
Estudo sobre a carga tributária brasileira: um comparativo entre a Lei 12.741/12 (Lei da Transparência Fiscal), os dados da DVA e o princípio da essencialidade

Fernanda Karoliny Bandeira

Graduanda em Ciências Contábeis

Rafael Gonçalves de Pádua Oliveira

Graduando em Ciências Contábeis

Marisse Dizaró Bonfim

Mestra em Ciências Contábeis e professora da Libertas Faculdades Integradas

RESUMO

A globalização trouxe a interação de mercados e a necessidade da padronização para a elaboração e divulgação das informações, auxiliando a compreensão por parte dos diversos usuários das informações contábeis por meio da Lei 11638/07. Com um propósito parecido, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), juntamente com iniciativas populares, foi fundamental para a criação da Lei nº 12.741/12, chamada lei da transparência fiscal, que obriga as empresas a fornecerem o percentual médio de impostos pagos pelas mesmas, auxiliando o consumidor final a conhecer o percentual de impostos embutidos no preço final dos produtos, conscientizando-os da carga tributária e despertando o interesse pelo retorno dos impostos pagos em forma de melhorias para a sociedade. Porém considerando que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo e que o sistema tributário brasileiro é complexo, estas informações tornam-se duvidosas e de difícil compreensão. Assim, para apurar a confiabilidade dos dados, confrontou-se o resultado da média dos percentuais por NCM dos produtos, divulgados pelo IBPT através da tabela IBPTax, com o resultado da divisão de dados de Impostos, Taxas e Contribuições pela Receita Bruta extraídos da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) divulgada pela Bovespa. Assim, este estudo objetivou confirmar a exatidão das informações divulgadas pelo IBPT e pela Bovespa para os brasileiros e o resultado foi que as informações divulgadas por ambos são divergentes, confirmando a complexidade do sistema tributário brasileiro.

Palavras-chaves: Complexidade. Carga Tributária. Sistema Tributário Brasileiro. Lei nº 12.741/12. Transparência.

1 INTRODUÇÃO

Há anos discute-se sobre a necessidade da reformulação e redução do número de tributos existentes no sistema tributário brasileiro ou até mesmo da criação de um imposto único devido à complexidade e dificuldade de compreensão e análise do mesmo. Outro

assunto em pauta é o contraponto apresentado pela carga tributária alta e complexa no Brasil frente aos serviços públicos escassos, o que torna fértil este campo de estudos.

Além de retratar a organização do sistema tributário brasileiro, o posicionamento do Brasil no Ranking mundial dos tributos, tanto com relação à arrecadação quanto no retorno dos tributos para a população, o referencial teórico foi estruturado sobre dois pilares: a criação da Lei 12.741/12, denominada lei da transparência, cujo objetivo é demonstrar aos contribuintes e consumidores finais a carga tributária de cada produto, nas Notas e Cupons Fiscais e o princípio da seletividade, que neste caso, enfatiza o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que tem sua alíquota graduada conforme a essencialidade.

Desta forma, se um consumidor final estiver disposto a “descobrir” qual a real carga tributária do item que está adquirindo terá um árduo caminho a ser percorrido e várias fontes de busca: O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), órgão de pesquisas tributárias, que determina o percentual a ser destacado nos documentos fiscais conforme metodologia de cálculo própria, a legislação, que deverá abranger as esferas federais, estaduais e municipais, e por fim, caso queira saber a carga tributária de uma determinada empresa, poderá recorrer à Demonstração de Valor Adicionado (DVA), caso a mesma seja obrigada a divulgar conforme determinação da legislação vigente.

Emerge então a seguinte pergunta de pesquisa: **Há diferença significativa entre os dados referentes as carga tributária das empresas brasileiras divulgados na DVA, no IBPT e na TIPI?**

O presente estudo justifica-se pelas discussões constantes sobre a complexidade do sistema tributário, a questão de uma reforma nesta esfera e a redução do número de tributos divididos nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal. A opção em estudar a carga tributária nos diversos setores da economia tem como intuito apurar se há divergências de um setor para outro e se há iniquidade nos mesmos. Por fim, ao apurar o quanto da riqueza das empresas é repassado aos cofres públicos por meio da análise da DVA será possível verificar se há proximidade com o percentual de tributos elencados na Lei 12.741/12.

Constituiu-se como objetivo geral deste estudo analisar a tributação nas empresas dos diversos setores da economia e como objetivos específicos (I) Promover o estudo acerca da complexidade na esfera tributária brasileira. (II) Promover o estudo da teoria versus a realidade para mostrar a eficácia da lei 12.741/12. (III) Elaborar um comparativo acerca da diferença da carga tributária entre os setores da economia sob o princípio da essencialidade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Pela Lei nº 5.172, o Artigo Terceiro do Código Tributário Nacional especifica que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa e plenamente vinculada”.

Segundo Rezende, et al. (2010) o tributo é conceituado como uma obrigatoriedade a partir da incidência e de um fato gerador tendo a prestação efetuada em dinheiro e devido a instituição legal, a administração pública deve agir sobre a forma e os limites fixados na mesma. Possui a finalidade básica de retorno para os cidadãos em forma de melhorias nos serviços públicos prestados pelo Governo e atendimento às necessidades básicas previstas na constituição.

Segundo Rezende, et al. (2010), os tributos estão divididos em espécies, de forma que permite ao estado estruturar e cobrar os mesmos. A primeira delas são os impostos que são decorrentes de fatos geradores e é independente de contraprestações estaduais favoráveis ao contribuinte, a segunda delas são as taxas, que ocorrem quando há utilização efetiva ou parcial de serviços públicos, por fim, as contribuições de melhorias, que são compulsórias quando existe algum beneficiamento trazido por obras públicas.

Segundo Neri (2007), é comum os livros e textos de Finanças Públicas apresentarem uma Curva de Laffer em forma de sino, isso significa que quanto maior a alíquota, menor a base de arrecadação de impostos, ou seja, quando há aumento no número de tributos, há até certo ponto a elevação na arrecadação tributária, o que é chamado de ponto ótimo. Caso ocorra a criação de mais tributos, haverá a diminuição da arrecadação, desaquecendo a economia e estimulando a informalidade, ou seja, a sonegação.

O problema na tributação brasileira é que historicamente, as reformas são discutidas com essência da macroeconomia, recentemente, com a microeconomia, mas raramente com objetivos sociais (NERI, 2007). Assim, o retorno de benefícios provenientes do pagamento de altos impostos fica em segundo plano.

Segundo Spilborghs (2013), há conflitos entre os impostos, no caso, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS), Imposto Sobre Serviços de

Qualquer Natureza (ISS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A Lei contempla uma parte ampla, limitando-se nas explicações, consequentemente comprometendo o entendimento. Porém, em suma, o IPI é um imposto federal, tributado a partir de um bem industrializado devido ao processo produtivo. O ICMS é um imposto estadual, tributado a partir da entrega do bem, ou seja, a circulação de mercadorias e é independente do processo produtivo. O ISS é um imposto municipal que possui como fato gerador a prestação do serviço discriminado pela Lei Complementar nº 116/2003.

Para Uemura (2010), a legislação atual é ultrapassada e a Lei Complementar nº 116/2003 é confusa, permitindo a incidência da bitributação com o ISS. Isso acontece devido à ocorrência de operações interestaduais, pois há divergência sobre o aspecto da hipótese de incidência entre o estado do prestador do serviço e o estado que foi prestado o serviço, gerando conflitos.

Segundo o *The Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) a economia brasileira no ano de 2014 perdeu o impulso, mas a inflação permanece. O Banco Central tenta reduzir a inflação, mas é necessário para o crescimento que governo reaja rapidamente, investindo em infraestrutura, barreiras comerciais e na reforma tributária.

2.1 Organização do setor tributário brasileiro

Santiago, et al. (2006), citam que no contexto histórico mundial e brasileiro é impossível saber o momento exato que começou a tributação, o que se sabe é que sempre houve a necessidade da manutenção das comunidades humanas, desta forma, houve a dependência da arrecadação de recursos, que seria a capacidade contributiva.

Para Cristóvam (2012), o Brasil possui uma característica federal única, com autonomia na administração, no gerenciamento, nas finanças e na política nas três esferas (federal, estadual e municipal) de entes federados, esses, possuem específicas competências legislativas e até mesmo quanto à tributação.

Pesquisas do ano de 2013 do Impostômetro (idealizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação) apontam cerca de quarenta e oito impostos federais, cinco estaduais e dez municipais. Observa-se que desta forma, a tributação brasileira é complexa, podendo causar a bitributação, dificultando a comercialização e negociação interna e a externa, ratificando a necessidade de uma reforma tributária.

Atualmente a globalização se faz presente, portanto, ocorreu a criação de blocos econômicos para facilitar negociações intergovernamentais. Assim o governo brasileiro, a fim de aperfeiçoar a relação com os outros países procura fazer reformas tributárias para padronização (CRISTOVÁM, 2012). Ao existir um padrão, existe a facilitação no compartilhamento e integralização das informações.

Segundo um estudo da Associação Brasileira Pró-Desenvolvimento Regional Sustentável - ADIAL Brasil (2009), a última grande reforma ocorreu em 1965, onde aconteceu a criação de um sistema tributário nacional integrado baseado na fase do Milagre Brasileiro, período que o Produto Interno Bruto (PIB) cresceu 10% ou mais em um ano, houve elevada concentração da renda e aumento da desigualdade social, ou seja, o Milagre Brasileiro não pode ser considerado uma fase positiva no contexto histórico.

Seguindo a tendência da globalização, o Brasil pertence a um bloco econômico chamado Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), que foi instituído em 1991 pelo Tratado de Assunção. Além do Brasil, os atuais signatários são a Argentina, Paraguai e Uruguai (MARTINS, 1997).

Segundo Cristóvam (2012), os países constituintes do MERCOSUL possuem divergências econômicas, o Índice do Valor Agregado (IVA), que é o imposto incidente sobre bens e serviços referente às mercadorias, é diferente, causando certa turbulência nos mercados econômicos de cada país, com isso, é gerado superávit para o Brasil e para a Argentina que compõem as maiores economias do Bloco. Dessa forma, é perceptível a necessidade de uma harmonização tributária no MERCOSUL para que seja atingido o propósito de harmonização e padronização das informações e negociação com igualdade.

O economista Marcos Cintra é o percussor do Imposto Único no Brasil e Neto (1991) cita que o economista repercutiu nos anos 90 a ideia da adoção do Imposto Único sobre Transações (IUT), baseando-se no fato de que nos países europeus que adotaram o IUT registraram crescimentos econômicos. O imposto consiste em reduzir todos os impostos em um único tributo.

Inicialmente com o IUT a cada transação, 1% do valor, iria para a conta credora e 1% para a devedora, desta forma o Tesouro Nacional seria o beneficiário automático do produto da arrecadação, a alíquota de 1% seria suficiente para arrecadar 23% do PIB, valor equivalente à média histórica do Brasil na época. No ano de 2013, aproximadamente, segundo Marcos Cintra, seria necessário aplicar a alíquota de 2,81% devido à média de carga

tributária atual de 35% do PIB. Desta forma, seriam cobrados 2,81% sobre cheques, ordens de pagamentos, Documento de Ordem de Crédito (DOC), Transferência Eletrônica Disponível (TED), transferências eletrônicas, entre outras.

O IUT além de facilitar o sistema tributário brasileiro, diminuiria a sonegação fiscal e os custos tributários para as empresas e os trabalhadores, confirmando a ideia de Neri (2007), porém o que na prática talvez fosse o ideal, atualmente é considerado como uma utopia nacional.

2.2 O papel do Instituto Brasileiro De Planejamento e Tributação (IBPT) no sistema tributário nacional

Com objetivo de aumentar a lucratividade empresarial, o crescimento da economia e da sociedade como um todo, o IBPT transformou-se na principal entidade brasileira privada em termos tributários. Em 2005 o instituto idealizou a frente brasileira contra a Medida Provisória 232, que aumentava impostos para o setor de serviços. Foi então que em 20 de abril de 2005 foi inaugurado o Impostômetro.

Segundo a Associação Comercial de São Paulo (ACSP), o Impostômetro é uma “Ferramenta Permanente de Acompanhamento das Receitas Tributárias”. Foi criada pela ACSP em parceria com o IBPT cujo objetivo, segundo Amaral, coordenador de estudos do IBPT é transparecer ao contribuinte os impostos pagos para posteriormente, cobrar dos governantes uma melhor aplicação do dinheiro arrecadado.

O Impostômetro segue como base da metodologia de cálculo dos impostos a extração de dados da Caixa Econômica Federal, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), da Receita Federal, da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas da União. Sendo possível desta forma, calcular os impostos nas esferas federais, estaduais e municipais com a margem de erro para Brasil, União, Estados e tributos de 2% e dos municípios de 3,5%.

O IBPT foi fundamental para a criação da Lei 12.741/2012 conhecida como Lei de Olho no Imposto ou como Lei da Transparência Fiscal. Ela foi criada por iniciativa popular visto que segundo uma de suas pesquisas, o brasileiro trabalha aproximadamente cinco meses para o pagamento dos impostos.

Ainda segundo o IBPT, através da Lei 12.741/12, tornou-se caráter obrigatório a evidenciação aproximada dos tributos federais, estaduais e municipais na nota ou cupom fiscal, caso estes tributos incidam na formação do preço de venda para o consumidor final.

Porém, o IBPT reconhece o despreparo dos empreendedores brasileiros. Muitos ainda não possuem sistemas informatizados de emissão de notas fiscais e, para esses a Lei prevê que informem a carga tributária em cartazes ou murais.

O Governo publicou em 05 de junho de 2014 a Medida Provisória 649 que estendeu por mais sete meses a adaptação das empresas quanto à Lei, cuja fiscalização será somente com caráter de orientação até 31 de dezembro de 2014. Segundo a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 649, EMI nº 00004/2014 SMPE/MF/MJ, redigida pelos políticos Domingos, Mantega e Cardozo, a Lei e a sua adequação é complexa, por essa razão foi necessário a ampliação do prazo para regulamentação.

2.3 Ranking dos tributos no mundo

O estudo feito em 2013 pelo IBPT, cujo título Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade (IRBES) comparou a carga tributária com o PIB e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Este estudo analisou trinta países com carga tributária elevada e o retorno em bem estar para a população, conforme disposto no quadro 1:

Discriminação	ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE				
	Ano 2011	Ano 2012	Índice Obtido	Resultado	Resultado
Ranking 30 países de maior tributação	Carga Tributária sobre o PIB	IDH	IRBES	Ranking	Ranking Anterior
Estados Unidos	25,10%	0,937	165,78	1º	2º
Austrália	25,60%	0,929	164,53	2º	1º
Coréia do Sul	25,90%	0,909	162,48	3º	3º
Japão	27,60%	0,912	160,78	4º	4º
Irlanda	28,20%	0,916	160,43	5º	5º
Suíça	28,50%	0,913	159,83	6º	6º
Canadá	31,00%	0,911	156,79	7º	7º
Nova Zelândia	31,70%	0,919	156,66	8º	8º
Israel	32,60%	0,900	154,01	9º	10º
Espanha	31,60%	0,885	153,89	10º	9º
Eslováquia	28,80%	0,840	153,28	11º	11º
Grécia	31,20%	0,860	152,22	12º	12º
Uruguai	27,18%	0,792	151,06	13º	13º
Islândia	36,00%	0,906	150,61	14º	14º
Alemanha	37,10%	0,920	150,54	15º	15º
República Tcheca	35,30%	0,873	148,61	16º	16º
Reino Unido	35,50%	0,875	148,55	17º	18º

Eslovênia	36,80%	0,892	148,50	18°	17°
Luxemburgo	37,10%	0,875	146,71	19°	19°
Noruega	43,20%	0,955	146,50	20°	20°
Argentina	33,50%	0,811	145,41	21°	21°
Hungria	35,70%	0,831	144,58	22°	22°
Áustria	42,10%	0,895	142,66	23°	23°
Suécia	44,05%	0,916	141,15	24°	24°
Bélgica	44,00%	0,897	140,65	25°	27°
Itália	42,90%	0,881	140,55	26°	26°
Finlândia	43,40%	0,892	140,91	27°	25°
França	44,20%	0,893	140,08	28°	29°
Dinamarca	45,00%	0,901	139,84	29°	28°
Brasil	36,02%	0,730	135,63	30°	30°

Quadro 1 - Índice de retorno ao bem estar da sociedade e ranking da carga tributária.

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

Percebe-se a necessidade da relação entre o pagamento dos impostos pela carga tributária com o retorno para a população, por essa razão houve a relação entre a carga tributária com o IDH, calculando o índice de retorno ao bem estar da sociedade.

Países como Estados Unidos, Austrália, Coreia do Sul, Japão e Irlanda estão, segundo o estudo, pelo segundo ano consecutivo nas primeiras posições, enfatizando o quanto se importam no retorno da alta carga tributária para a população.

O Brasil ocupou em 2011 e 2012 a última posição do ranking, ficando atrás de países da América do Sul como Uruguai (13ª posição) e Argentina (21ª posição), confirmando que é o país que menos investe o arrecadado com a alta carga tributária com o bem estar para os cidadãos.

Segundo Ribeiro (2005), a carga tributária é o produto obtido pela arrecadação tributária sobre o PIB. A carga tributária é o que a população paga a fim de financiar os gastos públicos, com o interesse de retorno em bem estar social, qualidade de vida e melhorias em geral. O PIB representa a soma de todos os bens e serviços produzidos em uma região em um determinado período. Logo, a carga tributária representa a porcentagem arrecadada pelo governo sobre o que é produzido no país.

2.4 Retornode benefícios provenientes do pagamento de impostos para a população

O Sistema Tributário Brasileiro é bastante polêmico segundo Afonso et al. (1998). Desde os anos 90 as propostas sobre uma reforma tributária geram repercussões. Ao comparar os países da América Latina, o Brasil possui o maior percentual de carga tributária.

Em 1996 a carga tributária atingiu 28,9% do PIB, porém esse percentual foi inferior à carga verificada nos países europeus, onde a mesma atingiu de 35% a 50% do PIB, porém, nesses países, uma parcela importante dos tributos é destinada ao financiamento da previdência social, ou seja, retornando para a população. Caso fossem retiradas as contribuições para previdência social, o peso da carga tributária brasileira cairia para 23% do PIB, podendo assim ser comparada com a carga tributária dos Estados Unidos e sendo superior à do Japão (AFONSO et al., 1998).

Assim, a carga tributária brasileira pode ser comparada às cargas de países como Estados Unidos e Japão ao mesmo tempo em que a torna incompatível com estes países, já que eles investem no retorno para seus cidadãos, ao contrário do que acontece no Brasil.

Segundo uma pesquisa realizada em 2013 pelo IBPT, o Brasil possui a 12ª maior carga tributária do mundo e o pior percentual de retorno para a população, nesta questão, perde apenas para alguns países europeus, nos quais o retorno para os cidadãos é alto, ou seja, eles não precisam recorrer a serviços privados. Para o IBPT, mesmo aqueles que são isentos ao pagamento de impostos como Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto de Renda da Pessoa Física, pagam altos impostos em itens considerados essenciais, como arroz, feijão, com a carga tributária em torno de 17%.

Ao considerar os 10 últimos anos, a arrecadação tributária cresceu 3,63%, uma média de 0,36 pontos percentuais por ano. Em 2012 os brasileiros pagaram em média R\$ 4,36 bilhões por dia, ou R\$ 181,81 milhões por hora, ou R\$ 3,03 milhões por minuto ou R\$50.502,74 por segundo de impostos. Ainda em 2012 cada brasileiro pagou em média R\$8.230,31 de tributos, ou seja, dividindo o valor por 12 o resultado médio mensal pago é R\$685,86 e considerando o salário mínimo do período de R\$ 622,00 é possível visualizar a excessiva carga tributária brasileira (AMARAL et al., 2013). Confirmando a desigualdade que a alta carga tributária e o sistema tributário defasado causam.

Com a globalização, o Brasil teve uma abertura na economia observando a importância de uma harmonização fiscal para equidade com o resto do globo. Com o Plano Real, ocorreu elevação da receita pública. Desde 1994, a carga tributária brasileira fica em

torno de 29% do PIB, em 2012, bateu o recorde histórico, atingindo 36,27% do PIB (IBPT, 2012).

Segundo análise de Draibe (1993 apud SILVEIRA, 2008), o estado do bem-estar social brasileiro não é o mesmo que no âmbito internacional. Isso ocorre devido ao reflexo de baixa eficácia, desigualdade, financiamento e burocracia que são características presentes na política social brasileira. O financiamento baseia-se em uma multiplicidade dos tributos e contribuições indiretas, já a burocracia, é pouco transparente.

Desta forma, é de extrema importância uma reforma para regulamentação do mercado, pois a falta dela causa a desigualdade, logo afeta o desenvolvimento econômico, especialmente nos âmbitos de superprodução e subconsumo (SILVEIRA, 2008).

2.5 Princípio da essencialidade dos tributos

Segundo Danilevicz (2008), embora as pessoas sejam diferentes em todos os aspectos, elas são iguais perante a lei, portanto para compensar as diferenças, utiliza-se a igualdade material. O princípio da seletividade determina que o governo aplique as alíquotas de forma a graduar a carga tributária de acordo com a essencialidade dos produtos e serviços.

Campos (2012) afirma que a seletividade é uma ferramenta de auxílio ao legislador, definindo a quem se deve tributar. Ele afirma que a seletividade reflete na essência, daí surge a relação entre os dois princípios. Ao selecionar os produtos mais essenciais, a alíquota aplicada sobre eles deverá ser menor que a aplicada em produtos considerados menos essenciais, ou seja, supérfluos.

Tilbery (1980 apud GIGANTE, et al. 2010) confirma que selecionar e impor impostos sobre o consumo em função da essência significa frear o consumo dos produtos indesejáveis ou de menor necessidade para nivelar as bruscas diferenças no consumo das classes sociais, permitindo assim, o cumprimento da meta de distribuição de renda.

O governo sabe que ao aumentar os tributos, estará contribuindo para um processo de inflação nos custos, onde o consumidor final é quem assume os impostos embutidos no preço dos produtos de consumo adquiridos (TILBERY, 1980 apud GIGANTE, et al. 2010). Portanto, selecionar a essência, possui um objetivo intrínseco: o socialismo, proporcionando igualdade e acesso da parte da população até então considerada inacessível, devido à carga tributária.

Segundo Silveira (2008), a questão de igualdade moral conflita-se com as desigualdades econômicas geradas pela dinâmica de mercado atual. Assim, as políticas de

financiamento de proteção social visam o equilíbrio da parte dos mais e menos favorecidos, mantendo a igualdade.

2.5.1 Princípio da essencialidade do IPI

Ao analisar os Impostos Sobre Produtos Industrializados (IPI), Marques, et al. (2012) cita que o IPI é seletivo à essencialidade do produto. A seletividade traça a necessidade e a superfluidade de um produto, visando à isenção ou privilégio com a aplicação de alíquotas mais baixas nos bens e serviços julgados essenciais para a população. Assim, segundo Baleeiro (1977 apud MARQUES, 2012), as mercadorias essenciais devem possuir uma alíquota menor, enquanto as supérfluas devem possuir alíquotas maiores.

O Princípio da Essencialidade do IPI se confirma através do artigo 153, § 3º, I, da Constituição Federal onde expõe que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Quanto maior o grau de essencialidade do produto menor deve ser a alíquota do IPI, pois conforme Valle(2012) a legislação obriga a observância da seletividade em função da essencialidade do mesmo.

Tilbery (1970 apud VALLE, 2012) divide a base para a confirmação da essencialidade do IPI em três categorias: (I) bens de primeira necessidade, dos quais todos precisam e são essenciais para a subsistência; (II) bens com um considerado grau de utilidade, porém não essencial para a sobrevivência da população e (III) os bens de luxo considerados supérfluos.

Segundo o Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM (2000), ainda existem benefícios fiscais em âmbitos federais, federais regionais, estaduais e municipais para os setores industriais e de mineração voltados para a estimulação de exploração, desenvolvimento de áreas, exportação, infraestrutura e modernização. Porém, o governo vem diminuindo-os ao longo dos anos.

3 METODOLOGIA

A função da metodologia é mostrar como foi feita a pesquisa, ajudar a refletir e instigar o leitor a ter um olhar curioso, indagador e criativo sobre o mundo (Silva, et al., 2005). Desta forma, o presente estudo pretendeu investigar se os valores totais de tributos divulgados pelas empresas a partir da Lei 12.714 ou Lei de Olho No Imposto correspondem à realidade apresentada nas demonstrações contábeis extraídas da DVA do site dabolsa de valores de São Paulo(Bovespa), além de verificar se as cargas tributárias encontradas se

aproximam do princípio da essencialidade, ou seja, se a seletividade interfere na composição da carga tributária.

Foi uma pesquisa descritiva, que segundo Gil (2008), demonstra as características de determinadas populações ou fenômenos, com abordagem econômica.

O tipo de pesquisa consistiu em um estudo documental que segundo Gil (2008) consiste em materiais que ainda não receberam uma análise, ou seja, que ainda podem ser reelaborados, nos quais foram comparados os dados como impostos e receita brutados anos de 2012 e 2013, extraídos do relatório de Demonstração do Valor Agregado do site da Bovespa com os dados de impostos pela Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) fornecidos pela tabela IBPTax disponível no site do IBPT.

A divisão por setores da economia obedeceu à classificação proposta pela Economia, utilizada por Bonfim (2013).

Foram selecionadas amostras de duas empresas para cada setor da Economia. Em alguns casos, ocorreu grande diferença do percentual apurado entre as duas primeiras empresas, portanto foi selecionada amostra de uma terceira empresa.

Após a seleção das empresas, foram tabulados no Excel os dados da DVA extraídos da Bovespa. Assim, foi feito o cálculo de divisão dos Impostos, Taxas e Contribuições pela Receita Bruta. Em seguida, houve a comparação com o resultado obtido pela média aritmética dos NCM apurados, esta NCM foi coletada através da relação com ficha cadastral da empresa na Bovespa, nos campos de Atividade Principal e Classificação Setorial e a tabela IBPTax disponibilizada pelo site do IBPT.

Dos dados obtidos neste processo, somente aquele com maior percentual de alíquota por empresa foi utilizado, para assim ser comparado através do setor correspondente e não mais pela empresa.

Os dados coletados foram tabulados e analisados via Excel com apoio literário científico e embasamento de leis a fim de efetuar uma pesquisa quantitativa, que traduz numericamente as análises realizadas de opiniões e informações (MORESI, 2003).

4ANÁLISE DE DADOS

A análise consistiu na apresentação de quadros e gráficos decorrentes de estudos dos documentos pesquisados. Foram abordados pontos como o princípio da essencialidade

segundo o IPI, carga tributária brasileira sobre os produtos e serviços e dados divulgados pelo IBPT em relação aos setores da Economia.

4.1 A essencialidade conforme IPI

A essencialidade segundo Danilevicz (2008) aborda que o governo gradue as alíquotas na intenção de igualdade ao acesso de mercadorias e serviços essenciais para uma vida digna para uma pessoa. Assim, tem-se a apresentação do estudo das alíquotas de IPI aplicadas nos setores, que foi comparado com a verdadeira essência e a superfluidade existente na atualidade.

Os quadros abaixo contêm o percentual de IPI incidente sobre os setores da Economia no ano de 2014, já que o governo pode alterar para estimular ou frear a comercialização de determinado produto (TILBERY, 1980 apud GIGANTE, et al., 2010).

O conteúdo foi dividido em dois quadros, um de indústrias e comércios e outro de serviços. No quadro 2, os setores que possuem maior percentual de carga tributária são o de comércio e o de eletroeletrônicos, já o menor, é correspondente aos setores de agro e pesca, alimento e bebidas, petróleo e gás, têxtil. Ressalta-se que quanto maior o percentual, menor a essência do produto (MARQUES et al., 2012).

SETOR	IPI
Agro e pesca	0,00%
Alimentos e bebidas	0,00%
Petróleo e gás	0,00%
Têxtil	0,00%
Mineração	5,00%
Papel e celulose	5,00%
Máquinas industriais	5,75%
Química	7,00%
Siderurgia e metalurgia	7,50%
Comercio (atacadista, lojas, etc.)	12,50%
Eletroeletrônicos	12,50%

Quadro 2 – IPI referente aos setores.

Fonte: Os autores, a partir dos resultados obtidos.

O quadro 3 apresenta os setores de serviços que não possuem IPI incidente, pois em serviços não ocorre à incidência do tributo, somente de ISS (SPILBORGHS, 2013).

SERVIÇOS	
SETOR	IPI
Construção	Não possui IPI

Finanças e seguros	Não possui IPI
Fundos	Não possui IPI
Outros (serviços pedagógicos)	Não possui IPI
Software e dados	Não possui IPI
Telecomunicações	Não possui IPI
Serviços de Transporte	Não possui IPI

Quadro 3 – Índices referentes ao setor de serviços.

Fonte: Os autores, a partir dos resultados obtidos.

Estes quadros confirmam o propósito da essencialidade de acordo com o IPI conforme citado por Marques, et al. (2012), itens considerados supérfluos devem ter maior alíquota incidente que os considerados essenciais. Permitindo desta forma que a igualdade seja efetivada além de retornar certo bem-estar para a população com o poder aquisitivo acessível (SILVEIRA, 2008).

4.2 Análise conforme dados da Bovespa e IBPT

Os gráficos que se seguem apresentam a comparação das alíquotas médias encontradas a partir das demonstrações financeiras das empresas e as alíquotas disponibilizadas pelo IBPT.

Eles foram criados a partir da extração dos dados de Receita Bruta e Impostos, Taxas e Contribuições da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) das empresas que possuem ações negociadas pela Bovespa e também pelo cálculo de média das alíquotas e impostos extraídos através das NCMs dos produtos de cada empresa pela divulgação do IBPT.

4.2.1 Análise conforme dados do ano de 2012

O gráfico 1 contém em evidência, a comparação dos dados de tributação média dos setores do ano de 2012 com o ano de 2013 e o IBPT.

A coluna vermelha intitulada 2012 refere-se ao percentual apurado em relação aos cálculos realizados referentes à DVA no período de 2012. A azul, intitulada 2013, refere-se também aos cálculos com base na DVA, porém, no período de 2013, por fim, a coluna verde, intitulada IBPT, refere-se à média dos percentuais obtidos através dos NCMs na tabela divulgada pelo IBPT.

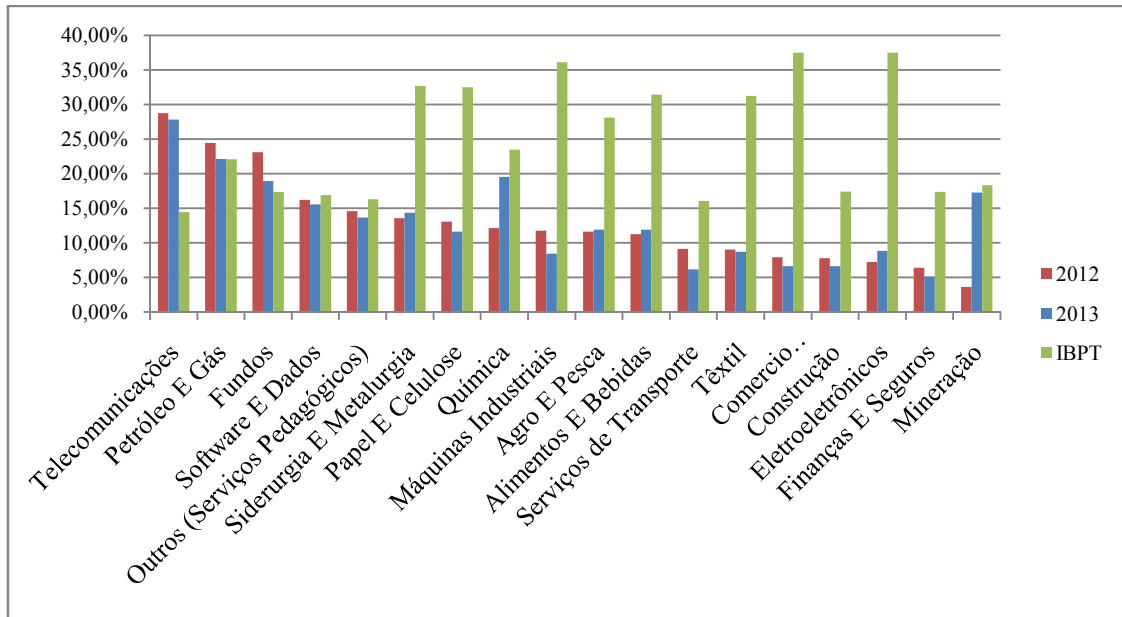


Gráfico 1 – Ranking dos impostos em relação ao ano de 2012.

Fonte: Os autores, a partir dos resultados obtidos.

Observa-se que o setor de telecomunicações apresentou a maior incidência de impostos, com o percentual médio de 28,74% enquanto o setor menos incidente foi o de mineração, com 3,60%. Comparando 2012 com 2013, no primeiro ano ocorreu uma maior incidência da carga tributária, com exceção de seis setores (siderurgia e metalurgia, química, agro e pesca, alimentos e bebidas, eletroeletrônicos e mineração).

O setor de eletroeletrônicos se beneficiou em 2012, pois segundo o governo brasileiro houve redução de IPI para a linha branca (fogões, geladeiras, tanquinhos e máquinas de lavar) a fim de estimular o consumo e fortalecer a economia e por esta razão, este setor não seguiu os parâmetros de essencialidade de IPI conforme o quadro 2 e 3 (ARTIGO 153, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). O setor de mineração deveria ser um com a carga tributária mais elevada segundo a essencialidade do IPI (VALLE, 2012), porém segundo o DNPM (2000), existem benefícios fiscais para a mineração.

Confirma-se o estudo realizado em 2014 pelo IBPT que os brasileiros pagam altos impostos inclusive para bens considerados essenciais. Segundo os quadros 1 e 2, serviços não possuem IPI e no gráfico entre dezoito setores, os serviços como telecomunicações (1ª posição), fundos (3ª posição), software e dados (4ª posição), serviços pedagógicos (5ª posição) e os setor petróleo e gás (2ª posição) deveriam ocupar posições mais baixas, já que segundo os quadros 2 e 3, são mais essenciais.

Os setores como siderurgia e metalurgia (6ª posição), papel e celulose (7ª posição), química (8ª posição) e máquinas industriais (9ª posição) estão correspondentes com o quadro 1. Segundo Valle (2012), a legislação obriga selecionar em relação à essência, portanto, as alíquotas elevadas, são menos essenciais, sendo supérfluas.

Em geral, os resultados obtidos pela análise do gráfico não correspondem aos quadros 2 e 3, referentes ao princípio da essencialidade conforme o IPI, ocorrendo divergências dos fundamentos.

Destaca-se a enorme discrepância dos dados obtidos em 2012 e em 2013 com os dados apurados e demonstrados segundo a Lei da Transparência.

4.2.2 Análise conforme dados do ano de 2013

O gráfico 2 contém em evidência, a comparação dos dados de tributação média dos setores do ano de 2013 com o ano de 2012 e o IPBT.

A coluna azul, intitulada 2013, refere-se ao percentual apurado em relação aos cálculos realizados referentes à DVA no período de 2013. A vermelha, intitulada 2012, refere-se à mesma metodologia utilizada na azul, porém, no período de 2012, a verde, intitulado IBPT, refere-se à média dos percentuais apurados pelo imposto do NCM apurado através da tabela divulgada pelo IBPT.

O gráfico 2, pouco diverge do gráfico 1. Aponta que novamente o setor de telecomunicações obteve a maior incidência de impostos do ano com alíquota média de 27,81%, seguido de petróleo e gás 22,14%, e química com 19,53%. Observa-se que 12 dos 18 setores estudados pagaram menos impostos que em 2012.

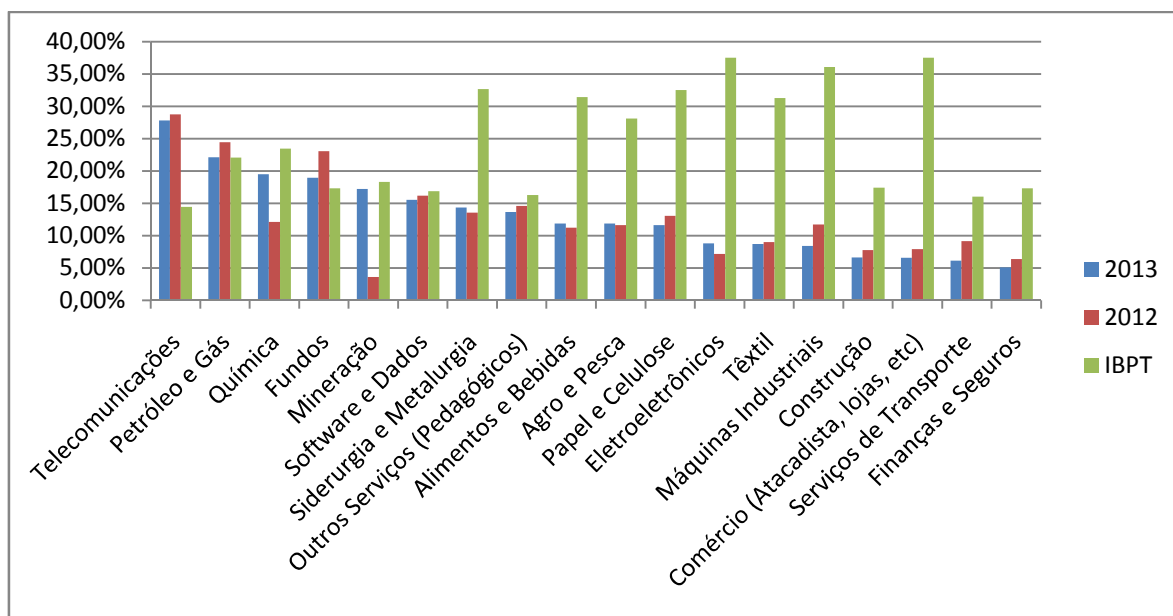


Gráfico 2 - Ranking dos impostos em relação ao ano de 2013.

Fonte: Os autores, a partir dos resultados obtidos.

O setor de petróleo e gás (2ª posição) novamente não seguiu o princípio da essencialidade conforme o IPI segundo Valle (2012), ele deveria ter uma alíquota mais baixa, já que de acordo com o quadro 1, petróleo e gás possui uma alíquota de IPI correspondente a 0%, logo, é essencial.

O setor de mineração passou da última para a quinta posição, isso ocorre devido a explicação do DNPM (2000), sobre os incentivos fiscais. Os benefícios fiscais para este setor provavelmente diminuiu, logo se evidenciou a essencialidade conforme o IPI que possui uma alíquota de 5%. Mais uma vez, é evidente a diferença dos resultados apurados em 2012 e em 2013 com os resultados demonstrados pela Lei da Transparência.

4.2.3 Análise conforme dados do IBPT

O gráfico 3 evidencia a comparação dos dados de tributação média dos setores do IBPT com os anos de 2013 e 2012.

A coluna verde, intitulada IBPT, refere-se à média dos percentuais apurados pelo imposto do NCM apurado através da tabela divulgada pelo IBPT, a azul, intitulada 2013 refere-se ao percentual apurado em relação aos cálculos realizados referentes à DVA no período de 2013, a vermelha, intitulada 2012, refere-se à mesma metodologia utilizada na coluna azul, porém, no período de 2012.

O gráfico 3 mostra a grande divergência das alíquotas informadas pelo IBPT com as alíquotas apuradas nas demonstrações financeiras das empresas através de cada Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) dos setores.

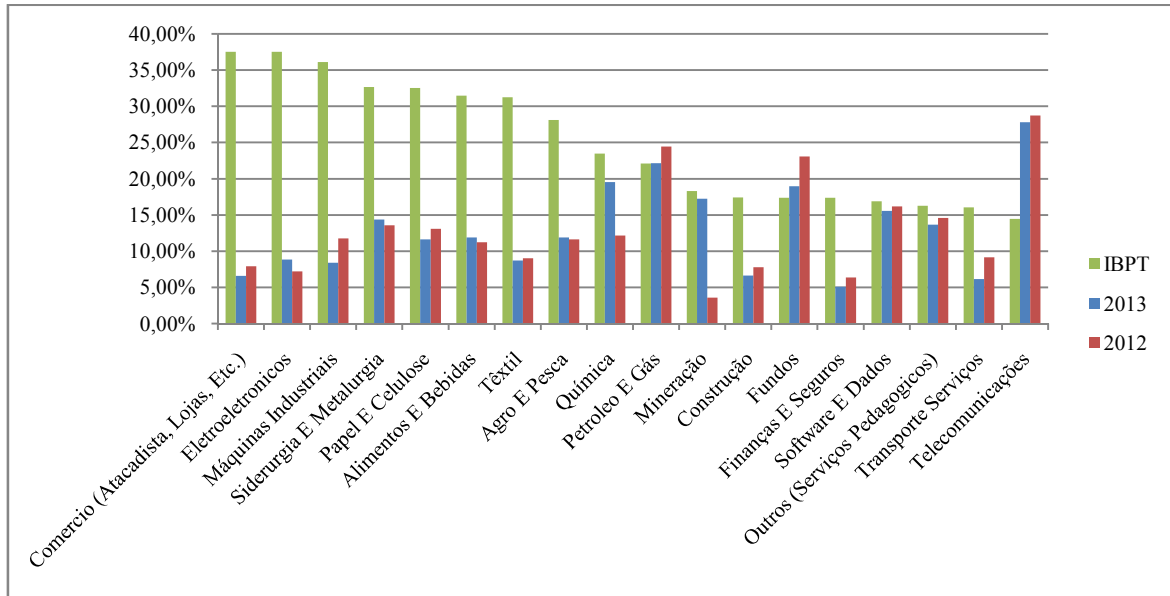


Gráfico 3 - Ranking dos impostos em relação ao IBPT.

Fonte: Os autores, a partir dos resultados obtidos.

Observa-se que a maioria dos setores com exceção de química, petróleo e gás, mineração, fundos, software e dados e os serviços pedagógicos apresentaram grande diferença nos valores informados pelos conceitos utilizados nos anos de 2012 e 2013.

Enquanto, em 2013 e 2012 o setor de telecomunicações ficou em primeiro no ranking de pagamento de tributos, conforme gráfico 1 e 2, no gráfico 3 o mesmo setor está em último lugar, ou seja, segundo o IBPT o setor de telecomunicações é o que menos pagou impostos com base nos setores estudados, além disso, confirma a essencialidade conforme o IPI citado por Valle (2012) em relação a este setor.

As informações do IBPT correspondem com a essencialidade conforme IPI. Todos os setores constantes no quadro 2 ocupam as últimas posições no gráfico 3, enquanto as maiores alíquotas apresentadas no quadro 1 são encontradas nas primeiras posições do gráfico 3.

Ao apurar diferenças exorbitantes entre os dados da Bovespa com os do IBPT, confirma-se a complexidade do sistema tributário brasileiro, havendo a necessidade da tão repercutida reforma tributária no Brasil (AFONSO, 1998).

Segundo Draibe (1993 apud SILVEIRA, 2008), o estado do bem estar social do brasileiro é diferente do encontrado internacionalmente devido à multiplicidade de tributos e

contribuições indiretas, que ficam escondidas nos preços pagos, resultando em uma carga tributária altíssima e com pouca transparência. O que foi confirmado no estudo, visto que itens considerados essenciais pelo princípio da essencialidade, foram os que mais tiveram alta carga tributária incidente conforme o apurado nos gráficos 1 e 2.

Com essas divergências, a harmonização contábil torna-se esquecida, deveria existir um sistema de registro contábil com informações integradas e harmonizadas, portanto, tais informações deveriam no mínimo ser correspondentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo foi realizado a fim de elaborar uma análise acerca do complexo sistema tributário brasileiro, com a verificação da teoria versus realidade para mostrar a eficácia da Lei 12,741/12 e a comparação da diferença tributária entre os setores da economia sob o princípio da essencialidade. Assim, constatou-se que há diferença significativa entre os dados referentes à carga tributária das empresas divulgados na DVA, no IBPT e na TIPI.

Embora no Brasil existam políticas de harmonização com conceitos de transparência, o sistema tributário está defasado, necessitando de uma reforma política para moldar uma nova política tributária, pois foi constatado que não há harmonização e integração eficaz caso ainda existam diferenças, como exemplo do MERCOSUL que o Brasil e a Argentina se beneficiam devido às diferenças de IVA.

O Brasil ainda está muito longe de oferecer uma política tributária que semeie a igualdade a todos e que atenda a população com serviços públicos de qualidade onde todos possam desfrutar e não precise recorrer a serviços privados. O que se vê é a falta de despreparo dos senhores representantes da massa, embora existam políticas utilizadas corretamente como a da essencialidade do IPI. Existe ainda uma grande onda de corrupção que resulta no não retorno de melhorias das altas cargas tributárias para a população.

Constatou-se que todo brasileiro paga o preço com uma elevada carga tributária embutida. Projetos como a Lei 12.741/2012 podem ser considerados como um ato nobre, que permitem o acesso à informação para população, pois todos possuem o direito de saber o quanto excessivo é a cobrança de impostos no país. Intrinsecamente, ao evidenciar a elevada carga tributária, há a exigência de uma reforma tributária, pois no site do Impostômetro evidencia os valores recolhidos e em que esses valores poderiam ser convertidos, mostrando a insatisfação da população com o sistema tributário atual.

Porém a insatisfação é ainda maior ao que se observa nesse estudo, pois as informações que são disponibilizadas para o público são passíveis de questionamento, visto que não existe compatibilidade nas informações divulgadas nos âmbitos do IBPT e da Bovespa.

O que se observa é que tanto a Bovespa quanto o IBPT possuem enorme credibilidade, porém, os dados são incompatíveis. Os dados do IBPT correspondem ao princípio da essencialidade, enquanto os dados da Bovespa são alterados ano a ano tendo influência de benefícios fiscais ou crises no mercado, por exemplo. Assim, constatou-se que não há uma harmonização com Bovespa e IBPT. De qualquer forma, nota-se que a transparência tão repercutida, não é tão transparente assim, confirma a urgente necessidade de uma reforma tributária para existir a divulgação de informações exatas, confiáveis e transparentes.

Simplificar a forma de recolhimento dos tributos, como proposto por Marcos Cintra, é uma boa opção, e talvez, a melhor, já que todos iriam lucrar e com certeza, serem beneficiados com uma política de retorno para a população, pois com a proposta do Imposto Único, diminuiria toda e qualquer sonegação, além de diminuir a incidência de altos impostos para a população. Por fim, as informações divulgadas poderiam enfim ser confiáveis, pois com a reforma do sistema tributário, a metodologia de divulgação dos impostos tornar-se-iam padrões, facilitando o entendimento e aumentando a credibilidade das informações.

Como sugestões para trabalhos futuros têm-se: (I) abordar apenas um setor da Economia para aprofundar na análise dos dados, pois assim, aumentarão as particularidades no setor, resultando em uma análise mais crítica; (II) analisar se a informação divergente é proposital, auxiliando o governo na divulgação inexata de dados e gerando conflitos para o entendimento da população sobre o montante de impostos pagos; e (III) divulgar novas soluções para a reforma tributária além da implantação do IUT.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADIAL BRASIL. **A reforma tributária**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/documentos/cartilha_diagramada4.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2014

AFONSO, José Roberto Rodrigues et. al.. **Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma**, 1998. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000368.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2013.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do. **Carga tributária brasileira 2012. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**, Curitiba, 2013. Disponível em:

<<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2014

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. **Perguntas e respostas**. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/paginas/perguntas-e-respostas>>. Acesso em: 21 jun. 2014

BONFIM, MarisseDizaró. **Aspectos gerais da produção científica dos programas stricto sensu em contabilidade no Brasil: um estudo baseado nas teses e dissertações**. 2013. 233f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Departamento de Contabilidade, Ribeirão Preto, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-23012014-101727/publico/MarisseDBonfim_Corrigida.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 12.741/12, de 8 de Dezembro de 2012. Dispõe sobre medidas de esclarecimento ao consumidor, que trata do § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990- Código de Defesa do Consumidor. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 8 dez. 2012.

BRASIL. Medida Provisória nº 649, de 5 de junho de 2014. Altera a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor quanto à carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 jun. 2014.

CAMPOS, Marcus Henrique Almeida. **O IPI é um mecanismo eficaz de redução das desigualdades sociais?**. 2012. 50f. Monografia (Especialização) – Curso de Direito Público, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2012. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/725/Monografia_Marcus%20Henrique%20Almeida%20Campos.pdf?sequence=1>. Acesso em: 24 jun. 2014.

CINTRA, Marcos. **O que é o Imposto Único**. [ca 2013]. Disponível em: <http://www.marcoscintra.org/conteudo.php?id_drop=62>. Acesso em: 16 jun. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 00 – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil financeiro**. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 21 jun. 2014

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC T1 - Das características da informação contábil**. 1995. Disponível em: <<http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=@DOCN=%22000133839%22&l=20&p=1&u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&r=1&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW4>>. Acesso em: 20 jun. 2014

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. Direito Tributário comparado no MERCOSUL. Aspectos destacados. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3247, 22 maio 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21831>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A essencialidade como princípio constitucional à tributação: sua aplicação pela seletividade**. 2008. 14f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp091003.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2014

DNPM - Departamento Nacional De Produção Mineral. **Tributação da mineração no Brasil**. 2000. Disponível em: <http://www.dnpm.gov.br/mostra_arquivo.asp?IDBancoArquivoArquivo=368>. Acesso em: 21 jun. 2014

- DOMINGOS, Guilherme Afif; MANTEGA, Guido; CARDOZO, José Eduardo. **EMI nº 00004/2014 SMPE/MF/MJ**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Exm/ExmMPv649-14.doc>. Acesso em: 21 jun. 2014
- GIGANTE, Camila Mesquita Sampaio Giovannini. et. al. **Do princípio da seletividade e da essencialidade frente à alíquota do ICMS**. 2010. 15f. Monografia (Especialização) – Curso de Direito Tributário, Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente, 2010. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2623/2410>>. Acesso em: 17 mai. 2014
- GIL, Robledo Lima. **Tipos de pesquisa**. Universidade Federal de Pelotas, 2008. 13 slides, color. Disponível em: <<http://wp.ufpel.edu.br/ecb/files/2009/09/Tipos-de-Pesquisa.pdf>> Acesso em 14 dez. 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Lojas têm sete meses para detalhar impostos na nota fiscal**, 2014. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1734/Lojas-tem-sete-meses-para-detalhar-impostos-na-nota-fiscal>>. Acesso em: 21 mai. 2014.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Cálculo do IRBES (índice de retorno de bem estar à sociedade) estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH**, 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>>. Acesso em 20 jun. 2014.
- MARTINS, Ives Gandra Da Silva. **Tributação no MERCOSUL. Revista Jurídica – Instituição Toledo de Ensino**. 1997. Bauru, 1997. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/20348/tributacao_mercosul.pdf?sequence=1>. Acesso em 20 jun. 2014.
- MARQUES, Rogério Cesar; ANGELO, Luiz Raphael Vieira. **Interpretação constitucional do princípio da seletividade tributária no IPI e no ICMS**, 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5sav/interpretacao-constitucional-do-principio-da-seletividade-tributaria-no-ipi-e-no-icms-rogerio-cesar-marques-luiz-raphael-vieira-angelo>>. Acesso em: 30 mar. 2014.
- NERI, Marcelo. **Informalidade**. 2006. 42f. Monografia (Especialização) – Curso de Economia, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/Arq17_Cap08Informalidade_21.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2014.
- NETO, Alfredo Meneghetti. Imposto único sobre transações: algumas considerações. **Revista Eletrônica da Fundação de Economia e Estatística**. Porto Alegre, v.19, n.3, p.106-124, 1991. Disponível em: <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/502/740>>. Acesso em 29 mar. 2014.
- PORTAL BRASIL. **Redução de IPI continua para carros, eletrodomésticos e material de construção**. 2012. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2012/08/reducao-de-ipi-continua-para-carros-eletrodomesticos-e-material-de-construcao>>. Acesso em: 20 jun. 2014
- REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- RIBEIRO, Roberto Name. **Carga tributária**. In: II Seminário de Política Tributária, Brasília, junho, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/P02CargaTributair a.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2014

- SANTIAGO, Marlene Ferreira; SILVA, Jose Luiz Gomes da. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, Taubaté, v.2, n.1, p. 22-41, jan-abr, 2006. Disponível em: <<http://www.rbgdr.net/revista/index.php/rbgdr/article/download/51/46>>. Acesso em: 15 mar. 2014.
- SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, EsteraMuskat. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC, Florianópolis, 4ª ed, p.123, 2005. Disponível em: <http://200.17.83.38/portal/upload/com_arquivo/metodologia_da_pesquisa_e_elaboracao_de_dissertacao.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2013
- SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos**. 2008. 161f. Tese (Doutorado) – Curso de Economia, Universidade de Campinas, Campinas, 2008. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=vtls000442437>>. Acesso em: 20 jun. 2014
- SPILBORGHES, Alessandro. **Conflito de competência entre ICMS e ISS**, 2013. Disponível em: <<http://atualidadesdodireito.com.br/alessandrospliborghes/2013/08/20/conflito-de-competencia-entre-icms-e-iss/>>. Acesso em 20 jun. 2014.
- THE ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Brazil - Economic forecast summary (may 2014)**. 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/eco/outlook/brazil-economic-forecast-summary.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2014
- UEMURA, Henrique Kazuo. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o aspecto espacial de sua hipótese de incidência. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2666, 19 out. 2010. Disponível em: <http://sescooprn.coop.br/site/files/filesfckeditor/files/juridico/arquivos_119.pdf>. Acesso em 20 jun. 2014.
- VALLE, Maurício DalriTimm do. O principio da seletividade do IPI. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, v. 17, p. 1-18, 2012. Disponível em: <<http://apps.unibrasil.com.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/971/822>>. Acesso em: 21. jun. 2014