vasconcellos (2013) definiu se há possibilidade da não-cumulatividade ser uma regra ou princípio de tributação. Ela citou Ávila (2001), onde uma regra teria um caráter menos amplo, embora com maior carga factual. Enquanto o princípio, por sua vez, possui um caráter mais universal, com um grau alto de abstração em relação a definição de uma regra. Estas particularidades dos conceitos levaram o ICMS a ser considerado uma regra específica dentro do arcabouço da Constituição nacional. Ou seja, trata-se de uma execução instantânea.

Indo mais além, Vasconcellos (2013) cita os problemas descobertos da combinação do ICMS com outros tributos, que criam o excesso de cobrança do valor a ser pago pelo usuário final: repetição de uma transação (distorção do valor considerado); separação dos produtos industriais dos serviços em dois impostos distintos (setor de serviços abarcado pelo FINS e COFINS), com a possibilidade de estarem em níveis diferentes de hierarquia (estadual e municipal, por exemplo); os produtos industriais são cobrados em dois níveis ao mesmo tempo – ICMS e IPI – gerando a duplicação da cobrança.

Em contraste com Varsano (2014), Vasconcellos (2013) não considera o ICMS como uma espécie de IVA, pois o ICMS incide no computo total do processo integralmente, enquanto o IVA procura a diferença entre a compra - o que entrou - e a venda - o que saiu. Contudo, nenhum dos dois pesquisadores levou em consideração aspectos que Musgrave (1973) trata na conceituação do lado das Receitas - incluso a arrecadação de tributos - para as Finanças Públicas.

Por exemplo, na hora de considerar a arrecadação, como o ICMS comportará em situações onde a estrutura tributária não seguirá os padrões naturais de cobrança do imposto? Por esta perspectiva, Musgrave (1973) aborda tanto os modelos mais comuns de estrutura tributária até os casos de exceção.

O ICMS parece não seguir a equidade horizontal, conceito apresentado por Musgrave (1973). Disto recorda-se que como característica principal, a cobrança do ICMS ocorre a partir da transferência interestadual, visto em Vasconcellos (2013) e em Varsano (2014).

Por esta ótica, a afirmação de Varsano (2014) sobre o ICMS caracterizar por um imposto ineficiente, tem uma maior robustez com o conceito de tributação por benefício para provar que o ICMS não se encaixa na equidade horizontal. Assim, mostrar-se pouco visível na construção de melhorias aos contribuintes por ter um alto valor em arrecadação.

Outro fator a ser considerado encontra-se em Piancastelli e Perobelli (1996), quando eles abordam as origens e a concepção da “guerra fiscal”. Os pesquisadores observam o quanto ela é prejudicial para as próprias Unidades Federativas (UFs), pois nenhuma UF deseja perder empresas para os outros Estados da União.

Além disso, afirma-se que a Constituição de 1988 deu maiores ganhos de arrecadação para os executivos estaduais e municipais. Muito do aumento veio por meio de fundos: Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Por outro lado, ao longo do tempo, não houve estabilidade quanto ao regramento pela ótica fiscal. Isto é, os agentes ainda precisam atentar para as mudanças constantes da regulação na aplicação da carga tributária.

O ICMS não parece seguir o modelo de equidade horizontal, conceito apresentado por Musgrave (1973). Isto é, apesar do montante de renda pessoal poder variar durante o ano, o contribuinte deve pagar sempre a mesma quantidade de imposto para cada

transação de produto ou serviço. Em contraste, Vasconcellos (2013) e Varsano (2014) destacam esta característica de forma principal – contudo, a arrecadação para o ICMS ocorre entre cada etapa da produção pelo valor estipulado pela alíquota corrente para cada produto, o que torna uma violação à equidade horizontal.

Com a ideia de equidade horizontal explicada, observa-se ainda que existem setores onde falham em proporcionar igualdade de tratamento na hora da cobrança. Por exemplo, quando o produto for o combustível, a carga pode ser menor na transação por se tratar de um caso de benefício tributário. Neste, a justificativa do imposto está no retorno necessário para ter um melhor refino de petróleo (qualificando a infraestrutura; o capital humano; etc). Assim, as empresas pagarão menos imposto se investirem com o intuito de aumentar a produtividade e o aprimoramento do processo par ao bem final.

Desta perspectiva, a afirmação de Varsano (2014), sobre o ICMS estar caracterizado por uma ineficiência, tem uma robustez considerável a partir dos casos onde há o benefício tributário. Teoricamente, os beneficiários teriam um ganho por melhorias no retorno investido pelas firmas de setores-chaves escolhidos pelo governo para, em troca, as empresas terem uma receita mais aliviada.

Ainda em Musgrave (1973), é importante que haja um sistema de taxas serve precisamente regulamentada para evitar situações como uma “guerra fiscal”. Ou seja, a existência da possibilidade de um Estado ter uma alíquota mais atrativa ao empreendedor, causa a competição das firmas pelo local com as melhores vantagens para instalar a empresa. Piancastelli e Perobelli (1996) discutem a origem e o conceito do termo “guerra fiscal”, procurando mostrar como ela transformou as UFs em um ambiente de disputa por CNPJs em seu território.

A “guerra fiscal” era o tema central do texto de Piancastelli e Perobelli (1996), onde eles consideram que a Constituição de 1988 criou valores maiores da arrecadação para os âmbitos municipais e estaduais. O ganho chegou através dos fundos: Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM). De outra parte, ao longo do tempo, os fundos não garantiram a estabilidade da regulação. Ou seja, os *players* necessitam ficarem atentos as constantes mudanças na lei que regula o ICMS. Os fundos, por exemplo, deixaram de ter tanta força na distribuição da receita obtida com o imposto.

Neste sentido, a respeito da “guerra fiscal” , é importante mencionar a Lei Complementar 87 de 1996, a Lei Kandir. Nela, os artigos 6 e 7 permitem aos usuários poderem mover de Estado para pagar menos imposto com relação ao Estado de origem deles.

A Lei Kandir também apresenta problemas. De início, há exceções para o fator gerador na forma de energia elétrica de uma firma, além de casos específicos de qual Estado foi onde aconteceu o fato gerador. Estas situações estão presentes nos artigos 11 e 12. A “guerra fiscal” tem um problema grande: todo ano ocorre a atualização das tabelas com as taxas para cada produto em cada Estado. Em 2022, por exemplo, existem modificações para alguns Estados. A figura 3 mostra uma tabela onde tem a alíquota da UF de origem para a alíquota da UF de destino.

Figura 3 – Tabela de alíquotas com UFs de origem e UFs

		DESTINO																												
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO		
O R I G E M	AC		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		
	AL	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AM	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AP	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	BA	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	CE	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	DF	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	ES	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7		7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7		7	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7		7	7	7	7	12	12	7	7	
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7		7	7	7	7	12	12	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12		12	12	12	12	
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7		12	12	
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		

Fonte: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>

2.3 Mecanismos do IRAP na economia italiana

2.2.1 O que é IRAP?

A caracterização do sistema tributário italiano tem, como principal balizador, um excesso de carga, segundo o Tyson (2014). A quantidade de modelos de taxas e impostos impressiona a análise do Tyson (2014), pois, em um trecho do artigo, conduz para seguidas subseções somente para a explicação sobre cada modalidade de taxa encontrada na economia italiana.

Cianni (2018) detalha melhor o sistema tributário italiano. De início, a autora foca em quais características o sistema encaixa dentro dos conceitos de Musgrave (1973). Cianni (2018) trata de defini-lo como legal (segue um ordenamento jurídico); tributa pelo benefício da forma definida em Musgrave (1973) ilustrada na figura 1; pelo caráter universal é um sistema de capacidade contributiva; progressivo.

Cianni (2018) considera dois impostos de importância principal na estrutura tributária italiana. O Irpef – *Imposta Sul Reddito delle Persone Fisiche* – cobra da pessoa física e de maneira progressiva. Este concentra 37% da arrecadação das receitas por parte do Estado. Funciona equivalentemente ao Imposto de Renda no Brasil. Inclusive, a alíquota de incidência dos ganhos varia de acordo com a faixa de renda do contribuinte.

O segundo imposto trata-se do IRES. Ele tem um formato proporcional, além de focar a cobrança ao indivíduo. Desde 2016, o IRES fatura 24% da arrecadação total, estabilizado por lei. O imposto incide na atividade produtiva das empresas, tendo uma amortização no valor final. Também inclui uma dedução fixa de 10% do IRAP paga sobre juros e despesas pessoais.

Como complemento, a análise do Tyson (2014) fixa na problemática dos mecanismos de brechas para corrupção e lavagem de dinheiro em um sistema tributário muito burocrático, pois os impostos influenciam um sobre o outro. Por exemplo, o imposto de renda (PIT) em relação ao imposto dual sobre a renda (DIT). Este último foca mais na renda do trabalho, enquanto o primeiro incide sobre a renda individual. Contudo, há pontos em que dois tributam o fato gerador igual. A dissertação de Sabbatucci (2021) aprofunda o tema da evasão fiscal na Itália, trazendo um panorama geral, além de aprofundado. Sabbatucci (2021) elucida a existência de um gap no sistema de taxas, permitindo o que Tyson (2014) refere para o caso da Itália.

A estrutura italiana também tem o imposto para corporações (CIT). O CIT tem um desenho de taxa com objetivos claros, pois o gasto da arrecadação do CIT destina-se desde o pagamento de dividendos dos contribuintes até a total dedução do IRAP nos custos com seguridade social dos trabalhadores economicamente ativos.

O IVA, na Itália, tem o problema da eficiência sobre a distribuição dos gastos com o tributo. Isto é, o IVA possui exceções onde o IVA não é cobrado como, por exemplo, para os contribuintes do setor público.

Na estrutura italiana, ressalta Tyson (2014), o imposto sobre bens de consumo interno pode ter utilidade para o manejo do desenho amplo dos tributos nacionais, pois funcionaria na redução de custos. No artigo de Maxim e Zander (2020), por exemplo, há o uso desta modalidade, como uma possibilidade, de imposto para a distribuição mais justa no setor energético da Austrália.

De acordo com Tyson (2014), o IRAP – *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* – fica próximo ao CIT no desenho do sistema tributário, por ser uma cobrança onde somente empresas são tributadas. O IRAP foi criado com o objetivo de incentivos para que as empresas fossem competitivas no âmbito regional (províncias). Baldassarre et. all (2023) reforça que o IRAP caracteriza por ser um tributo sobre negócios no nível das províncias para o desenvolvimento dos setores produtivos categorizados na matriz insumo-produto para a Itália. Já o IRES - *Imposta Regionale* – segue mais próximo do CIT, com o adendo, para a Pessoa Física como Baldassarre et. all (2023) afirma. De fato, o IRAP e o IRES completam-se dentro da estrutura tributária italiana.

O IRAP, por ser de caráter regional, conforme a Figura 4, gera variação de qual o valor estipulado de alíquota de cada província. Por exemplo, Lombardia pesa mais sobre o trabalho para a formação da alíquota, enquanto a Lazio forma a alíquota com uma base um pouco maior em capital.

Figura 4 – Relação da formação da alíquota do IRAP por província

	Labor	Capital	Surplus	Unempl.	Child	Pensions	In-work	Interest
Piemonte	8%	7%	7%	8%	6%	8%	8%	13%
Valle D'Aosta	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Lombardia	21%	19%	18%	17%	13%	17%	17%	17%
Trentino	3%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	5%
Veneto	10%	8%	10%	8%	7%	8%	11%	9%
Friuli	2%	2%	2%	2%	1%	2%	2%	4%
Liguria	3%	4%	3%	2%	2%	3%	3%	4%
Emilia-Romagna	10%	9%	8%	9%	7%	9%	9%	9%
Toscana	7%	8%	8%	6%	6%	7%	6%	7%
Umbria	1%	1%	1%	1%	2%	2%	2%	2%
Marche	2%	2%	2%	3%	2%	3%	3%	4%
Lazio	10%	12%	11%	9%	8%	10%	9%	6%
Abruzzo	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	3%
Molise	0%	0%	0%	0%	1%	0%	1%	2%
Campania	6%	6%	7%	7%	13%	7%	7%	4%
Puglia	4%	5%	6%	7%	9%	6%	6%	4%
Basilicata	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	2%
Calabria	2%	3%	3%	2%	4%	3%	3%	3%
Sicilia	5%	6%	7%	9%	10%	7%	7%	2%
Sardegna	2%	2%	2%	3%	3%	3%	2%	1%

Fonte: Baldassarre et. all (2023).

2.2.2 Como funciona e como evoluiu o IRAP?

O Departamento das Finanças (MEF) - equivalente ao Ministério da Fazenda - define o IRAP em um regramento de 45 artigos, com o qual as firmas - título individual e em associação, as entidades privadas sem fins lucrativos, entidades públicas - são entes passivos do imposto. Para o MEF (2023), a aplicação do IRAP constitui em valor da produção líquida dentro do território da região ou província autônoma. A formação da alíquota depende do tipo de pessoa (física ou jurídica), bem como o fim da cadeia produtiva. A figura 5 mostra o quadro com as taxas padrões para as principais categorias cujo IRAP é cobrado. O IRAP permite as regiões e províncias autônomas que estipulem as taxas dentro dos limites da legislação regional. Além disso, a receita do IRAP ajuda no serviço de saúde italiano.

Figura 5 – Quadro das taxas das principais categorias de empresas de IRAP

Área econômica:	Valor da alíquota (%)
Firmas do setor automotivo sem cota em gestão e obras de estrada	3,90
Instituições financeiras	4,65
Seguradoras	5,90
Órgãos públicos	8,50

Fonte: Departamento das Finanças (MEF), adaptado pelo Autor (2023).

Conforme MEF (2023), a evolução do IRAP auxilia na construção de seu funcionamento, mostrando atualizações importantes. O IRAP – *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* – foi outorgado em 15 de Dezembro de 1997 como uma taxa de caráter regional. Contudo, em 4 de Dezembro de 1997, houve uma reorganização da regulamentação fiscal antes da promulgação do Decreto Legislativo nº 446 (criação do IRAP). Pelo Artigo 21, estabeleceu que existem isenções facultativas ou redutivas para os municípios; as províncias; as regiões e as provinciais autônomas - Trento e Bolzano – com relação às organizações sem fins lucrativos.

Em 18 Fevereiro de 2000, o Decreto Legislativo nº 18 inseriu, no Artigo 13, a modificação no texto-base para a atribuição do status das receitas como ordinárias para todas as regiões da Itália. Isso entrelaça, conforme o MEF (2023), com o texto da matéria de 13 de Maio de 1999 sobre federalismo federal.

A próxima alteração segue no molde idêntico ao Decreto Legislativo nº460 (4 de Dezembro de 1997), onde permitiu reduzir ou isentar do IRAP de empresas públicas com serviços para pessoa física ou jurídica nas esferas de municípios; províncias; regiões e provinciais autônomas. Durante a implementação do imposto, existiram alterações nas regras de aplicação para as organizações sem fins lucrativos.

A Lei nº 311 de 30 de Dezembro de 2004 modificou o pagamento dos déficits operacionais apurados ou estimados para a área da saúde, aumentando a alíquota do imposto (Artigos 1, 174 e 180). De forma mais ampla, a Lei nº 244 de 24 de Dezembro de 2007 alterou a formação do balanço anual, além do longo prazo para o Estado, refletindo nos Artigos nº 1 e 43 a respeito da regionalização do IRAP.

Em casos de uma crise, o Decreto Legislativo nº 185, validado no dia 29 de Novembro de 2008 - depois convertida em Lei nº 2 no dia 28 de Janeiro de 2009 – o Artigo 6 deduz do IRES da parcela do IRAP para custo de juro e trabalho. Já a Lei de nº 42 de 5 de Maio de 2009 modificou o Artigo nº 7 sobre princípios e critérios para os impostos das regiões, além da repartição da receita dos tributos de ordem estatal.

MEF (2023) reforça que o IRAP foi utilizado para melhorar a competitividade Norte e Sul na Itália. O Decreto Legislativo nº 78 de 31 de Maio de 2010, convertido com alterações em Lei nº 122 no dia 30 de Julho de 2010, garantiu vantagens fiscais para as províncias do Sul. Em Tyson (2014) e em Baldassarre et. all (2023) abordam o tema, embora não seja o foco das pesquisas académicas.

Em 6 de Dezembro de 2011, o Decreto Legislativo nº 201, modificado para Lei nº 214 de 22 de Dezembro de 2011, beneficiou as questões fiscais para o custo do trabalho com relação aos jovens e mulheres. Também ao longo do tempo, existiram mudanças dos mecanismos do IRAP para o mercado de trabalho (empregabilidade), publicadas em MEF (2023). Arachi et. all (2012) complementa com um estudo aprofundado sobre os efeitos da reforma para o IRAP e para o IVA.

Em 2017, Decreto Legislativo nº 117 de 3 de Julho deixou a cargo dos municípios; das províncias; das regiões e das provinciais autônomas para a isenção ou redução do IRAP para o setor de serviços. Mais à frente, em 30 de Dezembro de 2021, a Lei nº 234, ao trazer a previsão do orçamento do governo italiano para o intervalo de 2022 a 2024, retirou a cobrança do IRAP para casos de pessoas físicas em empresas de carácter artístico e comercial. Esta tentativa de reforma fiscal, na ata 3343 A.C, foi apontada em

Baldassarre et. all (2023), onde o IRAP, com a exclusão já mencionada pela Lei nº 234, adicionou o remanejamento da distribuição das receitas para o setor de saúde na fase pós-pandemia da SARS Covid-19.

2.2.3 Os efeitos na economia italiana

Para uma análise dos efeitos do IRAP na economia italiana, Baldasserre et. all (2023) fazem três simulações: uma testa uma total abolição do IRAP da economia; uma segunda com uma carga equilibrada entre o IRAP e o IRES; uma terceira com um equilíbrio na cobrança entre IRAP e IVA. Todas as três simulações seguem o modelo IRENCGE-DF.

Este, afirma Baldasserre et. all (2023), leva em consideração a população e o crescimento do estoque de trabalho de maneira exógena (considerando o segundo sempre igualado ao desenvolvimento da idade de trabalho da população), estoque agregado de capital crescente de acordo com o nível geral de poupança (famílias; firmas; setor público; estrangeira), produtividade do trabalho para serviços é calibrado com relação ao crescimento *per capita*. Para a elaboração do modelo, a matriz insumo-produto tem 20 setores com base na Nace Rev.2 (União Europeia); 20 bens convertidos, através de uma matriz-base, com 12 mercadorias COICOP e 10 mercadorias COFOG incluídas na matriz insumo-produto do país europeu (22 mercadorias para 20 mercadorias); 20 regiões italianas para o nível Nuts 2; 2 fatores (capital e trabalho); 4 agentes (famílias, governo federal, empresas, governo local); 10 formas de impostos (estrutura de impostos da Itália como o CIT e o PIT).

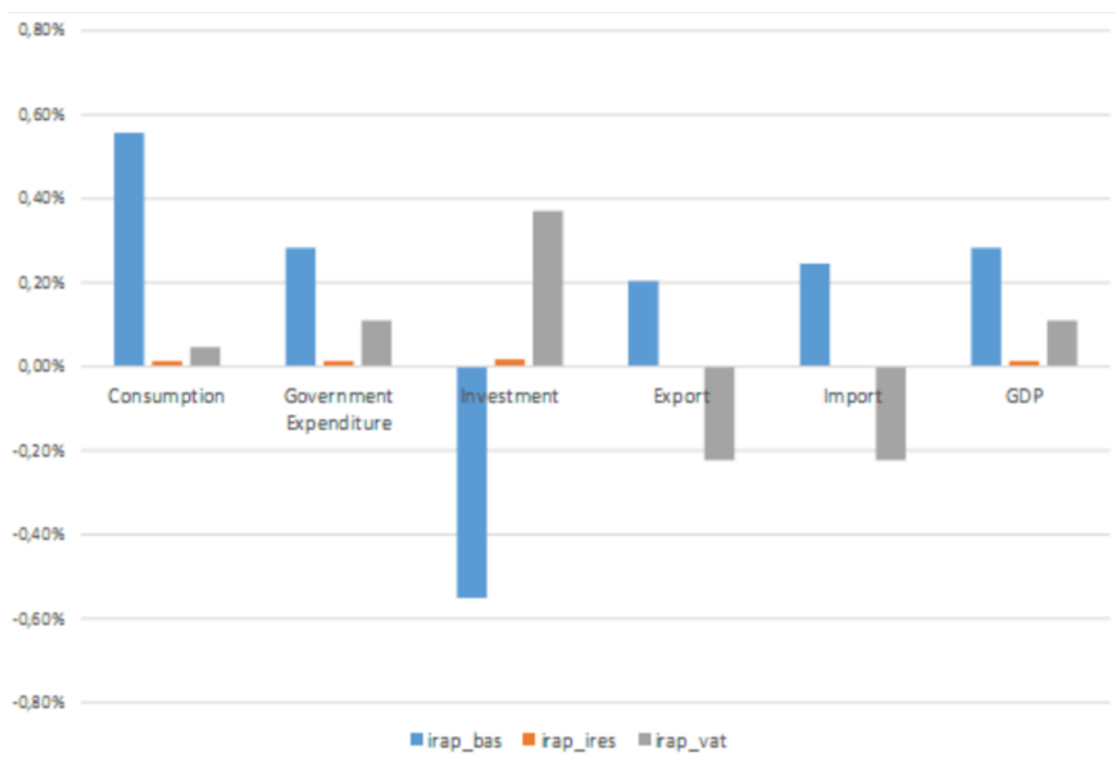
Baldasserre et. all (2023) rodam os três cenários com o uso do Equilíbrio Geral Computável (CGE) com resultados, ilustrados na figura 6, que apontam para efeitos importantes em um país de economia heterogênea. Para o primeiro cenário (retirada total do IRAP da economia), apresenta um aumento do consumo, gasto do governo, exportação, importação e PIB, enquanto o investimento ficaria bem negativo. No cenário de metade IRAP e metade IRES, há pouco crescimento nos indicadores econômicos, ficando em uma situação de quase zero. No último caso com meio a meio entre IRAP e IVA, apenas a exportação e a importação aparecem como negativos.

Baldasserre et. all (2023) debate na última seção do artigo sobre o que os resultados das simulações indicam para o futuro do IRAP. O primeiro cenário permite o governo compensar seu prejuízo com o déficit alto público gerado da abolição do imposto. Províncias mais ricas, em geral, seriam beneficiadas com o impacto do PIB positivo como Lazio e Lombardia. As províncias de maior dependência do governo para terem bem-estar positivo, seriam as de menor crescimento do PIB. A abolição da função da

utilidade monetária para as famílias teria um impacto positivo em todo o país pelo olhar do bem-estar.

O segundo cenário simulado, por Baldassarre et. all (2023), a produção cairia em mais da metade das regiões italianas. De igual forma, o bem-estar teria experimentado uma queda em grande parte da nação. Já no terceiro cenário, os primeiros anos seriam iguais ao escrito par ao cenário anterior. Contudo, quando verificado no longo prazo, Baldassarre et. all (2023) informa que haveria um crescimento positivo tanto para o bem-estar como para o PIB.

Figura 6 – Gráfico em percentual dos indicadores para os três cenários



Fonte: Baldassarre et. all (2023).

Indo além, Gesualdo et. all (2019) estuda uma alternativa diferente para melhorar a estrutura tributária italiana por meio da criação de um imposto de equilíbrio. Este conseguiria amenizar impactos econômicos como os que mostrados em Baldassarre et. all (2023), pois conciliaria o bem-estar com o crescimento econômico (PIB) em uma modelagem de CGE. Baldassarre et. all (2023) enfatiza a dificuldade de almejar uma situação de PIB positivo com bem-estar também positivo.

No modelo proposto em Tyson (2014) para uma reforma tributária, o IRAP teria uma redução de alíquota para o setor agrícola, pois se compreende que os impactos econômicos do tributo acabam por dificultar o caráter protecionista do país por meio dos subsídios do governo. Tanto Gesualdo et. all (2019) como Baldasserre et. all (2023) não abordam os efeitos dos subsídios para o sistema de taxas da Itália. Por fim, segue abaixo um quadro-resumo com as semelhanças e diferenças entre o ICMS e o IRAP para uma melhor compreensão das características de cada um dos impostos.

Figura 7 – Quadro-resumo com as características dos impostos

Imposto	Cobra PF?	Cobra PJ?	Objetivo da tributação	Modo de calcular a tributação	Opinião acadêmica - Varsano (2014)
ICMS	Sim	Sim	Taxar fluxo de mercadorias (e serviços)	Diferença entre alíquota interna e alíquota interestadual	Ineficiente
IRAP	Não	Sim	Estimular a competitividade das indústrias	Cálculo com base no tipo de indústria	Eficiente

3 Metodologia

O modelo da matriz insumo-produto abrange toda a economia de um país, uma região ou um local a partir dos centros de estatísticas com a divulgação das Contas Nacionais ou Regionais, ou Municipais. Segundo Carvalheiro (1998), a matriz de Leontief consiste em identificar o fluxo de capital entre as áreas produtivas. Isto é, quanto cada setor impacta em unidades monetárias em uma área de atuação. Para fazer isso, por exemplo, Guilhoto e Filho (2010) utilizam a metodologia para as Contas Nacionais pelos dados fornecidos pelo IBGE para uma primeira estimação com objetivo de análise e aplicação dos principais indicadores econômicos brasileiros em 2005. Embora seja um artigo de assuntos macroeconômicos, tem um processo de explanação em passo-a-passo da pesquisa.

Todavia, para um melhor entendimento de qual forma o método passa a ser aceito, Guilhoto (2011) apresenta as origens do pensamento econômico de Leontief que ajudaram na construção do modelo da matriz insumo-produto. Com o enfoque de passar a teoria para a prática, Guilhoto (2011) traça a evolução das aplicações por Leontief. Por exemplo, a possibilidade da matriz insumo-produto permitir a experiência no nível internacional, onde os números já são grandes em valor e em muitas variáveis. Embora a capacidade de estabelecer uma medição em termos de sofisticação fosse evoluindo com o surgimento de novos trabalhos acadêmicos, a economia complexa traz uma aplicação ainda mais ampla para a matriz insumo-produto conforme Sousa (2018).

Portanto, Sousa (2018) junta o desenvolvimento econômico com a teoria da complexidade para a elaboração de uma matriz insumo-produto, a qual pretende fazer uma análise minuciosa de cada item da cadeia de produção para a sua tese acadêmica. Esta metodologia facilita a investigação, pois os temas abrangentes tornam-se plausíveis para aplicação de simulações que predizem quais resultados estão acontecendo na economia.

Assim como Guilhoto e Filho (2010), Grijó e Bêrni (2006) utilizam a matriz de Leontief para uma matriz de setores do Brasil de um Sistema de Contas Nacionais como a base do IBGE. O uso de matrizes nacionais têm um impacto importante para aplicação do método de insumo-produto. Estas servem de fontes de base para a construção matricial, a fim de encontrar os coeficientes de Leontief.

Então, Grijó e Bêrni (2006) destrincham o modelo de Leontief, o qual é composto por equações homogêneas. Estas ajudam na busca de uma solução possível, viabilizando a independência do sistema. Ou seja, por mais que os coeficientes encontrados na etapa final para a matriz sejam difíceis de se obter, a matriz insumo-produto garante resultados para a conclusão de uma pesquisa.

Em Guilhoto (2011), os resultados da matriz insumo-produto dependem das variáveis e do universo em que o pesquisador quer encontrar dela, pois a relação de interdependência dos setores cria um fluxo econômico estático como uma “imagem” no tempo. A amplitude de Grijó e Bêrni (2006), em aprofundar os benefícios da matriz para fins investigações acadêmicas, tenta dinamizar as informações do sistema dentro da matriz original.

A utilização para a economia tributária transcorre desde os exemplos em Guilhoto (2011) das citações aos artigos de Leontief até os dados do IBGE inseridos na matriz insumo-produto nacional em Grijó e Bêrni (2006). A metodologia abre possibilidades de extrair informações numéricas de assuntos fora do campo de ação da economia tributária, por exemplo, em Ruiz; Otero e Barcasnegras (2017) quando explora o investimento público em uma região de um país.

Outras vantagens da matriz insumo-produto estão em evitar o problema da relação de poder de uma moeda para a análise, por exemplo, euro e real, além de focar somente em um imposto de interesse, tal qual demonstra Guilhoto (2011). No aspecto de comparativos econômicos, Sousa (2018) destaca a importância da dinâmica da cadeia produtiva para a obtenção de uma conclusão assertiva. Por isso, o método foi escolhido para comparar dois impostos indiretos inseridos em realidades distintas.

Em Sousa (2018), o autor sinaliza também a capacidade chegar às respostas sem ter os resultados da interação direta dos agentes. Isto é, se Baldassarre et. all (2023) relata o interesse do estudo na economia italiana por apresentar características heterogêneas, de igual maneira, Varsano (2014) trata o ICMS de forma ineficiente, pois este ignoraria na prática as características heterogêneas da economia brasileira.

Quando Vasconcellos (2013) aborda as falhas do ICMS, não expõe um método quantitativo capaz de provar a eficiência fraca cuja autora aponta no seu trabalho de pesquisa, seguindo na mesma direção que Varsano (2014). O método de Leontief

permitirá provas mais robustas das falhas mencionadas pelos dois autores a respeito do ICMS.

O panorama italiano encontra dificuldades em estabelecer uma aceitação da matriz insumo-produto em um método exato empírico para simulações com comparações entre dois ou mais locais. A possibilidade de executar o método de Leontief permite uma visão mais ampla das duas economias em comparação.

Dentro do universo tributário para ilustrar o uso prático da matriz insumo-produto, o artigo de Boeters et. all (2006) debruça uma análise sobre o IVA alemão em busca de simulações de modelos mais eficientes para o mercado de aluguéis, visando uma reforma nos impostos. O mercado de aluguéis tem a subdivisão em três grupos: os imóveis de baixa renda com o público formado de imigrantes; os imóveis de renda média com os trabalhadores nativos e os ricos ficam no terceiro mercado com vantagens de terem as melhores moradias para aluguel.

Boeters et. all (2006) criam propostas de configurações a respeito do IVA para resolver os problemas do mercado imobiliário na transferência do pagamento de impostos por parte dos proprietários aos moradores. Um dos problemas é o pressionamento do grupo de renda média, onde a tabela do IVA cobra uma alíquota semelhante do grupo de renda baixa, enquanto a volatilidade do setor impacta na faixa de poder aquisitivo mediano. Ou seja, um alemão trabalhador, que vive em uma cidade de imóveis caros pelo metro quadrado pode ter uma quantia muito pesada para pagar ao governo. Por outro lado, cidades baratas – considerando o número baixo de moradias para aluguel – demonstram uma vantagem grande para o grupo de renda média.

Com isso, provoca distorções no sistema. As simulações da pesquisa de Boeters et. all (2006) evidenciam e apontam qual dos modelos de IVA seria o mais eficiente para solucionar os problemas recorrentes nos aluguéis. Segundo Boeters et. all (2006), a comparação de uma reforma simples no IVA para solucionar distorções apresenta menor ganhos para a economia em comparação com os modelos simulados, os quais a receita é repassada a partir de outros tributos como as contribuições sociais.

3.1. Dados

Para fazer a base de dados, a OCED (2015) disponibiliza as matrizes insumo-produto com o mesmo ano-base (2015). Isso facilita uma melhor comparação, evitando anos distintos, o que permite uma análise de um mesmo setor produtivo em ambas as economias.

As matrizes insumo-produto da OCED (2015) são criadas a partir da relação de compra e venda entre produtores para consumidores dentro de uma economia. As matrizes mostram o fluxo dos bens através da cadeia produtiva, pois os processos intermediários estão definidos para o setor industrial ou para o setor de produtos.

No caso da OCED (2015), as matrizes estão harmonizadas, avaliando uma abordagem setor a setor. Por este motivo, elas abrangem uma extração de uma gama variada de dados estatísticos para o enriquecimento de uma pesquisa acadêmica.

O fato de Brasil e Itália possuírem moedas distintas com características logísticas peculiares como a dinâmica Norte-Sul, onde o Sul concentra grande parte da atividade do setor primário, enquanto o Norte prioriza a cadeia complexa da indústria automotiva e de têxtil, por exemplo, o mercado de roupas para desfiles de moda em Milão. Esta dinâmica Norte-Sul italiana está apontada em Baldassarre et. all (2023).

No caso do Brasil, pontuado por Piancastelli e Perobelli (1996), tem uma estrutura que permite uma diversificação econômica para fins competitivos entre as Unidades Federativas ou entre as regiões do país. No setor sucroalcooleiro, segundo Vidal; Dos Santos e Dos Santos (2006) há uma disputa da hegemonia da produção. O Centro-Sul com mais aporte de capital estrangeiro, em contraste com o Nordeste. O segundo utiliza o reaproveitamento para gerar energia, criando outra fonte de recurso para a cana-de-açúcar.

Sousa (2018) mostra a importância da dinâmica econômica para a matriz insumo-produto. Ou seja, é um método cuja proposta está em eliminar fatores, os quais afetam as análises comparativas de dois espaços geoculturais distantes, embora possam estabelecer semelhanças em relação à família linguística as duas nações pertencem.

4 Resultados

De início, houve depuração inicial dos dados com as duas tabelas (matrizes insumo-produto Brasil de 2015 e Itália 2015), as quais receberam as operações de divisão do valor total de taxas em cada setor pelo valor adicionado em preços básicos (operação A) e divisão de valor total de taxas em cada setor pelo valor do produto final em preços básicos (operação B). Depois seguiu a divisão do consumo final do gasto das famílias sobre o total da equação da macroeconomia (operação C).

Para a agricultura, o Brasil registrou em torno 8% de participação de toda a economia para a operação A e 4% para a operação B, enquanto, na Itália, 3% e 2% respectivamente. Para a operação C, a Itália apresentou 254,03 aproximadamente perante a um 18,24 no Brasil. Isso mostra a presença no gasto familiar para a agricultura relevante aos italianos, embora seja alto também no Brasil, sem o volume significativo como no país europeu.

O setor minerador brasileiro tem maior fatia da economia para as operações A e B do que a Itália (9 a 10% contra 6% a 8% para a operação A, 4% contra 3% para a operação B). Contudo, na operação C, a economia italiana tem a extração de minérios em maior quantidade em relação à economia brasileira.

Nos setores energéticos, a Itália apresenta 93% para o petróleo na operação A. Bem acima dos 50% para a economia brasileira. Embora a operação B, nos dois países, não mostra uma participação ativa – girando entre 3% a 5% - a operação C coloca a Itália com um valor expressivo de consumo das famílias em energia – pouco maior que 86 mil para o petróleo e quase 40 mil para a eletricidade e gás.

Nos setores de bem-estar como saúde; educação, além do investimento público (colocado junto ao setor de Defesa pelo critério da OCDE) possuem quase nenhuma relevância em ambas as nações nas três operações. No Brasil, a saúde tem 5% na operação A, obtendo uma participação melhor do que o cenário geral dos setores de bem-estar.

Depois da apuração dos dados, parte-se para a análise dos resultados. Com os dados obtidos dos coeficientes de Leontief, foram geradas as matrizes insumo-produto de cada um dos países com as divisões por setores da OCED (2015).

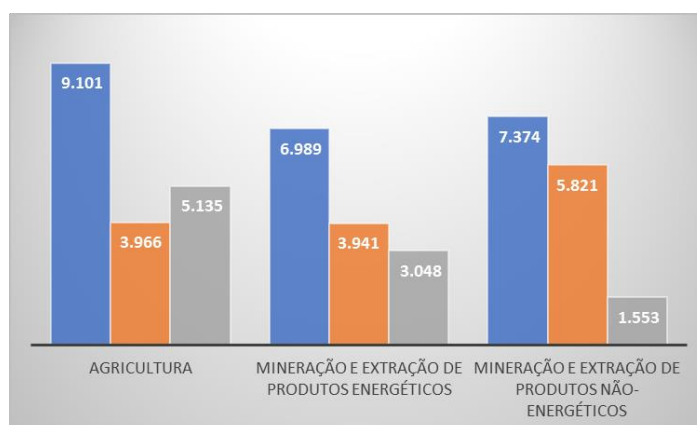
Os resultados saem de uma simulação, a qual se coloca uma unidade monetária e percebe quanto irá produzir de retorno em unidades monetárias, conforme explicado por

Carvalho (1998). A ideia passa por tirar tanto o ICMS no Brasil como o IRAP da economia italiana para considerar a percepção dos impactos de acréscimos ou decréscimos por injetar apenas uma unidade monetária.

A agricultura brasileira sobressai muito em arrecadação em comparação à nação europeia. O ICMS capta o setor primário em montante bem consideráveis com 9,101 para agricultura, 6.989 para mineração com viés energético, 7.374 para mineração sem foco em energia. A Itália tende pela homogeneidade para impostos indiretos, incluindo o IRAP, não passando de 5,821 nesta área.

O gráfico 1 apresenta as alíquotas do Brasil, da Itália, além da diferença entre as duas para cada atividade do setor primário estipulado pela OCDE (2015). A distribuição é mais equilibrada no país europeu, enquanto o Brasil tem uma alíquota maior nas subdivisões, embora a alíquota em agricultura tende ser importante, visto o impacto das commodities na economia nacional pela exportação – como salientado em Varsano (2014).

Gráfico 1 – Alíquotas do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 1º setor

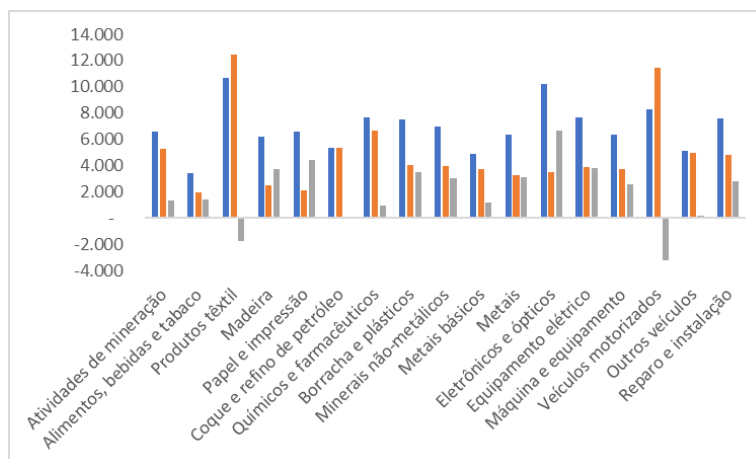


Fonte: Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

O gráfico 2 mostra o desempenho das alíquotas dos dois países, incluindo a subtração da alíquota brasileira em relação à italiana, nas atividades ligadas à produção industrial. A produção de veículos (8,277), eletrônicos e ópticos (10.194) e têxtil (10,704) prevalecem no valor das alíquotas pelo ICMS para a atividade fabril. A Itália, por sua vez,

foca muito em têxtil (12,474) e veículos (11,453), dificultando a arrecadação em indústrias com base em bens naturais como metais ou petróleo por exemplo. Neste caso, o Brasil apresenta uma maior homogeneidade entre os setores de manufatura.

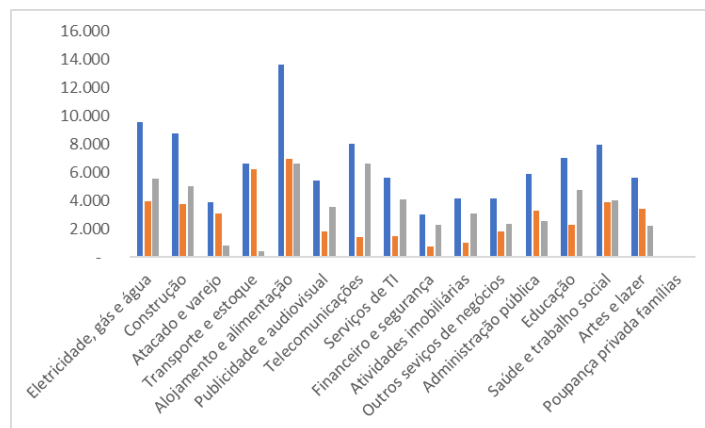
Gráfico 2 – Alíquotas do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 2º setor



Fonte: : Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

De forma igual está representado para o setor de serviços no gráfico 3, onde o Brasil prima por categorias de curto prazo – construção (8,788); alimentação (13,635) ; energia para consumo (9,538), embora telecomunicações seja alto (8,026). Pela tradição de arrecadação em saúde e educação, as alíquotas são altas, em ambos superam 7, para uma visão mais ampla o gráfico 27 mostra setor a setor para serviços nos dois países. Por se tratar de um espaço de dinâmica de grãos dentro da Europa, a geração de receitas deve ser alta pelo valor adicionado para o transporte e estoque (6,222), além de alojamento e alimentação (6,978) indicado por Baldasserre et. all (2023), que se confirma para a Itália.

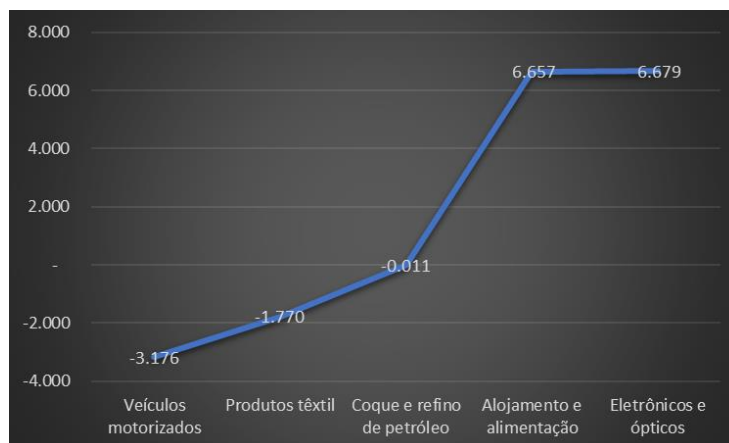
Gráfico 3 – Alíquotas do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 3º setor



Fonte: : Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

Pelo cenário descrito anteriormente, espera-se que na diferença de alíquotas do Brasil para a Itália, a nação europeia tenha uma arrecadação maior em veículos motorizados (-3,176) e têxtil (-1,770). Na prática, acabou confirmando, incluso também a agricultura com o alojamento e alimentação (6,657), além do consumo de energia (5,549) por parte do Brasil. No entanto, os setores de telecomunicações (6,615); eletrônicos e ópticos (6,679) surpreenderam por um volume muito discrepante. A atividade de coque e refino de petróleo com -0,011 ficou quase no zero, comprovando o equilíbrio das alíquotas nos países para o setor, como mostra o gráfico 4.

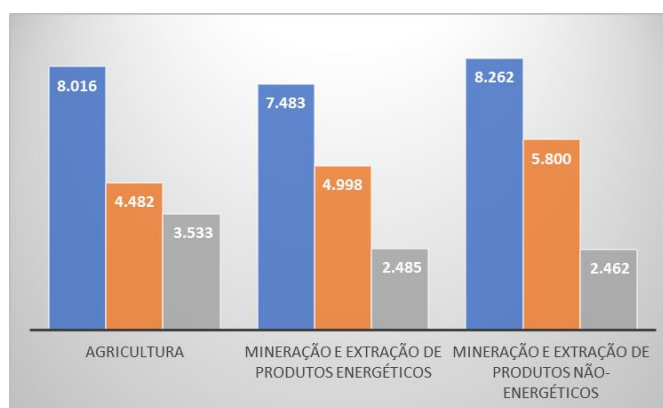
Gráfico 4 – Os extremos da diferença de alíquotas entre Brasil e Itália



Fonte: : Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

A subtração da cadeia em cada item que compõe o setor primário pela OCDE (2015) para o Brasil, Itália e a diferença entre os valores dos dois resulta no gráfico 5. O Brasil tem uma variação pequena entre 7,483 em mineração de bens energéticos até 8,262 da mineração sem o foco energético. De igual forma, a Itália prima pela baixa variação também no setor primário com o máximo de 5,800 na mineração fora da produção energética. Observa-se que a mineração sem gerar produtos energéticos tem o maior volume em ambos os países.

Gráfico 5 – Subtração na cadeia do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 1º setor



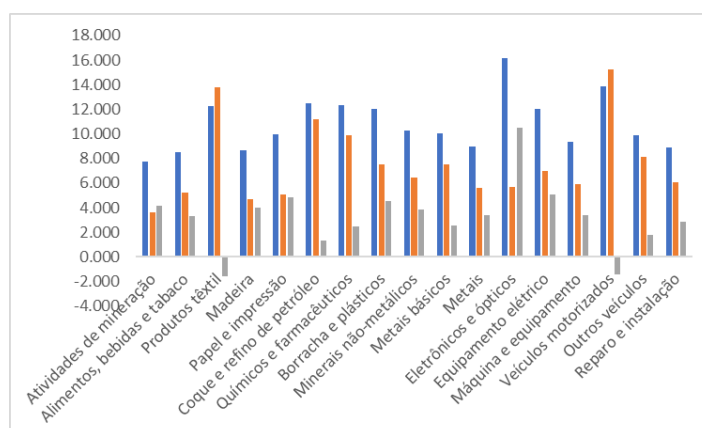
Fonte: : Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

No ramo industrial para a diferença setor por cadeia – gráfico 6 – o Brasil prevalece a produção de têxtil. Por outro lado, os veículos motorizados estão em primeiro lugar para os italianos. A categoria de eletrônicos e ópticos destaca-se, nos ramos de industriais, com 16,129, sendo o maior valor de uma alíquota dentro da cadeia produtiva brasileira. Há outras atividades acima dos 12, por exemplo, coque e refino de petróleo com 12,498. Contudo, para atividades de mineração fora do processo de extração do setor primário, o valor foi de 7,738. Para os italianos, continuam os setores de veículos motorizados e produção de têxtil com os maiores índices com 15,221 e 13,819 respectivamente. Com o pior desempenho também ficou o setor minerador fora do extrativismo de caráter primário. O valor era de somente de 3,607 para a alíquota na cadeia. Isso sinaliza que, tanto Brasil quanto Itália, preferem a mineração extrativista onde

os ganhos parecem melhores, além da infraestrutura necessária para a mineração em escala industrial.

A diferença de alíquota na cadeia do Brasil para os italianos mantém a concentração em veículos motorizados e têxtil para os europeus (-1,397 e -1,573). O Brasil sobressai muito somente em eletrônicos e ópticos com 10,472. Isso certifica o aspecto de quase equidade das duas economias quase todos os setores produtivos dos países na média, o qual equilibra a incidência do bem final com a cobrança a cada etapa da cadeia.

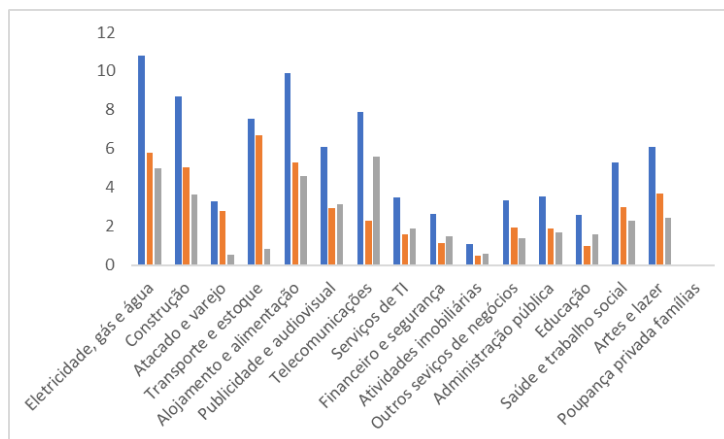
Gráfico 6 – Subtração na cadeia do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 2º setor



Fonte: Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

Para os serviços, a diferença na cadeia para o Brasil resultou maior valor para a gama energética (água, eletricidade, gás), como mostrado no gráfico 7. Para os europeus, a parte de transporte e estoque possui o montante superior, além do setor de telecomunicações entre Brasil e Itália abranger um valor mais elevado aos outros serviços pelos critérios da OCDE (2015). O Brasil tem os setores de curto prazo com os principais índices de 10,787 em consumo de energia – água, eletricidade e gás – de construção com 8,683, além de alojamento e alimentos de 9,881. Esta última atividade descola das outras em serviços para os italianos com 6,705.

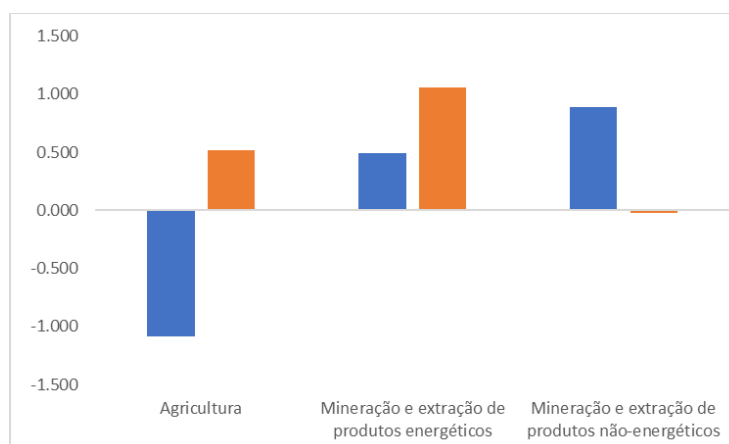
Gráfico 7 – Subtração na cadeia do Brasil (azul), da Itália (laranja) e a diferença entre elas (cinza) no 3º setor



Fonte: Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

A diferença na cadeia menos a categoria do Brasil apresentou um índice muito negativo na agricultura, enquanto a mineração não-energética gerou um índice positivo, segundo o gráfico 8. Já a Itália, a mineração energética sobressai das demais. A subtração da alíquota na cadeia por alíquota nas atividades primárias trouxe uma incidência na cadeia do ICMS em agricultura, tornando -1,085 unidades monetárias de retorno, onde as barras da esquerda são referentes ao Brasil. É um setor que a economia brasileira não veria retorno quanto à receita por meio tributário.

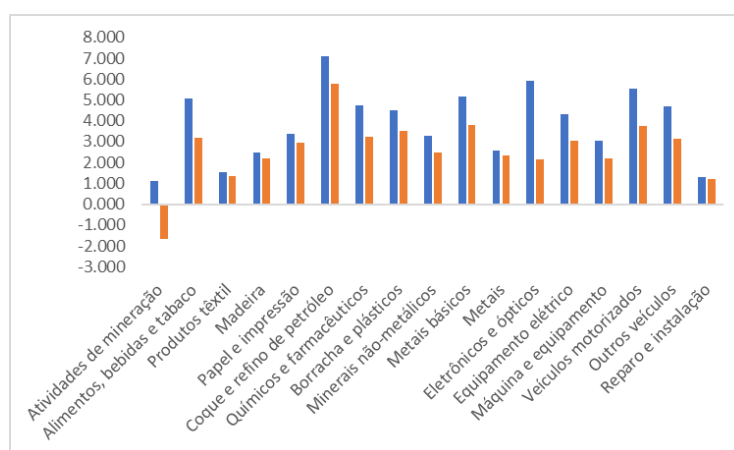
Gráfico 8 – Diferença cadeia menos alíquota do Brasil (azul) e da Itália (laranja) no 1º setor



Fonte: Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

Para as indústrias, o coque e refino de petróleo obteve um resultado de 7,121 no Brasil, sendo o valor mais alto. O segundo maior valor ficou com eletrônicos e ópticos com 5,935. Aos italianos, também o setor petrolífero foi bem com o número de 5,778. Os setores de melhor performance na cadeia, além da alíquota, automotivo (3,769) e têxtil (1,346), ficaram atrás de manufatura básica com o segundo desempenho em valor com 3,777, tal qual apresentado no gráfico 9.

Gráfico 9 – Diferença cadeia menos alíquota do Brasil (azul) e da Itália (laranja) no 2º setor



Fonte: Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

Para os serviços, as únicas categorias positivas para o Brasil são água, eletricidade e gás; transporte e estoque; publicidade e audiovisual; artes e lazer conforme o gráfico 10. Ligado ao desempenho da agricultura, o setor de alojamento e alimentos tem um dos piores retornos com -3,754. Educação; saúde e trabalho social; artes e lazer; atacado e varejo; alojamento e alimentação ficaram com valores abaixo de zero para os italianos.

Quanto educação está com o desempenho mais negativo entre todos os setores no Brasil com o valor de -4,448. A educação mostra retorno regressivo para a economia. Outro setor ligado ao desenvolvimento econômico, a saúde também tem um retorno muito abaixo com -2,649, visto o recente fim do CPMF, Lei nº 9.311, taxa de acumulação de cobrança na cadeia pelas transferências bancárias, com o objetivo de financiar a saúde. Um possível modelo de IVA no lugar do ICMS, sugerido por Varsano (2014), por

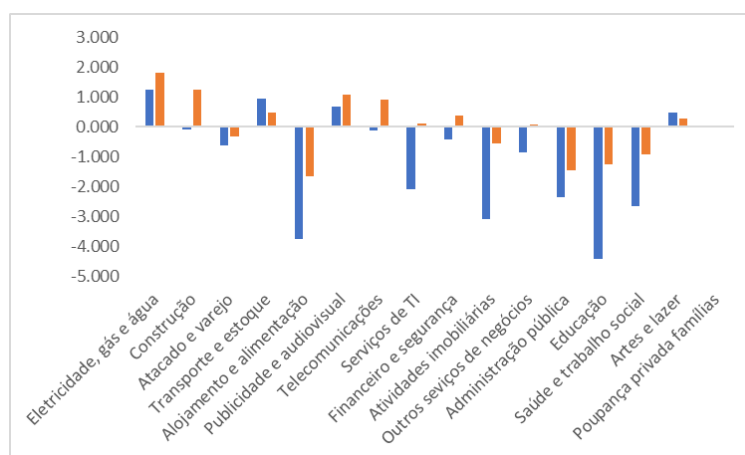
exemplo, possibilitaria um modelo parecido de cobrança nas etapas da cadeia como era a CPMF.

A possibilidade da saúde retornar em ganhos de valor poderia ocorrer caso o IVA consiga uma eficiência de arrecadação na cadeia perante a alíquota. Por outro prisma, existem setores com retornos positivos como comidas e bebidas (5,050). Isso identifica uma maior distribuição de retorno com relação ao ICMS. Educação (-1,272); administração pública (-1,450); atividades de mineração (-1,668) estão abaixo com retornos regressivos para a Itália.

No geral, o setor de eletrônicos e ópticos teve um desempenho acima do esperado, pois se trata de uma atividade pouco incentivada no Brasil. A arrecadação é ótima sobre as óticas testadas na simulação. O que pode explicar, com base em Diniz e Abrita (2021) os resultados satisfatórios estão os valores elevados exigidos na importação de produtos na alfandega, além das firmas do ramo serem bastante escaláveis - startups e modelos de franquias, abrangendo a economia criativa.

Pela parte italiana, a indústria do petróleo e o ramo das firmas de fabricação de têxtil têm ótimos resultados no país europeu. Um dos motivos principais deve ser o valor agregado destas áreas com outros países europeus, já que a Itália faz parte da União Europeia, a qual facilita a entrada e saída de produtos de seus membros, conforme a legislação da European Commission (2023).

Gráfico 10 – Diferença cadeia menos alíquota do Brasil (azul) e da Itália (laranja) 3º setor



Fonte: Elaborado a partir da base de dados da OCDE (2015).

5 Conclusão

O fato dos tributos concentrarem a arrecadação no final do processo da cadeia, as alíquotas precificam de maneira elevada no Brasil. Na Itália, por razões da existência de um IVA onde as receitas dos impostos ocorrem a cada etapa do processo, tende a minimizar a alíquota. Assim, explica-se as diferenças obtidas ao colocar um de unidade monetária nas duas economias.

A eficiência da obtenção de receita pela via dos tributos depende da estrutura entre os impostos diretos e indiretos. Um país com um sistema menos travado e de menos espaço para distorções permite uma fluidez melhor do capital. Varsano (2014) ressalta a necessidade do Brasil substituir o ICMS por um modelo de IVA. O ICMS, tanto por Vasconcellos (2013) quanto Varsano (2014) tratam os problemas de uma taxa baixa eficiência arrecadatória.

A percepção, em Varsano (2014), de similaridades com o IRAP da Itália são maiores em relação aos dois casos priorizarem atividades específicas, onde apresentam subsídios altos (agricultura para o país latino-americano, veículos motorizados para o país europeu). Setores iguais com alíquotas consideráveis aumentam a semelhanças – petróleo e têxtil – embora o IRAP concentra-se apenas na pessoa física.

No entanto, a Itália tem uma melhor distribuição da cobrança ao longo da cadeia. Além disso, o foco do recolhimento do IRAP, de forma eficiente, fica nas atividades de manufatura. Tyson (2014); Cianni (2018) e Baldasserre et. all (2023) abordam a burocracia, enfatizando o nível baixo de dinamismo das categorias de atuação das firmas italianas no sentido de ganhar capital com as indústrias. O IRAP foi criado, justamente, para incentivar a competitividade das atividades laborais em todo o país.

Ou seja, a cadeia produtiva italiana tem uma concentração em dois setores industriais – automotivo e têxtil - enquanto o Brasil distribui em mais categorias. Isso significa uma cadeia diversificada, todavia sem um setor propulsor da economia nacional. De maneira distinta, a Itália têm definida quais são as suas prioridades para as atividades de manufatura.

Embora o IRAP seja pouco dinâmico, o recolhimento de impostos é melhor na situação da Itália, pois há um número grande de setores positivos na simulação da matriz insumo-produto em relação à subtração da alíquota na cadeia por alíquota no setor. Do

lado brasileiro, o ICMS deveria ser substituído por um formato de maior efetividade no retorno da arrecadação.

Quanto a parte industrial da matriz insumo-produto, esta traça os opostos com Brasil positivo e Itália negativa com relação ao valor final da diferença da cadeia menos no setor para a atividade mineradora fora do setor primário. Outro impacto surge a discrepância dos números dos latinos para os europeus. A diferença permite verificar que o tamanho da população influencia no valor final

Neste sentido, a reforma tributária, Emenda à Constituição nº 45-A, avança na construção de um IVA para o lugar do ICMS. Há aspectos que deverão ser observados pela modificação da incidência do bem final para a cobrança em cada nova fase do processo produtivo.

No cenário italiano, a aprovação da reforma fiscal, *Disegno di Legge* nº 1038-B, reduz o IRAP de forma gradual e aumenta a participação do IVA com a diminuição do IRES para investimentos, contratos novos ou estabilidades para a contratação de novos trabalhadores. O objetivo está em tornar o IVA próximo da legislação da União Europeia. Este modelo da reforma propõe similaridades com uma das propostas escritas por Tyson (2014) com o IVA sendo o carro-chefe, embora a criação de uma “taxa flat”, na proposta aprovada, assemelha fortemente com o trabalho de Cianni (2018) por exemplo.

A percepção do autor da Tese entende que a pesquisa de Varsano (2014) olha para o IRAP com uma visão baseada em linhas gerais sem considerar os aspectos regionais e locais do país europeu. Parece mais cômodo questionar a eficiência do ICMS usando outro imposto, o qual tem particularidades únicas – divergindo do propósito da criação do tributo.

Além disso, o fator de valor agregado da União Europeia torna desbalanceada a comparação com o ICMS. A Itália, por apresentar um IVA, pretende centrar o foco nas indústrias. Não há qualquer interesse na eficiência do imposto em gerar receitas em atividades do setor primário ou dos serviços. Do contrário, o ICMS percorre os três setores de atuação da economia nacional, onde mostra sua ineficiência. Assim como os autores brasileiros - Vasconcellos (2013), Varsano (2014), entre outros - concordo com a urgência de substituição do ICMS por IVA ou solução para os problemas apontados pela existência do ICMS.

Logo, a dissertação proporciona a abertura de uma expansão do debate a respeito da reforma tributária no Brasil para o ICMS, quando sai dos modelos de reestruturação da taxa dentro do sistema. A ideia de buscar fora referências de um Estado com um imposto parecido, tal qual o IRAP, permite uma noção a respeito de se o ICMS deveria ser mantido ou modificado, ou retirado na simplificação da carga tributária como mencionado por Varsano (2014) e Vasconcellos (2013). A Tese abre a possibilidade de fazer comparações novas entre sistemas de tributação ou impostos. Para tanto, existe a capacidade de estar absorvendo os conhecimentos sobre cada espaço geográfico a fim de melhorar a qualidade da comparação, a qual possa ser proposta.

Referências

- ARACHI, Giampolo; BUCCI, Valeria; LONGOBARDI, Ernesto; PANTEGHINI, Paolo M.; PARISI, Maria Laura; PELLEGRINO, Simone; ZANARDI, Alberto. Fiscal Reforms during Fiscal Consolidation: The Case of Italy. **FinanzArchiv/Public Finance Analysis**. v. 68, n. 04, p. 445-465. Tübingen, Alemanha. Dez. 2012.
- ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever da proporcionalidade. **Revista Diálogo Jurídico**. v. 1, n. 4. Salvador, Brasil, Jul. 2001.
- BALDASSARRE, Alessio; CALÀ, Valerio Ferdinando; CARULLO, Danilo; DUDU, Hasan; FUSCO, Elisa; GIACOBBE, Pasquale; ORECCHIA, Carlo. Simulating the Effect of Business Tax Abolition through a New Regional CGE Model: Evidence from Italy. **Policy Research Working Paper**. n. 10387. Mar. 2023.
- BOETERS, Stefan; BÖHRINGER, Christoph; BÜTTNER, Thiess; KRAUS, Margit. Economic Effects of VAT Reform in Germany. **ZEW Discussion Papers**. n. 06, p. 1-32. Mannheim, Alemanha. Abr. 2006.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 dez. 2022.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda Constitucional nº 45-A, de 3 de abril de 2019**. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369.
- BRASIL. **Lei nº 87, de 13 de julho de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 05 dez. 2022.
- BRASIL. **Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 16 set. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996**. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9311.htm. Acesso em: 05 ago. 2023.
- CARVALHEIRO, Nelson. Observações sobre a elaboração da matriz insumo-produto. **Pesquisa & Debate**. v. 9, n. 2, p. 139-157. São Paulo, Brasil, 1998.
- CIANNI, Carolina. Flat Tax: Tra necessità di equità fiscale e rilancio dell'economia. **Università Degli Studi Di Roma**. Roma, Itália. 2018.
- DINIZ, Rodrigo Gavioli; ABRITA, Mateus Boldrine. A indústria de games no território

brasileiro: um estudo baseado em dados e indicadores recentes. **Revista Formação (Online)**. v. 28, n. 53, p. 719-748. São Paulo, Brasil 2021.

EUROPEAN COMMISSION. **EU product requirements**. Bruxelas, [2023]. Disponível em: https://commission.europa.eu/business-economy-euro/product-safety-and-requirements/eu-product-requirements_en. Acesso em: 26 set. 2023.

FEREIRA, Enzo. Da elisão a evasão fiscal: os frágeis liames jurídicos que circundam as diferenças na execução destas práticas. **Pontifícia Universidade Católica de Goiás - Escola de Direito, Negócios e Comunicação**. Goiânia. 2022.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**. 2. ed. Rio de Janeiro; Campus, 2000. p. 65-124.

GESUALDO, Maria; GIESECKE, James A.; TRAN, Nhi H.; FELICI, Francisco. Building a computable general equilibrium tax model in Italy. **Applied Economics**. V. 51, n. 56. Jul. 2019.

GRIJÓ, Eduardo; BÊRNI, Duilio de Avila. Metodologia completa para a estimativa de matrizes de insumo-produto. **ANPEC Sul**, Porto Alegre, 2005.

GUILHOTO, Joaquim José Martins. Análise de insumo-produto: teoria e fundamentos. **Universidade de São Paulo**. São Paulo. Ago. 2011.

GUILHOTO, Joaquim José Martins; FILHO, Umberto Antonio Sesso. estimação da matriz insumo-produto utilizando dados preliminares das contas nacionais: aplicação e análise de indicadores econômicos para o Brasil em 2005. **Economia & Tecnologia**. v. 23. Curitiba. Dez. 2010.

ITÁLIA. [Constituição (1947)]. **Disegno di Legge n° 1038-B, de 2 de agosto de 2023**. Disponível em: <http://documenti.camera.it/leg19/pdl/pdf/leg.19.pdl.camera.1038-B.19PDL0048800.pdf>.

MEF. **Disciplina del tributo**. Roma, [2023]. Disponível em: <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/disciplina-del-tributo/>. Acesso em: 25 jun. 2023.

MEF. **Normativa**. Roma, [2023]. Disponível em: <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/normativa-irap/>. Acesso em: 25 jun. 2023.

MENDES, Marcos J. Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais. **Consultoria Legislativa do Senado Federal**. Brasília, n. 49. Out. 2008.

MENEGUIN, Fernando; BUGARIN, Maurício; CARVALHO, Alexandre. O que leva um governante à reeleição. **Texto para Discussão**, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, n 1135, 2005. Nov. 2005.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das Finanças Públicas**. 1. ed. Atlas; Michigan, 1973. p. 221-377.

NACE CODES. **Complete list of all NACE Code**. Disponível em: <https://nacev2.com/en>. Acesso em: 27 jun. 2023.

OCDE. **Input-Output Tables (IOTs)**. Paris, [2015]. Disponível em: <https://www.oecd.org/sti/ind/input-outputtables.htm>. Acesso em: 12 jul. 2023.

- OCDE. **Input-Output Tables (IOTs) 2021 ed.** Paris, [2023]. Disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=IOTS_2021. Acesso em: 20 mar. 2023.
- OCDE. **OECD Inter-Country Input-Output (ICIO) Tables.** Paris, [2023]. Disponível em: <https://www.oecd.org/sti/ind/inter-country-input-output-tables.htm> . Acesso em: 12 jul. 2023.
- PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal. **Texto para Discussão**, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, n 402,1996. Fev. 1996.
- RUIZ, José Luiz Ramos; OTERO, José Luis Polo; BARCASNEGRAS, Aquiles Arrieta. Análisis insumo-producto y la inversión pública: una aplicación para el Caribe colombiano. **Cuadernos de Economía**. Barranquilla. Colômbia. 2017.
- SABBATUCCI, Davide. Analisi del fenomeno dell'evasione fiscale ed un approfondimento sullo strumento del condono nel sistema fiscale italiano. **Università Degli Studi Di Padova**. Padova. Italia. 2021.
- SOUZA, Renan Abrantes de. A Teoria da Complexidade Reencontra o Desenvolvimento Econômico - Uma Análise Insumo-Produto. **Universidade Nacional de Brasília**. Brasília. Brasil. 2018.
- SOUZA, Thiago Cezario de. A problemática da atual estrutura tributária Brasileira em face das contribuições. **Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro. Brasil. 2014.
- TAX COMPLEXITY. **Overall Tax Complexity**. Paderborn, [2023]. Disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em: 20 mar. 2023.
- TAXGROUP. **Tabela ICMS Atualizada**. Curitiba, [2022]. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>. Acesso em: 3 dez. 2022.
- THE WORLD BANK. **Total tax and contribution rate (% of profit)**. Washington, [2023]. Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>. Acesso em: 20 mar. 2023.
- TODER, Eric; ROSENBERG, Joseph. Effects of imposing a value-added tax to replace payroll taxes or corporate taxes. **Tax Policy Center – Urban Institute and Brookings Institution**. Washington. Mar. 2010.
- TYSON, Justin. Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How? **IMF Working Paper**. Jan. 2014.
- VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. **Banco Interamericano de Desenvolvimento**, Washington. Fev. 2014.
- VASCONCELLOS, Mônica. ICMS: distorções e medidas de reforma. **Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. São Paulo. 2013.
- VEIGA, Linda; VEIGA, Francisco. Eleitoralismo nos municípios portugueses. **Análise Social**, Lisboa, v. 177, 2005. p. 865- 889,Out. 2005.
- VIDAL, Maria de Fátima; DOS SANTOS, José Ailton Nogueira; DOS SANTOS, Marcos Antônio. Setor sucroalcooleiro no nordeste brasileiro: estruturação da cadeia produtiva,

produção e mercado. **Sociedade Brasileira de Economia e Sociologia Rural**, Fortaleza, Jul. 2006.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
Av. Ipiranga, 6681 – Prédio 1 – Térreo
Porto Alegre – RS – Brasil
Fone: (51) 3320-3513
E-mail: propesq@pucrs.br
Site: www.pucrs.br