

UNIVERSIDADE DO SAGRADO CORAÇÃO

THAIS APARECIDA INÁCIO

**O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA
BRASILEIRA**

BAURU
2015

THAIS APARECIDA INÁCIO

**O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA
BRASILEIRA**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao Centro de Ciências
Exatas e Sociais Aplicadas da
Universidade do Sagrado Coração,
como parte dos requisitos para
obtenção do título de bacharel em
Administração, sob a orientação do
Prof. Me. Fred Aparecido Matano.

BAURU
2015

I373i

Inácio, Thais Aparecida

O impacto da tributação na economia brasileira / Thais Aparecida Inácio. -- 2015.

64f. : il.

Orientador: Prof. Me. Fred Aparecido Matano.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) – Universidade do Sagrado Coração – Bauru – SP.

1. Impostos. 2. Economia. 3. Carga Tributária. I. Matano, Fred Aparecido. II. Título.

THAIS APARECIDA INÁCIO

O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA BRASILEIRA

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Exatas e Sociais Aplicadas da Universidade do Sagrado Coração, como parte dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Administração, sob a orientação do Prof. Me. Fred Aparecido Matano.

Banca examinadora:

Prof. Me. Fred Aparecido Matano
Universidade do Sagrado Coração

Prof. Esp. Elza Socorra Yamada Inoue
Universidade do Sagrado Coração

Prof. Esp. Wander Cavalcante Garcia
Universidade do Sagrado Coração

Bauru, 10 de dezembro de 2015.

Dedico este trabalho aos meus pais e aos meus irmãos, que sempre me apoiaram e me ajudaram nos momentos mais difíceis. Sem vocês eu jamais teria chegado até aqui.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por ter me concedido essa graça de conquistar mais um sonho.

A Universidade do Sagrado Coração serei eternamente grata, por ter contribuído pela minha maior conquista.

Agradeço também aos meus pais e irmãos, que sempre acreditaram que eu seria capaz de vencer, estiveram ao meu lado me apoiando e me ajudaram nos momentos mais difíceis.

A minha tia Carla Inácio também agradeço, por sempre estar ao meu lado, me incentivar, apoiar e acreditar que sou capaz de vencer várias barreiras.

Aos meus amigos serei para sempre grata, Aline Lopes, Evelyn Robles, Gabrieli Rios, Kethyllen Nunes, Luiz Flavio, Milena Amaral, Paulo Vitor e Viviane Goes, obrigada por estarem presentes na minha vida, a amizade de vocês foi a minha maior conquista na universidade. Sem vocês do meu lado eu jamais seria capaz de hoje conseguir entregar a minha monografia.

A meu orientador e professor Fred Matano, agradeço pela orientação, apoio e confiança para a elaboração deste trabalho. Foi através da sua confiança em mim, que esse ano estou entregando meu trabalho, eu havia desistido, mas o Sr. acreditou que eu seria capaz e hoje eu conquistei.

“Uma paixão forte por qualquer objeto assegurará o sucesso, porque o desejo pelo objetivo mostrará os meios.”
(HAZLITT, 1930).

RESUMO

O Brasil desde a colonização sempre esteve sujeito à incidência de impostos. O tributo iniciou-se através de gratificação e hoje é o maior meio do Governo arrecadar receitas. Os impostos estão presentes em todas as atividades exercidas pelas pessoas, tudo que se faz está sujeita a essa contribuição. Através dos impostos, o Governo arca com suas despesas e deve reverter para a sociedade fornecendo saúde, educação, segurança, previdência social e assistência social. Apesar de ser um dos países que possui a carga tributária mais elevada, o Brasil é um dos países que menos contribui com as atividades sociais para a população. As pessoas contribuem com altos números de impostos e não recebem esses valores revertidos. A maior forma de implementação dos tributos é através dos impostos indiretos, que são embutidos nos produtos consumidos, essa contribuição pesa mais sobre as pessoas de baixa renda, impactando na estabilidade de vida das pessoas mais carente.

Palavras-chaves: Carga Tributária. Economia. Impostos

ABSTRACT

The Brazil since colonization has always been subject to the levy of taxes. The tribute began through gratification and today is the greatest means of raising government revenue. Taxes are present in all the activities carried out by the people, everything we do is subject to this contribution. Through taxes, the government pays for their expenses and should revert to the company providing health, education, security, social security and social assistance. Despite being one of the countries that has the highest tax burden, Brazil is one of the countries that contribute less to social activities for the population. People contribute high taxes numbers and do not receive these values reversed. The highest form of implementation of taxes is through indirect taxes, which are embedded in products consumed, this contribution weighs more on the poor, impacting the stability of life of the poorest people.

Keywords: Tax Burden. Economy. Taxes

Figura 1 - Entes tributantes	28
Figura 2 - Lucro Real.....	43
Figura 3 - Lucro Presumido	44
Figura 4 - Cálculo do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado.....	45
Figura 5 - Indicadores tributários, por grupos de países (% da receita tributária total)	47
Figura 6 - Carga tributária segundo a renda familiar	48
Figura 7 - Impostos diretos e indiretos	49
Figura 8 - Distribuição dos tributos pagam pelos brasileiros	50
Figura 9 - Percentual de impostos nos produtos finais.....	51
Figura 10 - Contribuições por impostos.....	51
Figura 11 - Aplicações dos impostos pelos países.....	52
Figura 12 - Aplicações dos impostos pelo Governo	53

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	OBJETIVO GERAL.....	11

1.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
1.3	JUSTIFICATIVA	12
1.4	PROBLEMA DE PESQUISA	12
1.5	METODOLOGIA.....	12
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1	ORIGEM DO TRIBUTO.....	14
2.1.1	História dos tributos no Brasil	14
2.1.2	Os tributos e as Constituições brasileiras	15
2.1.3	Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e a Constituição de 1988.....	16
2.2	TRIBUTOS	18
2.2.1	Espécies tributárias	19
2.2.1.1	<i>Impostos.....</i>	19
2.2.1.2	<i>Taxas.....</i>	20
2.2.1.3	<i>Contribuições de melhoria.....</i>	21
2.2.1.4	<i>Empréstimos Compulsórios.....</i>	22
2.2.1.5	<i>Contribuição Social.....</i>	23
2.2.1.5.1	<u>Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP)</u>	24
2.2.1.5.2	<u>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....</u>	25
2.2.1.5.3	<u>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).....</u>	26
2.3	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	26
2.4	COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	27
2.5	ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	29
2.5.1	Impostos Federais.....	29
2.5.1.1	<i>Imposto de Importação (II)</i>	29
2.5.1.2	<i>Imposto de Exportação (IE).....</i>	30
2.5.1.3	<i>Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza (IR).....</i>	31
2.5.1.4	<i>Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....</i>	32
2.5.1.5	<i>Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF).....</i>	33
2.5.1.6	<i>Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR)</i>	33
2.5.1.7	<i>Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).....</i>	34
2.5.1.8	<i>Impostos Extraordinários.....</i>	35
2.5.2	Impostos Estaduais.....	35

2.5.2.1	<i>Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)</i>	35
2.5.2.2	<i>Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)</i>	36
2.5.2.3	<i>Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)</i>	37
2.5.3	Impostos Municipais	38
2.5.3.1	<i>Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)</i>	38
2.5.3.2	<i>Imposto sobre a Transmissão de bens Inter Vivos (ITBI)</i>	38
2.5.3.3	<i>Imposto sobre Serviço de qualquer Natureza (ISS)</i>	39
3	OS ENQUADRAMENTOS TRIBUTÁRIOS	41
3.1	CLASSIFICAÇÕES QUANTO A OPÇÃO TRIBUTÁRIA.....	41
3.1.1	Simplex Nacional	41
3.1.2	Lucro Real	42
3.1.3	Lucro Presumido	43
3.1.4	Lucro Arbitrado	44
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	46
4.1	O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA.....	46
5	CONCLUSÃO	54
	REFERÊNCIA	56

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos países que mais contribui com impostos, em todas as atividades exercidas pelos brasileiros, é possível identificar um meio de tributação. Os tributos são separados em três classificações, os Estaduais, Municipais e Federais. Cada órgão é responsável por fiscalizar e arrecadar os tributos que devem ser revertidos para sociedade, visando sua estabilidade de vida.

Os impostos é o maior meio de o Governo adquirir sua receita e suprir os gastos. Através da política fiscal o governo pode realizar equilíbrio na economia, fazendo com que a sociedade possua empregos, educação, saúde, previdência social e segurança.

Segundo dados do IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), hoje trabalhamos 151 dias do ano para pagar impostos, ou seja, uma carga tributária de aproximadamente 36,5% do PIB (Produto interno bruto), dados estes que aumentaram muito nos últimos anos, pois há 20 anos atrás o prazo era de 106 dias.

Conforme Mezzomo (2015) a carga tributária embutidas no salário da população é alta, e o seu impacto é maior se tratando das pessoas que sobrevivem com menos salário mínimo. Isso se deve por causa do meio de tributação estabelecida pelo governo, fazendo com que os mais carentes recebam um impacto maior, prejudicando a sua condição de vida.

De acordo com Viceconti (2000), para que o sistema tributário nacional tenha um bom funcionamento de um bom sistema tributário, é necessário que a tributação interfira o mínimo possível na alocação de recursos. Ela deve ser estabelecida com base nos benefícios que o cidadão recebe do governo e conforme a capacidade que cada pessoa pode pagar. Os impostos devem ser incididos de acordo com a renda da população. (VICECONTI, 2000).

1.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral do presente trabalho consiste na análise da carga tributária e os seus impactos na economia brasileira. Será abordado o meio de incidência nas empresas através dos regimes tributários e a contribuição pelas pessoas físicas. O

trabalho será baseado em pesquisas secundárias abordando claramente a incidência dos tributos brasileiros.

1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos do presente trabalho são:

- a) analisar quais os impostos as pessoas estão sujeitas a contribuir;
- b) comparar o retorno fiscal dos brasileiros referente a outros países;
- c) apurar quais os impactos que o alto índice de tributos causam na renda da população brasileira.

1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa do presente trabalho é apresentar a elevada carga tributária que a população esta sujeita a pagar. O Brasil possui alto índice de impostos e baixo retorno fiscal em prol à sociedade. O meio de tributação instituído pelo governo, além das alíquotas estabelecidas serem altas, faz com que as pessoas que recebem menos paguem mais, impactando na estabilidade de vida da população mais carente.

1.4 PROBLEMA DE PESQUISA

Diante do exposto objetivo e justificativa surgem o seguinte problema de pesquisa – quais os impactos causados pela carga tributária na economia brasileira?

1.5 METODOLOGIA

A metodologia utilizada no presente trabalho foi à pesquisa bibliográfica, demonstrando através de dados secundários diferentes conceitos sobre os impostos brasileiros.

Para Carvalho et al. (2000, p. 107) “A pesquisa bibliográfica deve ser uma opção do acadêmico quando ele achar que esse tipo de levantamento é suficiente para dar resposta a indagação do problema formulado.”

Os quadros informativos foram coletados com base em dados fornecidos através de pesquisas em livros, artigos e reportagens em sites da internet, revistas da área que tratam sobre os temas abordados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo será abordado o surgimento da tributação brasileira, os principais impostos e tributos incidentes nas empresas além de seus órgãos responsáveis.

2.1 ORIGEM DO TRIBUTO

O tributo originou-se na era primitiva, a mais antiga da humanidade. Nessa época os homens viviam nas cavernas e precisavam caçar para sobreviver. Com o passar dos tempos, os nômades foram adquirindo conhecimentos, criando ferramentas, fabricando roupas, a construir casas e plantar. Nesse período o tributo tinha um sentido de homenagem, pois os homens homenageavam seus deuses e líderes com presentes, que eram denominados de tributos (BETTI, 2011).

Com a evolução dos anos eles começaram a cultivar na terra gerando grandes disputas e conflitos entre os produtores. Por muitos séculos os homens viveram em confronto por disputa de terras e poder, em virtude disso, os reis passaram a cobrar tributos para sustentá-los. A partir desse momento, o tributo deixou de ser uma recompensa e passa a ser obrigatório (MARTINS, 2014).

2.1.1 História dos tributos no Brasil

No Brasil os tributos tiveram origem no período pré-colonial (1500-1822), com a comercialização do pau brasil. Nessa época o país era liderado pelos portugueses, que ao desembarcarem tomaram conta da nação enfrentando vários conflitos com os nativos, os índios. Logo após, eles estavam sendo comandados pelos portugueses que possuíram a liderança do país. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Apesar de assumirem a liderança do Brasil, eram comandados pela Coroa de Portugal e sem a sua autorização não podiam extrair nenhum produto. Como o rei de Portugal não possuía meios para a exploração do pau brasil, foi efetuada por concessão de terceiros. O primeiro a desfrutar dessa concessão foi Fernando de Noronha que já tinha vários Judeus como sócios. Devido à isenção dos recursos de exploração, a Coroa aceitou a negociação de Fernando. (EZEQUIEL, 2014).

Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010), os concessionários solicitavam pagar a quinta parte do produto da venda da madeira, conhecido como o Quinto do pau brasil, que foi o primeiro tributo pago em solo brasileiro. O pagamento era feito em espécie e não em dinheiro.

Ezequiel (2014, p. 18) enfatiza o seguinte texto ao explicar sobre o tributo:

Não havia circulação de moeda naqueles anos iniciais da exploração das novas terras. Os interessados além de pagarem para obter o privilégio de extração, deveriam entregar o quinto do pau-brasil (20%) em espécie ao rei. Esse foi o primeiro tributo aplicado sobre um produto no nosso solo, porém destinado exclusivamente ao fisco português, não havendo, portanto, nesse período, uma estrutura fazendária no Brasil.

Os donatários deveriam prestar contas de tudo que havia recolhido para a Coroa portuguesa e tinham direito de uma parcela do que era arrecadado.

De acordo com Martins (2014), os tributos cobrados nesse período eram: o pagamento pela exploração do pau brasil, os direitos das alfândegas reais, cobrança de 10% referente às mercadorias importadas e exportadas, o quinto dos metais e pedras preciosas, o dízimo da décima parte do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra e a Sisa, que era a cobrança por índio tornado escravo.

A grande fonte de arrecadação era a cobrança de tarifas alfandegárias, principalmente sobre escravos, açúcar, couro e tabaco. Nessa época, a Coroa portuguesa cobrava taxas e impostos por diversas necessidades, até mesmo para custear casamentos da família real, gastos militares e para recuperar a crise financeira sofrida no país. (MARTINS, 2014).

Devido à excessiva cobrança de impostos, diversas revoluções ocorreram, a fim de reduzir as taxas cobradas. Dentre elas pode-se destacar a Revolução de 1817, e a Ferroupilha. (PÊGAS, 2014).

Na era do Brasil Imperial teve a primeira reforma tributária, no qual extinguiram alguns tributos. Já no Brasil republicano os tributos beneficiavam os mais ricos, e cada estado estabelecia a sua própria política fiscal. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

2.1.2 Os tributos e as Constituições brasileiras

Várias movimentações e estruturações tributárias foram incidindo no Brasil a fim de buscar a melhor maneira de arrecadar receitas.

Martins (2014, p. 3) diz que “A constituição de 1891 estabeleceu a divisão tributária entre os tributos da União e dos Estados-membros. Competia a estes estabelecer os tributos dos municípios.” Além do Poder Legislativo apresentar anualmente todas as despesas públicas e distribuir a contribuição direta, o imposto só poderia ser exigido por lei. Também havia imunidade de bens, serviços e rendas públicas.

Logo surge a Constituição de 1934, que começou a prever novos impostos sobre os produtos. A cobrança dos tributos passou a ser exigido por três esferas: a União, os Estados e os Municípios. Antes dessa Constituição competia ao Estado e a União estabelecer os tributos para os Municípios, agora ele passou a ter seus próprios tributos. (PÊGAS, 2014).

De acordo com Pêgas (2014), na Constituição de 1934 era permitido ao Estado criar e cobrar impostos sobre vendas e consignações. Os municípios cobravam impostos sobre indústria, profissões e imposto predial. A União exigia impostos sobre produtos importados e sobre consumo.

Doze anos depois surgiu a Constituição de 1946 que estabeleceu outra discriminação de rendas tributária e trouxe importantes mudanças no sistema tributário, tendo como objetivo aumentar as receitas dos municípios. A partir da referida Constituição, os Municípios passaram a receber 10% da arrecadação do imposto de consumo e 15% de aumento na participação do imposto de renda. (MARTINS, 2014).

2.1.3 Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966 e a Constituição de 1988

Na Constituição de 1946 por iniciativa do ministro da Fazenda, o professor Octávio Gouvêa de Bulhões, foi instituído o Sistema Tributário Nacional (STN) pela Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Através da Emenda várias modificações incidiram, uma delas foi à implantação da Lei nº 5.172 de 25/10/1966 que regulamentou o STN com sucessivas alterações. (QUEIROZ, 2014).

De acordo com Martins (2014) a EC nº 18 instituiu uma classificação de imposto baseada em nomenclatura econômica. O sistema tributário começou a ser

uno e nacional e não mais três sistemas independentes. A União poderia decretar outros impostos, além dos já previstos na Constituição.

Conforme Martins (2005) mudou-se muito a Constituição, o único que prevaleceu foi o artigo 1º do Código Tributário Nacional (CTN) que constata a Lei 5.172/66:

Art. 1º. Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Segundo Silva Neto (2012), foi com a EC 18/65 que o Direito Tributário ganhou força para a sua codificação, em reflexo da qual foi provado e promulgado o texto da Lei 5.172, em outubro de 1966, conhecido como Código Tributário Nacional. A Constituição de 1988 atribuiu limites ao poder de tributar e a partir dela foram denominadas como entes tributantes a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, já os entes contribuintes são todas as pessoas físicas ou jurídicas.

Sabbag (2004, p. 20) diz que “Os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) só poderão criar ou aumentar um tributo por meio de lei”.

De acordo com Queiroz (2014) na Constituição de 1988 vários projetos de reforma foram realizados no sistema, que foram apresentados ao Congresso Nacional. Desde essa Constituição nenhum governo conseguiu obter o apoio do Legislativo para aprovar uma emenda constitucional de ampla reforma tributária.

Na Constituição de 1988 também foi criado o Art. 150,III,”b” que afirma ser vedado aos pólos tributantes a cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei. Isso foi estabelecido para que o contribuinte não seja pego de surpresa, podendo se preparar para a contribuição compulsória. (BRASIL, 1988a).

Essa Constituição trouxe grandes e importantes modificações para o Sistema Tributário Nacional. Além da redistribuição dos recursos aos entes tributantes, ela também ampliou os direitos trabalhistas e previdenciários.

2.2 TRIBUTOS

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória estabelecida por lei, paga ao Estado. Deverá ser pago em dinheiro, ou com algumas exceções determinado em lei, com bens cujo valor possa exprimir em moeda. No caso de dolo ocorrerá à punição ou pena. (SABBAG, 2004).

De acordo com Fabretti (2015), tributo é sempre um pagamento compulsório em moeda. Se autorizada em lei, o pagamento poderá ser efetuado através de outro valor que possa ser expresso em moeda.

O tributo constitui sempre uma obrigação do sujeito passivo (contribuinte) para o sujeito ativo (credor). De acordo com o artigo 3º. do Código Tributário Nacional de 2012, o tributo tem a seguinte definição:

Art. 3º do CTN: 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 plenamente vinculada. (BRASIL, 2012).

Segundo Silva Neto (2012) tributo é uma obrigação, no qual o contribuinte fornece ao Estado certa quantia em dinheiro, tendo ele o sucesso arrecadatário por se tratar de uma receita mediante compulsoriedade e imposição sobre todos.

O tributo não deve ser confundido com modalidades punitivas por algo ilícito. Só receberá caráter punitivo caso não ocorra à contribuição sendo de característica doloso ou culposo. (SABBAG, 2004).

Tomé (2005, p. 41) afirma sobre os tributos que,

[...] seu surgimento deve decorrer de evento lícito, à *norma* quando exige instituição mediante lei e à *relação jurídica* quando alude, mediante emprego dos vocábulos “prestação pecuniária”, “compulsória” e “cobrada”, aos elementos integrantes da obrigação tributária, quais sejam, objeto, dever jurídico e direito subjetivo, respectivamente.

O Fisco só pode agir de acordo com a lei ao realizar a cobrança de tributos, caso contrário haverá abuso ou desvio de poder. A cobrança deverá ser efetuada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (TOMÉ, 2005).

Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010), o Estado tributa porque precisa de recursos para suprir as necessidades em comum. O governo se compromete a

zelar pelo bem da comunidade e o povo se compromete a fornecer meios para isso, contribuindo com os tributos.

Por isso surge a necessidade da contribuição dos impostos, o Estado adquirir essa receita a fim de fornecer a comunidade bens e serviços, visando a melhoria na qualidade de vida das pessoas. Cada um contribui com algo para o bem comum e em troca recebe sua parte, devendo ser um benefício fornecido pelo governo.

O Estado cobra uma remuneração sobre as receitas e ganho das empresas, a fim de oferecer as organizações garantia de estabilidade, licenças para atuarem no ambiente escolhido, podendo vender seus produtos e serviços. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Além de ser o maior recurso que o governo tem para arrecadar receitas, o tributo também possui a finalidade de regulamentação. Quando eles aumentam ou diminuem influenciam as decisões das empresas ocorrendo o impacto na economia. Devido a isso o tributo tem grande importância na economia, devendo ser bem administrados para o crescimento da nação. (FABRETTI, 2015).

Segundo Fabretti (2015) o tributo é gênero no qual possui três espécies sendo eles os impostos, taxas e contribuições. A sua natureza jurídica será determinada pelo fato gerador.

2.2.1 Espécies tributárias

Os tributos podem ser classificados através das suas espécies, podendo ser vinculado ou não do valor arrecadado a uma contraprestação por parte do Estado. Ele é composto pelas seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

2.2.1.1 Impostos

Impostos são todos os valores pagos por pessoas físicas ou jurídicas ao Estado. A contribuição é efetuada em moeda nacional e servem para custear os gastos públicos. Eles incidem sobre renda e patrimônio e a sua aplicação é de responsabilidade do Governo. (FABRETTI, 2015).

O artigo 16 do Código Tributário Nacional de 2012, atribui a seguinte definição ao imposto:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (BRASIL, 2012).

Ele difere das demais espécies do tributo devido o imposto ter fator gerador que não se relaciona com a atividade estatal. Ou seja, o imposto é contribuído não porque o Estado lhe forneceu um serviço e sim porque foram reveladas manifestações particulares do contribuinte. (SABBAG, 2004).

Segundo Pacheco (2005) imposto é uma prestação pecuniária compulsória, refere-se a um fato, signo de riqueza realizado pelo contribuinte. Deverá ser instituído por lei pelas pessoas jurídicas de direito público interno, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Martins (2014, p. 90) certifica que,

Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito cabem os impostos municipais.

De acordo com Carvalho (2012) imposto é um tributo que tem por hipótese a incidência de um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Os impostos são classificados de acordo com a sua natureza econômica do fato gerador sendo separados em três categorias: Federais, Estaduais e Municipais.

2.2.1.2 Taxas

Taxa é o tributo referente aos serviços públicos prestados ou benefícios feitos pelo Estado ao contribuinte. Ela é vinculada a uma atividade estatal, o Estado age e a contribuinte paga, diferente do imposto refere-se à atividade pública, e não a privada. (SABBAG, 2004).

A cobrança é efetuada pela prestação de serviços públicos e do poder de polícia (licenças, alvarás, fiscalização). Seu valor é calculado com base na atividade executada pelo Estado em favor ao contribuinte, podendo variar de localidade para localidade.

De acordo com o artigo 77 do Código Tributário Nacional de 2012, as taxas possuem a seguinte definição:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. (BRASIL, 2012).

Carvalho (2012, p. 70) fala que “Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte”.

Sabbag (2004, p. 68) diz que “É o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição”.

O Brasil possui duas modalidades de taxas, a de serviço e de polícia. A taxa de serviço se refere à prestação de serviços públicos (segurança, iluminação, limpeza pública) e a taxa de polícia é referente à fiscalização, o policiamento administrativo, limitando os direitos ou liberdades individuais em prol da coletividade. (SABBAG, 2004).

2.2.1.3 Contribuições de melhoria

Contribuição de melhoria é toda a prestação pecuniária fornecida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo derivado da valorização de um imóvel. Ao ser instituído a obra pública e conseqüentemente suceder a valorização imobiliária poderá ser arrecadado a contribuição de melhoria, conforme art. 81 da CF. (BRASIL, 1988a).

Torres (2013, p. 411) relata que essa contribuição “[...] retornou à Constituição de 1946, que, no art. 30, autorizou a cobrança quando se verificasse “valorização do imóvel, em consequência de obras públicas[...].”

Pêgas (2014, p. 40) informa que “A contribuição de melhoria [...] pode ser instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária para o contribuinte”.

A arrecadação da contribuição antes do término da obra é absolutamente nula. O ente público deverá provar a realização da obra, demonstrar os custos de

aplicação e a valorização que o contribuinte recebeu com a obra pública. (SABBAG, 2004).

Conforme instruído no artigo 82 do Código Tributário Nacional de 2012, ao atribuir a contribuição de melhoria deverá ser respeitado os seguintes requisitos:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo de obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nelas contidas;

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial. (BRASIL, 2012).

A contribuição deverá ser publicada com antecedência nos editais, havendo especificações das condições e forma de realização da obra. Cada contribuinte deverá ser notificado do valor a ser contribuído, da forma de pagamento e prazos para ser efetuado.

De acordo com Martins (2014) a parcela anual da contribuição não deverá exceder a 3% do maior valor fiscal de seu imóvel. Caso ocorra o atraso no pagamento, o contribuinte estará sujeito à multa de mora de 12% ao ano.

2.2.1.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório é um tributo federal de competência da União. Trata-se de uma contribuição prevista em lei, exigida para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua eminência e para investimento público urgente de interesse nacional.

De acordo com Carvalho (2012) a calamidade pública não é somente as catástrofes naturais, mas também os eventos de caráter socioeconômico, que coloque em perigo o equilíbrio do organismo social, considerando a sua totalidade.

Para Fabretti (2015) a contribuição de melhoria é um tributo não vinculado e os recursos arrecadados deverão ser utilizados para suprimento das despesas gerais da nação.

Conforme o artigo 148 da Constituição Federal de 1988, o empréstimo compulsório tem a seguinte definição:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, respeitando o art. 150, III, b. (BRASIL, 1988a).

Ao ser exigido o empréstimo compulsório, não é necessário que seja decretado o estado de calamidade para que se comece a cobrar. O mesmo deverá ser devolvido na mesma espécie que foi recolhida pelo contribuinte. (SABBAG, 2004).

2.2.1.5 Contribuição Social

A contribuição social é uma prestação pecuniária compulsória que serve para custear atividades específicas. Tem a finalidade de contribuir com as categorias profissionais, de intervenção no domínio econômico e para custear a seguridade social.

Torres (2013, p. 412) diz que “A contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantidos pelo Estado a determinado grupo da sociedade [...]”.

Segundo Frabetti (2015), sua competência pertence à União instituindo três contribuições, sendo as sociais, de intervenção de domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.

A União é responsável pela contribuição social, de intervenção no domínio econômico e nas categorias profissionais ou econômicas. O município e o Distrito Federal receberam a competência para a arrecadação de contribuição mediante a iluminação pública.

Conforme artigo 149 da Constituição Federal de 1988, a contribuição social,

Art. 149. Compete privativamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto no arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988a).

A contribuição deverá ser instruída mediante lei complementar a qual é de competência exclusiva da União. É vedado a sua cobrança antes do início da vigência da lei que houver implementado.

Segundo Pêgas (2014) as contribuições sociais possuem dois tipos: as destinadas para atender à seguridade social e as contribuições sociais que incidem sobre a folha de salários e de terceiros, faturamento ou receita e sobre o lucro. A seguridade social é composta pela previdência social, assistência social e saúde.

A contribuição de intervenção de domínio econômico é representada pela CIDE (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico). As contribuições profissionais são de entidades de fiscalização como OAB, CRA, CRM, etc. E as contribuições sindicais e em favor de entidades privada, como o SENAR, SENAI, SESC, etc. (SABBAG, 2004).

As contribuições sociais possuem quatro fontes de custeio de seguridade social, as que são pagas pelo empregador e pelo empregado, as loterias que efetuam a contribuição sobre receitas dos concursos e pelo importador de bens ou serviços do exterior. (PÊGAS, 2014).

Conforme Sabbag (2004), a União é responsável por instituir as seguintes contribuições sociais: o PIS/PASEP, COFINS, e a CSLL.

2.2.1.5.1 Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP)

O PIS/PASEP tem a finalidade de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e a formação do patrimônio do servidor público. Sua apuração é baseada na opção de tributação da empresa, sobre o seu faturamento. (RULLO, 2008).

O PIS é oriundo de dedução do Imposto de Renda devido pelas empresas e os seus recursos próprios calculados sobre o faturamento. Os recursos arrecadados

são destinados a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. (GREGO; AREND, 2013).

A contribuição do PIS será destinada para custear o programa do seguro-desemprego e o abono de um salário mínimo anual aos empregos que percebam até dois salários mínimos anual de remuneração mensal, art. 239 da CF. (BRASIL, 1988a).

Os contribuintes do PIS/PASEP são todas as pessoas jurídicas de Direito Privado, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias e todas as pessoas jurídicas que são equiparadas nos termos da lei pela legislação do imposto de renda. (SABBAG, 2004).

Deverá a apuração e o pagamento do PIS ser efetuados de forma centralizada e mensalmente, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. (IUDÍCIBUS et al., 2010).

De acordo com Neves e Viceconti (2000) a alíquota do PIS é de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), com vencimento até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente à apuração dos fatos gerados.

2.2.1.5.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Segundo a Lei nº 7.689, art. 1º, a CSLL é a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da Seguridade Social. (BRASIL, 1988b).

De acordo com Santos et al. (2011), o objetivo da sua criação é atender ao programa de seguridade social, sendo uma melhoria na fonte de recursos de arrecadação do Governo, devido não haver redistribuição compulsória que atinge o Imposto de Renda.

O mencionado tributo possui competência federal e para ser incidido leva em consideração o modo de tributação da empresa, podendo ser lucro real ou lucro presumido. A cobrança é efetuada sobre o lucro considerado tributável pela legislação fiscal do Imposto de Renda. (GRECO; AREND, 2013).

Ferrari (2013) destaca que, a CSLL propende-se a financiar a seguridade social, sendo aplicado sobre as pessoas jurídicas residentes no Brasil e as entidades que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

Os agentes sujeitos a contribuição do tributo são as pessoas domiciliadas no território nacional, com recursos destinados ao financiamento da seguridade social e incide sobre a receita bruta, podendo ser pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, conforme a Lei nº 7.689, art. 4º. (BRASIL,1988b).

2.2.1.5.3 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A COFINS é uma tributação sobre o faturamento mensal das organizações, que representa as receitas de vendas e serviços das pessoas jurídicas. Sua contribuição é destinada ao financiamento da seguridade social, garantindo a população os direitos da saúde, previdência e assistência social, art. 195 da CF. (BRASIL, 1988a).

Fabretti (2015) descreve que a COFINS independente da sua denominação ou classificação contábil, incide sobre o faturamento mensal da organização. O referido tributo foi estabelecido pela Constituição Federal como fonte de receita para financiar a seguridade social. Seu agente passivo é toda a pessoa jurídica que auferir as receitas.

As contribuições serão calculadas com base no faturamento mensal da empresa, sendo irrelevante o tipo de classificação contábil adotada para as receitas e a atividade por ela exercida, Lei nº 9.718, art. 1º e 2º. (BRASIL, 1998).

Os contribuintes da COFINS são as pessoas jurídicas de direito privado, as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

De acordo com Neves e Viceconti (2000), a alíquota da COFINS é de 3% (três por cento), sendo o vencimento do seu pagamento até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente à apuração do fato gerador.

2.3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias foram criadas em considerações extrajurídicas, seu objetivo é preservar determinados valores políticos, sociais, religiosos e educacionais, que são fundamentais à sociedade brasileira. Deve ser considerada

como uma forma de resguardar e garantir valores da comunidade e do indivíduo e não como um benefício. (SILVA, 2011).

A Constituição Federal de 1988 ao realizar a repartição de competência, concede a imunidade tributária à instituição de impostos sobre alguns bens, pessoas, patrimônios ou serviços. Conforme seu artigo 150 será vedado à cobrança sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (BRASIL, Art. 150, VI, 1988a).

Conforme Carvalho (2012), a imunidade tributária é denominada como imunidade quando for estabelecida na Constituição, caso prevista em lei será denominada como isenção e designada como não incidência quando pura e simples.

Para Sabbag (2004), a dispensa tributária é caracterizada pela imunidade e a isenção dos impostos. A imunidade tributária é a não incidência constitucionalmente qualificada, decorre da Constituição à incidência de imposto, já a isenção é a dispensa legalmente qualificada, aonde a autoridade legislativa desobriga o sujeito passivo da contribuição tributária.

2.4 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

A competência tributária se refere aos entes responsáveis pela arrecadação dos impostos. A constituição atribuiu esse poder a União, Estados e Distrito Federal e Municípios. Cada sujeito é responsável por determinados tributos e um ente não poderá incidir no tributo do outro. (FABRETTI, 2014).

O ente público é responsável por criar, aumentar, parcelar, diminuir, isentar e modificar os tributos previstos na Constituição. A competência pode ser privativa, tributária comum e residual. (Pêgas, 2014).

A competência privativa é quando a Constituição define quais os tributos que poderão ser cobrados pelo sujeito ativo. A competência tributária comum ocorre quando duas ou mais entidades públicas têm poderes para estabelecer o mesmo

tributo. Já a competência residual é quando uma entidade política fica com o poder de decretar outros tributos, diferentes dos previstos. (Sabbag, 2004).

Para Rezende, Pereira e Alencar (2010), mesmo os tributos possuírem uma competência exclusiva de cada ente federativo, não significa que os recursos arrecadados sejam destinados ao seu uso exclusivo. Para eles os tributos são atribuídos da seguinte maneira:

Figura 1 - Entes tributantes

União	Estados e Distrito Federal	Municípios
IMPOSTOS		
• Produtos Importação • Produtos Exportação • Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários • Produtos Industrializados • Renda e proventos de qualquer natureza • Grandes fortunas • Outros impostos não previstos na Constituição Federal	• Propriedade de Veículos Automotores • Transmissão de bens <i>causa mortis</i> e doações • Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação	• Propriedade Territorial Urbana • Transmissão de Bens <i>Inter Vivos</i> • Serviços de Qualquer Natureza, exceto os serviços tributados pelos Estados e Distrito Federal
OUTROS TRIBUTOS		
• Contribuições sociais • Contribuições de intervenção do domínio econômico – CIDE • Empréstimos compulsórios • Taxas • Contribuições de melhoria	• Taxas • Contribuições de melhoria	• Taxas • Contribuições de melhoria

Fonte: Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 27).

Nota: Adaptado pela autora.

2.5 IMPOSTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS

Os impostos são compostos em três categorias, federais, municipais e estaduais. Cada ente tributante deverá conforme especificado em lei exercer o seu poder arrecadatário conforme cada tributo que foi atribuído de acordo com os artigos previstos em lei. (FABRETTI, 2014).

2.5.1 Impostos Federais

Os impostos federais são de competência da União, previstos nos artigos 153 e 154 da Constituição federal de 1988 que constata,

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988).

Art. 154. A União poderá instituir:

- I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
- II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (BRASIL, 1988a).

2.5.1.1 Imposto de Importação (II)

De acordo com o Artigo 19. do Código Tributário Nacional de 2012, os Impostos sobre Importação tem como fato gerador a inserção dos produtos estrangeiros no território nacional. (BRASIL, 2012).

Os fatos geradores do Imposto de Importação não advêm da chegada do produto no território nacional, ocorre quando for efetuado o despacho aduaneiro ao ser registrado a Declaração de Importação, DL nº 27, art. 23. (BRASIL, 1966).

Segundo Sabbag (2014), estão sujeito a essa contribuição os importadores a quem a lei equiparar e os arrematantes de produtos apreendidos ou abandonados.

O Imposto sobre Importação tem função eminentemente extrafiscal, servindo como regulador da economia e do mercado financeiro. A União tem o poder de aumentar a alíquota desse imposto com exceção ao princípio da anterioridade, cuja finalidade consiste em controlar a economia, ao ser diagnosticado o grande índice de importação de mercadorias. (MACHADO, 2014).

O alto nível de importação faz com que as indústrias brasileiras fiquem imobilizadas, para minimizar o enigma o governo aumenta o percentual do imposto a fim de reduzir as importações e aumentar a mobilização do mercado interno (SABBAG, 2004).

2.5.1.2 Imposto de Exportação (IE)

O imposto sobre a exportação é voltado para atividades de alienação ou remessa de bens nacionais ou nacionalizados para o exterior. O fato gerador é a saída do produto do território nacional por ficção legal, que ocorre na expedição da guia de exportação ou documento equivalente. (SILVA NETO, 2012).

O Decreto Lei nº 1.578, 1977, art. 1º, § 3º, alega o fato gerador do imposto a saída do território nacional, do produto nacional ou nacionalizado indicado na lista aprovada pelo Poder Executivo. Se o produto sair do território nacional sem constar na lista, o caso é de não incidência tributária. (BRASIL, 1977).

Conforme o artigo 27 do Código Tributário Nacional, de 2012, o contribuinte do imposto de exportação é o exportador ou quem a lei equiparar. O fato gerador do imposto pode ser eventual e sem intuito de lucro, não é necessário apenas que seja um empresário. Qualquer produto sujeito a exportação, independente do seu objetivo estará sujeito a contribuição fiscal. (BRASIL, 2012).

Machado (2014) menciona o imposto sobre exportação com função extrafiscal, sendo mais um instrumento de política econômica do que fonte de recursos financeiros para o Estado. Devido o poder de regular o mercado, o imposto não se aplica ao princípio da anterioridade e da legalidade, pois poderá alterar as alíquotas, dentro dos limites legais.

2.5.1.3 Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza (IR)

Conforme disposto no artigo 43. do Código Tributário Nacional, de 2012, a incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, o produto de capital, do trabalho ou a combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza quando ocorrerem acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. (BRASIL, 2012).

Para Giannini (1972, p. 360 apud CASSONE, 1997) consiste numa riqueza nova que se acrescenta à riqueza preexistente, ou em um aumento de valor que se verifique no patrimônio de um sujeito num determinado momento ou espaço de tempo.

Bastos (1997, p. 245) diz que:

Renda é o produto do trabalho, produto de capital ou produto do trabalho do capital. Proventos de qualquer natureza são aqueles acréscimos que representam aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, mas não proveniente do trabalho de capital [...].

O contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou jurídica. A contribuição varia de acordo com cada contribuinte, tratando-se de pessoa jurídica o imposto é cobrado sobre o lucro, já as pessoas físicas contribuem com base no seu rendimento bruto mensal. (MACHADO, 2014).

Para Silva Neto (2012), o imposto é dividido em três segmentos, o Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). No IRPF cada contribuinte deve comparar os seus ganhos mensais e anuais com os referidos valores disposto na tabela. O IRPJ a sua incidência é sobre lucro, caso não optante pelo Simples Nacional, ou presumido, para pequenas e médias empresas e lucro real para grandes portes. O IRRF incide sobre trabalhadores com ganhos mensais superiores ao limite de isenção, fixado em tabela, que é descontado da folha de pagamento pelo empregador, ou sobre aplicações.

Todas as pessoas jurídicas e as empresas individuais estarão sujeitas a contribuição do Imposto de Renda Sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ). O Imposto de Renda é aplicado em todas as firmas e sociedades que estejam registradas ou não. (IMPOSTO..., [c2012]).

O IRPJ poderá ser determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Cada parcela que exceder ao valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) estarão sujeitas à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento, Lei nº 9.430, art. 2º, § 2º. (BRASIL, 1996).

De acordo com a Lei nº 8.137, 1990, é crime realizar declaração falsa ou omitir declarações prestadas sobre rendas, bens, fatos ou qualquer fraude para eximir do pagamento de tributos. (BRASIL, 1990).

O Imposto de Renda é a principal fonte de receita da União, possui função nitidamente fiscal. Ele também possui função extrafiscal, pois têm instrumento de intervenção do Poder Público ao incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como os incentivos fiscais em algumas regiões. (MACHADO, 2014).

2.5.1.4 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Conforme artigo 46 do Código Tributário Nacional, de 2012 o imposto sobre produtos industriados tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro quando de procedência estrangeira, o industrial ou comerciante de produtos sujeito ao imposto e os arrematante de produtos apreendidos ou abandonados. Considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (BRASIL, 2012).

O IPI dimensiona a carga tributária com critério de seletividade em função da essencialidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação e os produtos menos essenciais devem receber tributação mais elevada (CASSONE, 1997).

De acordo com o artigo 153., § 3.º, III, da Constituição Federal, de 1988, não estão sujeitos a esse imposto os produtos industrializados que se destinem à exportação, pois gozam de imunidade. (BRASIL, 1988a).

O IPI trata-se de um imposto de circulação que não esta sujeito ao principio de anterioridade, podendo ser alterado a alíquota quando necessário para a União, art. 150, § 1.º da Constituição Federal. (BRASIL, 1988a).

Segundo Cassone (1997), quando a embalagem alterar a apresentação do produto ocorrerá a incidência do IPI. Se a embalagem não alterar a apresentação do

produto, será considerada apenas para transporte de mercadorias, não será operação de industrialização.

2.5.1.5 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF)

O IOF tem como fato gerador a efetivação de uma operação de crédito, pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; (b) a efetivação de uma operação de câmbio pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação a disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, ou posta a disposição a este; (c) a efetivação de uma operação de seguro, pela emissão de apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma de lei aplicável; (d) a emissão, transmissão, pagamento ou resgate de títulos e valores mobiliários, na forma de lei aplicável, art. 63. (BRASIL, 2012).

De acordo com o Portal Tributário, os contribuintes deste imposto são pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito. Estará sujeito as instituições financeiras que efetuarem as operações de crédito, as empresas adquirentes do direito creditório e a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros. (IOF – IMPOSTO..., [2013?]).

O IOF tem função extrafiscal, é um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, do que um meio de obtenção de receitas. Ele não está sujeito ao princípio da anterioridade o que pertine a fixação das alíquotas (CASSONE, 1997).

2.5.1.6 Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR)

O ITR possui apuração anual e tem como fato gerador a propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município, CTN, art. 29. (Brasil, 2012).

De acordo com o CTN, art. 31, o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Se há propriedade plena em poder de alguém, este será o contribuinte. Será titular do domínio útil responsável pela contribuição se a propriedade estiver fracionada nos dois domínios. Se a posse pertence a quem não tem nenhum dos dois domínios, o contribuinte será o posseiro. (BRASIL, 2012).

Segundo Machado (2014) o contribuinte será o proprietário quando a propriedade do imóvel não está desdobrada. Pertencendo o domínio direto a um e o domínio útil a outro o contribuinte será o titular do domínio útil e quando não houver identificação do proprietário o responsável pela contribuição do imposto será aquele que tiver a sua posse, a qualquer título.

O imposto não incidirá sobre pequenas propriedades rurais, definida em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, art. 153, § 4º, II, da CF. (BRASIL, 1988a).

As áreas de imóveis rurais consideradas de preservação permanentemente e de reserva legal são isentas da contribuição do ITR, conforme a Lei nº 8.171/91, art. 104. Também estará isento desse imposto o imóvel compreendido em programa oficial de reforma agrária, Lei nº 9.393/96. (BRASIL, 1991, 1996).

Este imposto possui função extrafiscal, é um instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural. É de responsabilidade da União o disciplinamento do ITR. Concerne ao Município nos quais os imóveis respectivos estão situados 50% do imposto arrecadado, Art. 158, II, E.C. 42/2003. (BRASIL, 1988).

2.5.1.7 Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)

O IGF é o único imposto de competência da União ainda não regulamentado. Desde a sua concepção o significado de “grande fortuna” e o seu fato gerador são questões de controvérsias. (BARBOSA; FREITAS, 2015).

Conforme Machado (2014), o IGF não foi instituído nem editado a lei complementar para definir o que se deve entender como grande fortuna. Os bens que integram as grandes fortunas são os mesmos cuja transmissão de propriedade já é tributada.

De acordo com Barbosa e Freitas (2015), o motivo de controvérsia do referente imposto, se deve por causa da definição de grande fortuna ser flexível de acordo com o ponto de vista do analista. A dificuldade de fiscalização e os custos para a sua manutenção inviabilizam a instituição do imposto.

2.5.1.8 Impostos Extraordinários

Os impostos extraordinários poderão ser instituídos temporariamente pela União em caso de iminência ou guerra externa. O tributo será suprimido no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz, CTN, art. 76. (BRASIL, 2012).

2.5.2 Impostos Estaduais

Conforme o Art. 155 da CF/88 o Estado poderá instituir,

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores. (BRASIL, 1988).

2.5.2.1 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O IPVA é devido pelos proprietários de veículos automotores, sendo cobrado anualmente de acordo com a alíquota de cada estado. O seu fato gerador é a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie. É carecido pela aquisição do veículo zero km, incidindo a partir da data da compra que consta na Nota Fiscal ou pela propriedade do veículo no primeiro dia útil do ano. (PÊGAS, 2014).

De acordo com Lindenmeyer (2011), o fato gerador do imposto é ser proprietário de veículo automotor, que poderá apresentar três consequência,

- a) caso haja inadimplência do contribuinte do IPVA, o veículo garante a satisfação do tributo;
- b) o IPVA atrela-se ao bem tributado, impossibilitando o licenciamento sem antes haver a quitação do imposto;

- c) quando houver transferência do veículo, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do adquirente.

Segundo Sabbag (2004) o imposto é devido no local em que o veículo foi registrado e licenciado, inscrito ou matriculado. Ele poderá ser incidido em 1º de janeiro de cada exercício, sobre proprietários de automóveis, barcos e aeronaves. Apenas a propriedade gera incidência do IPVA, e não mera a detenção do veículo ou o próprio uso.

Se um contribuinte domiciliado em um Estado é proprietário de veículo registrado em outro, só deverá pagar o IPVA do Estado em que o veículo esteja registrado. (LINDENMEYER, 2011).

Conforme o Art. 158, III, CF/88, pertencerá aos Municípios cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciado em seu território. (BRASIL, 1988).

2.5.2.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS é o imposto com maior meio arrecadatário tributário brasileiro. Ele possui de um lado a circulação de mercadorias e por outro a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. (SILVA NETO, 2012).

Poderá o ICMS ser incidido sobre a entrada de bem ou mercadorias importadas do exterior por pessoa física ou jurídica e nas vendas de mercadorias com serviços não alcançados pelo ISS, art. 155, IX, CF/88. (BRASIL, 1988).

Conforme Chiesa (2005), os fatos geradores do referido imposto são as operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte transmunicipal, serviços de comunicação e a aquisição de bens ou mercadorias importadas do exterior.

O ICMS é seletivo, é obtido de acordo com a essencialidade das mercadorias. Os produtos considerados de primeira necessidade poder ser tributados com alíquotas inferiores aos demais produtos. (PÊGAS, 2014).

O contribuinte são as pessoas que realizarem à circulação de mercadorias, prestarem serviço de transporte e comunicação, ambos transmunicipais, e às que realizarem a importação de bens ou mercadorias. (CHIESA, 2005).

De acordo com Pêgas (2014), nas vendas de produtos a outro estado, somente será aplicada a alíquota interestadual no caso do comprador ser contribuinte do ICMS. Neste caso, na entrada do produto no estabelecimento comprador, será exigido o deferencial de alíquotas. Se a venda não for para contribuinte do ICMS, a empresa vendedora pagará a alíquota interna do produto cobrado no seu estado.

O Art. 155, X, CF/88, informa que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, sobre o ouro, nas prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e sobre operações que destinem a outros Estados petróleo. (BRASIL, 1988).

2.5.2.3 Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

O ITCMD é um tributo cujo fato gerador é a transmissão causa mortis de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos, art. 155, I, § 1º, CF/88. (BRASIL, 1988).

Nas transmissões causa mortis o fato gerador do imposto ocorre na abertura da sucessão, que dá-se com a morte do autor da herança, que será transmitido aos herdeiros legítimos e testamentários. No caso da doação, ocorrerá o imposto na data de transferência dos bens, quando transmitido o patrimônio para outra pessoa. (RODRIGUES, 2011).

Segundo Krukiski (2005) qualquer transmissão de bens e direitos gratuitas receberá a incidência do imposto. A tributação das doações padroniza a tributação de bens e direitos recebidos gratuitamente e reduz a evasão fiscal.

O imposto incide sobre o valor de venda da transmissão de qualquer bem ou direito por sucessão legítima ou testamentária e por doação. (IMPOSTO..., [2000?]).

O contribuinte do imposto é qualquer das partes nas operações tributadas. No caso da transmissão de bens, o legislador irá definir o contribuinte do imposto, na sucessão hereditária o contribuinte será o herdeiro ou o legatário, art. 42 do CTN. (BRASIL, 2012).

2.5.3 Impostos Municipais

Conforme o Artigo 156 da Constituição Federal de 1988 o Município poderá instituir,

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, 1988)

2.5.3.1 Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)

O IPTU é o imposto sobre a propriedade localizada no ambiente urbano. Possui como fato gerador o domínio útil ou a posse de bem imóvel, localizado na zona urbana do município. Todas as áreas urbanizáveis ou que estão em expansão urbana serão consideradas como zona urbana, art. 32 do CTN. (BRASIL, 2012).

Para Hadara (2007), o fato gerador do referido imposto é a disponibilidade econômica da propriedade, da posse ou do domínio útil. Deverá qualquer pessoa que tenha essa disponibilidade econômica ser o contribuinte do IPTU.

Conforme o Art. 34 do CTN, o proprietário do imóvel, o titular ou o possuidor a qualquer título estarão sujeitos a contribuição do imposto. (BRASIL, 2012).

Poderá o locatário, o comandatário, usufruário ou qualquer pessoa que são havidas pelo direito como relacionadas ao estado de fato sobre o qual recai a competência municipal ser eleito o contribuinte do presente imposto. (BATALHA, 1982 apud CASSONE, 1997).

Segundo Silva Junior (2014) estarão imunes de contribuir com o IPTU os prédios públicos, templos de qualquer culto, de partidos políticos, das fundações, instituições de educação e assistência social.

2.5.3.2 Imposto sobre a Transmissão de bens Inter Vivos (ITBI)

O ITBI é o imposto que incide sobre a transmissão de inter vivos a qualquer título, sendo por ato oneroso, de bens imóveis por natureza física e de direito reais

sobre imóveis. A definição constitucional desse imposto é a cessão imobiliária, resultante da conjugação da transmissão da propriedade e a transcrição. (BARRETO, 2011).

O fato sobre o qual os Municípios terão a faculdade de instituir o imposto consistirá na transmissão, da mudança ou da translação do direito de propriedade do imóvel do patrimônio de alguém para o patrimônio de outrem, Art. 156, III, CF/88. (BRASIL, 1988).

Denardi (2011) conceitua a decorrência do imposto a mudança de propriedade do patrimônio de alguma pessoa para outra, sendo cumpridas entre pessoas viventes sob o manto de um título jurídico que comprove a transferência do direito real. Deverá o transmitente transferir o direito sobre o bem imóvel, ao passo que aparte adquirente se obriga ao pagamento.

De acordo com Conti (2002), serão sujeitos passivos do IPTU os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos, os cedentes, ou qualquer pessoa que fizer partes nas operações tributadas.

O imposto não incidirá sobre a transmissão de bens ou direitos quando efetuada para a sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica ou quando decorrente da incorporação ou fusão entre pessoas jurídicas, Art. 36 do CTN. (BRASIL, 2012).

2.5 3.3 Imposto sobre Serviço de qualquer Natureza (ISS)

O ISS é o imposto sobre os serviços prestados, tem como fato gerador a prestação de serviço constante da lista anexa pelo STN, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, LC nº 116/2003, Art. 10. (BRASIL, 2003).

O Município dispõe de competência para instituir o imposto sobre todos os serviços, exceto os que possuem competência dos Estados e do Distrito Federal. Os serviços pertencentes à esfera do Município carecerão estar previstos na lista de serviços anexos a lei, sendo vedada a alteração da legislação pela lei municipal. (MORAES, 1994 apud PEIXOTO; DINIZ, 2011).

O contribuinte do referido imposto serão todos os prestadores de serviços prescritos em lei.

O ISS não incidirá sobre os serviços prestados no exterior, pois estão ensejar o tributo apenas as prestações em solo brasileiro. Também não acalhará sobre as prestações de serviços em relação de emprego, devido não ser regulado pelo direito privativo, aonde o empregado presta serviço ao seu patrão que irá pagar o seu salário. Outro caso que também não irá incidir os impostos são as operações de crédito realizadas por instituições financeiras, LC nº 116/2003, Art. 2. (BRASIL, 2003).

3 OS ENQUADRAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Nesse capítulo será abordado os enquadramentos tributários nas empresas, quais os regimes tributários incidentes no IRPJ.

3.1 CLASSIFICAÇÕES QUANTO A OPÇÃO TRIBUTÁRIA

As empresas que não são obrigadas a recolher os tributos com base no cálculo do lucro real possuem três tipos de opções tributárias: o lucro real, lucro presumido e o simples nacional. (ROSA, 2012).

3.1.1 Simples Nacional

O Simples Nacional foi criado através da Lei 9.317/1996, que foi substituído pela Lei Complementar nº 123/2006. Seu objetivo é auxiliar o desempenho das microempresas e empresas de pequeno porte através de um regime tributário simplificado e desburocratizado. Com o Simples, a empresa efetua o pagamento dos tributos de forma unificada, sendo recolhidos através de um guia – DAS. (BARROS; SOUZA, 2008).

Conforme Rosa (2012) o Simples permite que o empresário realize o pagamento unificado dos impostos, recebendo tratamento jurídico diferenciado e simplificado. Essas condições são baseadas no faturamento anual das empresas, não podendo ultrapassar a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) para microempresa e R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para empresa de pequeno porte. Deverá as empresas estar registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Para Pavani e Vinha (2007), a maior regalia que as empresas de pequeno e médio porte receberam foi à implantação da Lei do Simples. A norma estabelece a simplificação e a desburocratização para a criação das empresas de pequeno porte. Trouxe para o pequeno negócio várias vantagens, podendo inclusive, auxiliar os empresários a decidir, a iniciar e desenvolver suas atividades empresariais.

As microempresas e empresas de pequeno porte possuem uma tributação especial das demais organizações. Essa medida foi adotada pelo Governo, para

ajudar no crescimento da empresa, sendo de grande importância para o desenvolvimento e sucesso do negócio. (ROSA, 2012).

De acordo com informações da Receita Federal, as empresas de pequeno porte optante pelo Simples Nacional possuem limite extra para exportação de mercadorias e serviços. A empresa poderá auferir R\$ 7.200.000,00 (sete milhões e duzentos mil reais) de receita bruta anual, sendo R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) do mercado interno e R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) em exportação de mercadorias e serviços. (BRASIL, [2014?]).

Conforme Martins (2014), a primeira lei que trouxe benefícios para as empresas pequenas, foi a Lei 7.257 de 27 de novembro de 1984. A partir da sua implantação, foram estabelecidos vários benefícios aos empresários, os registros das empresas passaram a ser simplificados, as exigências trabalhistas e previdenciárias diminuíram, ocorreu a isenção de alguns tributos e a simplificação de controles administrativos.

A pessoa jurídica que desejar se enquadrar no referido regime tributário, não deverá possuir participação de capital de outra pessoa jurídica, não ser constituída sob a forma de Sociedade por Ações, não possuir sócios domiciliados no exterior, não exercer atividade de banco comercial, de investimento, de crédito imobiliário, de corretora, financiamento, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar, LC nº 123, art. 3º. (BRASIL, 2006).

3.1.2 Lucro Real

O lucro real incide apenas sobre o lucro efetivo da empresa, considerado o lucro líquido, cuja apuração é efetuada mensalmente após serem computados os resultados da empresa e da provisão para a contribuição social. (GONÇALVES; BAPTISTA, 2011).

Santos e Schmidt (2015, p. 174) diz que, “É o resultado do exercício ajustado pelas adições, de despesas não aceitas pelo Fisco (não dedutíveis), exclusões de receitas (não tributáveis) e compensações de prejuízos fiscais”.

Para Fabretti (2015), as adições do Lucro real se referem às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica, que são limitadas ou não admitidas pela lei. Já

as exclusões são os valores que a lei permite subtrair do lucro líquido para efeito fiscal e nas compensações podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores.

Segundo Rosa (2012), o lucro real poderá ser apurado trimestralmente, com base no lucro real de forma definitiva, ou anualmente, sendo apurado mensalmente com base na tabela do Lucro Presumido.

De acordo com Santos e Schmidt (2015), deverá o lucro real ser compulsório a todas as empresas que tenham receita total no ano-calendário anterior, superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), que tiverem rendimentos oriundos do exterior, suas atividades sejam de instituições financeiras, sejam autorizados a usufruir de benefícios fiscais e que tenham efetuado o pagamento mensal determinado sobre a base de cálculo estimada.

A apuração do cálculo do Imposto de Renda é apresentada abaixo conforme Santos e Schmidt (2015):

Figura 2 - Lucro Real

Cálculo do Imposto de Renda com base no lucro real	
Resultado antes da CS e IR	800
(+) Adições	<u>294</u>
• Perdas c/ Equivalência Patrimonial	200
• Realização Reserva de Reavaliação	94
(-) Exclusões	<u>(50)</u>
• Dividendos Recebidos (método custo)	50
(=) Lucro Real antes da Compensação de Prejuízos	<u>1.044</u>
(-) Compensações	<u>(313)</u>
• Prejuízo Fiscal período-base 20X0	313
(=) Lucro Real	<u>731</u>
Lucro Real 731 x 15% = Imposto de Renda	110
Limitada a 30% do lucro real antes da compensação de prejuízos (1.044 x 0,30 = 313).	

Fonte: Santos e Schmidt (2015, p. 178)

3.1.3 Lucro Presumido

O lucro presumido tem como base de cálculo uma margem de lucro específica, que muda de acordo com a atividade da empresa. Ele constitui-se no

somatório dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos em aplicações financeiras. (FERRARI, 2003).

De acordo com informações da Receita Federal, o lucro presumido é uma forma simplificada para realizar a tributação. A apuração do imposto de renda deve ser efetuada trimestralmente e o seu pagamento deverá ser realizado em quota única até o último dia mês subsequente. Poderá também ser pago em até três quotas mensais com vencimentos no último dia útil dos três meses subsequentes. Caso a quota seja inferior ao valor de R\$ 2.000,00 seu pagamento deverá ser compulsoriamente único. (BRASIL, [2015?a]).

No lucro presumido possuem quatro tipos de tributos federais sobre o faturamento, sendo o PIS e a COFINS, que devem ser apurados mensalmente, e o IRPJ e a CSLL que deverá ser apurado trimestralmente. (SANTOS; OLIVEIRA, 2008).

A apuração do cálculo do Imposto de Renda é apresentada abaixo conforme Ferrari (2003):

Figura 3 - Lucro Presumido

Cálculo do Imposto de Renda com base no lucro presumido	
Receita Bruta (auferida de 1º de jan a 31 de março)	25.000
(+) Presunção para empresa comercial 8%	2.000
(+) Juros ganhos em aplicações financeiras	1.300
(+) Receita de aluguel de imóvel	2.100
(=) Lucro Presumido	5.400
Lucro Presumido 5.400 x 15% = Imposto de Renda	810

Fonte: Ed Luiz Ferrari (2003, p.559)

3.1.4 Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado não é caracterizado como uma opção tributária, ele é efetuado através da imposição pelo Fisco, quando uma empresa descumprir com as determinações legais relativas ao Lucro Real ou ao Lucro Presumido. (FERRARI, 2003).

Conforme informações da Receita Federal com base no lucro arbitrado, o imposto de renda é apurado por períodos trimestrais encerrados em 31 de março, 30

de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (BRASIL, [2015?b]).

Existem duas formas que realizar o arbitramento do lucro, quando a receita bruta for conhecida o lucro será determinado através dos percentuais da presunção, acrescido de 20%. Caso a receita bruta seja desconhecida, a receita bruta será determinada por meio de procedimento de ofício. (FABRETTI, 2015).

Pêgas (2014) demonstra o cálculo do Lucro Arbitrado, conforme a Figura 5 exposta abaixo.

Figura 4 - Cálculo do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado

POSTO DE GASOLINA Movimentações Financeiras	RECEITA JAN-MAR	IMP. RENDA	
		%	BASE
Revenda Combustível	1.000.000	1,92%	19.200
Revenda de Mercadorias	100.000	9,60%	9.600
Serviços de Lavagem	10.000	38,40%	3.840
Demais Receitas	1.000	100%	1.000
LUCRO ARBITRADO			33.640
IR DEVIDO - 15%			5.046

Fonte: Pêgas (2014, p. 559).

Nota: Adaptado pela autora.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesse capítulo serão abordadas as relações dos tributos com a economia, quais os impactos nas rendas das famílias brasileiras, o percentual de impostos indiretos embutidos nos produtos e o retorno fiscal em prol a sociedade.

A análise será efetuada através de pesquisas bibliográficas, site do IBPT e G1 e artigos da revista Veja.

4.1 O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA

O sistema tributário brasileiro é um importante instrumento para o desenvolvimento econômico e de redistribuição de renda no país. A política fiscal possui a capacidade de afetar o crescimento do PIB, controlar a inflação, estabelecer equilíbrio externo e estipular a distribuição de renda. (LANZANA, 2008).

Para Gremaud, Vasconcellons e Toneto Júnior (2009), através da política fiscal o governo constitui a estabilização na economia. Ele efetua a arrecadação de impostos para manter elevados índices de emprego, estipular o crescimento econômico no país e fornecer estabilidade nos preços.

Conforme Samuelson e Nordhaus (1991) através da política fiscal o Governo fornece a estabilização no ciclo econômico, controlando as flutuações econômicas, evitando o desemprego crônico e a inflação nos preços.

Rossetti (1978, p. 93) diz que, “[...] pode também o Governo influir poderosamente sobre o desenvolvimento, a estabilidade e a repartição”. Além das influências, através dos impostos o Governo arrecada receitas para arcar com as despesas públicas e corrigir as falhas do mercado.

No funcionamento de um bom sistema tributário, é necessário que possua o princípio da neutralidade, aonde a tributação interfere o mínimo possível na alocação de recursos. O princípio da equidade, no qual é estabelecida a contribuição com base nos benefícios que o cidadão recebe do governo e conforme a capacidade do cidadão de pagar também contribui para um bom funcionamento do sistema. (VICECONTI, 2000).

Lagemann (1997, p. 322), diz que “o sistema tributário deve contribuir para a otimização da oferta de bens públicos, da produção e do consumo de bens privados,

da distribuição de consumo, da renda e da riqueza [...]”. A forma ideal da arrecadação tributária é através da implantação de um imposto fixo por pessoa, sendo adequado as suas necessidades naturais.

O governo através da tributação pode garantir os recursos necessários para cobrir os custos, retirar recursos de forma diferenciada entre os cidadãos, sinalizar para os custos dos bens públicos e na parte econômica, afetando a alocação dos recursos produtivos e o crescimento da economia. (LAGEMANN, 1997).

Conforme Samuelson e Nordhaus (1991), os impostos podem ser classificados como indiretos ou diretos. Os impostos indiretos incidem sobre os bens e os serviços de modo indiretamente sobre a renda do indivíduo, já os impostos diretos incidem diretamente sobre os indivíduos ou empresa.

De acordo com Lanzana (2008), o Brasil possui arrecadação de imposto fragilizada, sendo o país com a maior predominância de impostos indiretos, impactando indiretamente na renda da sociedade. Somente os países com fiscalizações mais rígidas possuem uma porcentagem maior de arrecadação de impostos declaratórios. A Figura 6 expõe a comparação dos impostos diretos e indiretos por países.

Figura 5 - Indicadores tributários, por grupos de países (% da receita tributária total)

Discriminação	Países industrializados	Oriente Médio	América Latina	Ásia	Brasil
Imposto de Renda	33,0	36,0	15,0	25,5	15,7
• Pessoal	27,0	17,0	5,0	7,5	10,2
• Empresarial	6,0	19,0	10,0	18,0	5,5
Impostos Indiretos	27,5	39,5	45,5	56,0	62,4
• Vendas	17,0	10,5	13,5	14,0	60,3
• Seletivos	9,0	7,0	17,0	19,0	-
• Importação e Exportação	1,5	22,0	15,0	23,0	2,1

Fonte: Lanzana (p. 35 2008)

Nota: Adaptado pela autora.

Os tributos diminuem direta ou indiretamente a renda disponível do setor privado, provocando a redução do consumo. Os impostos indiretos influenciam o número de consumo das mercadorias, proporcionando uma redução. Os impostos

diretos faz com que a maior parte da receita tributária arrecadada pelo Governo seja através da redução da poupança dos consumidores. (ROSSETTI, 1978).

Os impostos indiretos faz com que o preço de equilíbrio do mercado aumente, afetando os custos da produção das empresas e consequentemente diminuindo a oferta de bens. Os impostos diretos diminuem a demanda por bens de consumo devido afetar as rendas os consumidores. (VICECONTI; NEVES, 2000).

Esse tipo de tributação impacta mais na renda das pessoas de classe baixa, fazendo com que paguem relativamente mais impostos do que os ricos. (LANZANA, 2008).

Mezzomo (2015) expõe a Figura abaixo conforme os dados apresentados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

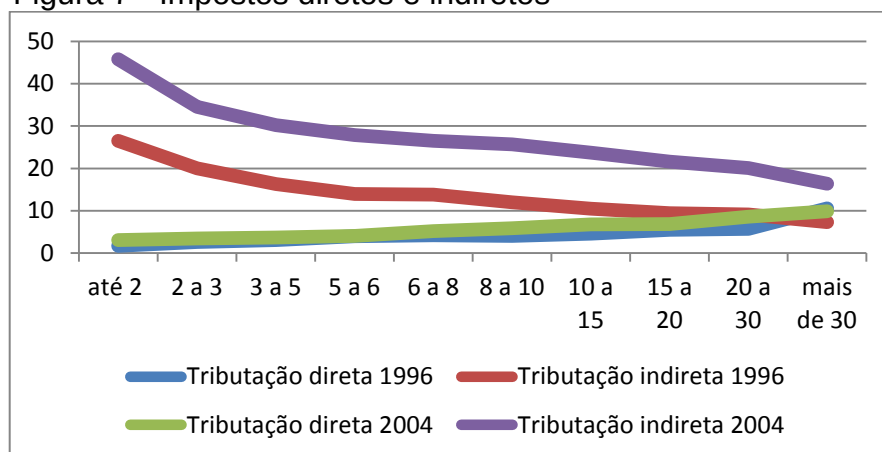
Figura 6 - Carga tributária segundo a renda familiar



Fonte: Mezzomo (2015).

De acordo com Gremaud, Vasconcellos e Toneto Junior (2009), os impostos estão mal distribuídos no país, os indiretos sempre foram a maior fonte de arrecadação do governo, e esta aumentando a cada ano, conforme figura 8 exposta abaixo.

Figura 7 - Impostos diretos e indiretos



Fonte: Gremaud; Vasconcellos; Tonetto Junior. (2009, p.188)

Nota: Adaptado pela autora.

Segundo Viceconti e Neves (2000), a redução maior da renda ocorre quando imposto é progressivo, no qual a alíquota sofre a alteração conforme o aumento da renda. No caso de inflação, quando os salários são aumentados à alíquota é reajustada e as pessoas sofrem um aumento na contribuição da carga tributária.

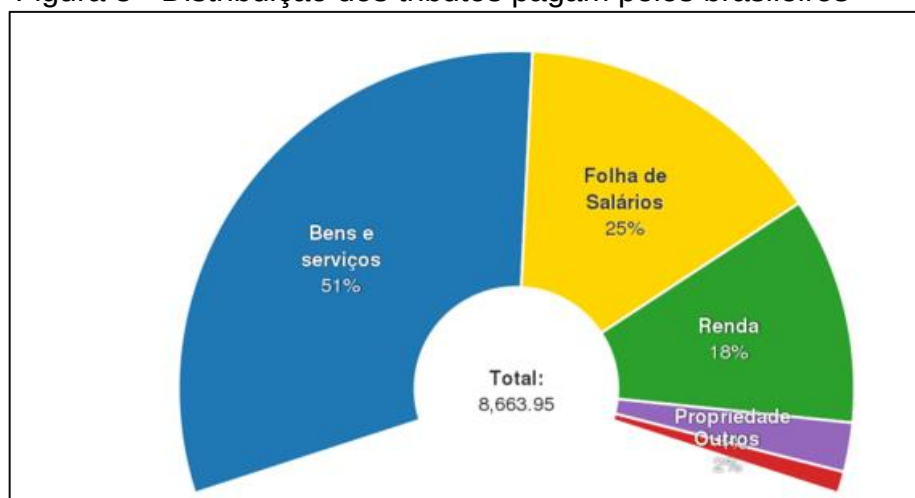
Para Lanzana (2008), a ineficiência do sistema tributário é transferida para o consumidor sob a forma de aumento de preços.

Segundo Bailão (1958 apud ROSSETTE, 1978), os impostos reduzem a poupança e o poder de compra das pessoas, reduzindo a contribuição destinada à economia e ao consumo dos cidadãos. Consequentemente, isso faz com que as taxas embutidas entre ambas as situações sejam alteradas.

Conforme a artigo do site Dinheiro Público & Cia, no ano de 2013 os brasileiros pagaram em média o valor de R\$ 8.663,95 por pessoa de impostos. A maioria desses impostos é incidido no consumo, fazendo com que a sociedade não perceba o quanto esta contribuindo. (TRIBUTOS..., 2014).

Na Figura abaixo, elaborado pela Dinheiro Público & Cia segundo os dados da Receita Federal, é apresentado o índice de impostos presentes nos bens e serviços. Conforme os dados, mais da metade da carga tributária esta no consumo.

Figura 8 - Distribuição dos tributos pagam pelos brasileiros



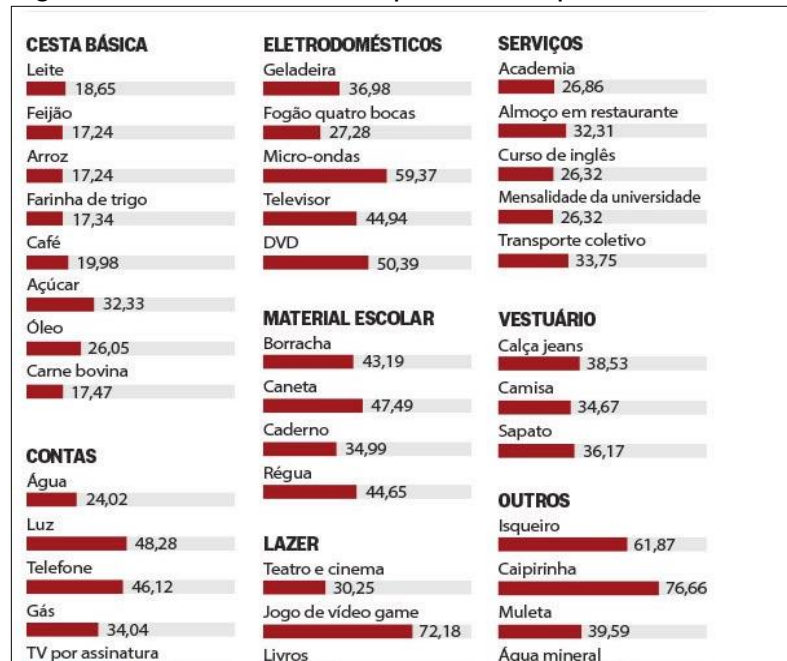
Fonte: Tributos... (2014).

Devido a alta contribuição de impostos presentes sobre bens e consumos é possível entender porque os produtos brasileiros são mais caros do que os similares estrangeiros. (TRIBUTOS..., 2014).

Conforme divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2015), das 10 milhões de empresas brasileiras que devem informar nas notas fiscais os impostos presentes nos produtos, apenas 25% dos estabelecimentos empresariais expõe aos seus clientes a quantidade de tributos recolhidos ao ser efetuado a sua aquisição.

Segundo Germosgeschi (2015) os impostos estão presentes na maioria dos produtos, fazendo com que cada item receba um alto número de impostos embutidos do seu preço. Conforme a tabela abaixo, a maioria das ações relacionadas a gastos estão sujeitos há incidência de impostos, desde alimentos até lazer. Isso mostra o quanto a população contribui para o Governo arrecadar as suas receitas, que devem ser revertidas em benefícios em prol a sociedade. A figura 10 exposta abaixo apresenta os impostos incidentes nos preços de venda.

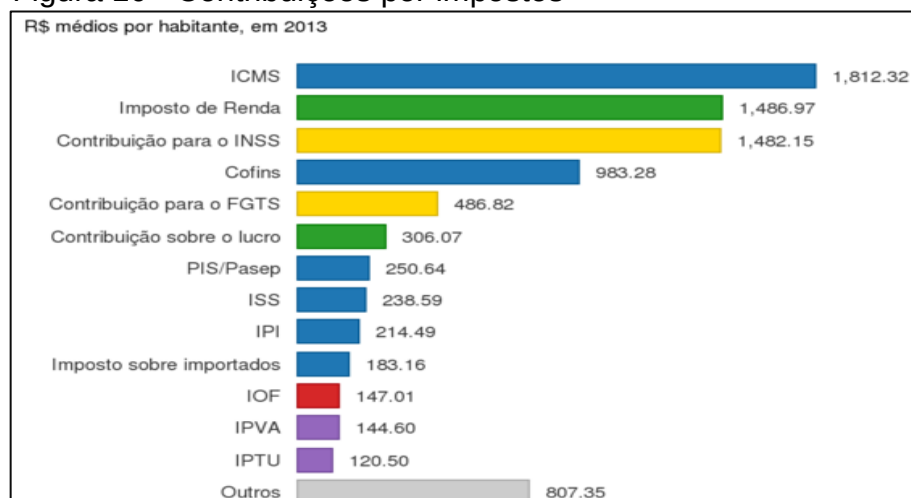
Figura 9 - Percentual de impostos nos produtos finais



Fonte: Germosgeschi (2015).

O imposto que mais contribui para a arrecadação de receitas é o ICMS, sua presença com as alíquotas fixas estabelecidas em cada estado faz com que os consumidores paguem o mesmo valor sobre determinado produto, gerando maior índice de arrecadação. Na Figura 11, é exposto o número de contribuição para cada tributo.

Figura 10 - Contribuições por impostos



Fonte: Tributos... (2014).

Conforme a estimativa do IBPT, de todo o rendimento que os brasileiros ganharam no ano de 2015, estima que 41,37% será destinado para a arrecadação de impostos.

De acordo com Aragão e Nalme, no Brasil a população precisa trabalhar 151 dias para apenas pagar os impostos destinados ao Governo. Em comparação, a população dos Estados Unidos precisa trabalhar apenas 98 dias. Isso apresenta o alto índice que o Brasil possui de tributos em relação a um país de primeiro mundo. (ECONOMIA..., 2015).

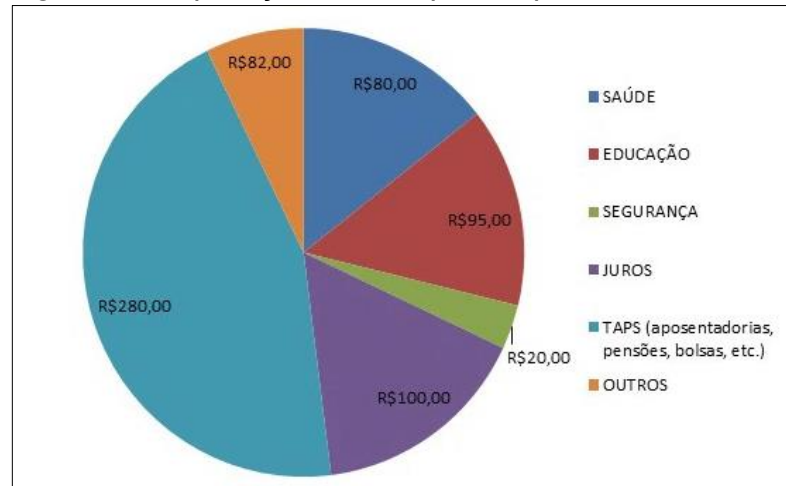
Segundo Fluentes (2014), o Brasil é um país que possui as mais elevadas contribuições tributárias e onde os impostos trazem menos benefícios para a população. Em comparação com os outros países, sua posição sobre os retornos dos impostos que são convertidos em serviços para a população está no trigésimo lugar. A figura 12 abaixo demonstra as aplicações com bem estar entre os países.



Fonte: Fluentes (2014)

De acordo com Mezzomo (2015), a maior parte do retorno dos impostos é fornecido pelo governo a população através de aposentadorias, pensões e bolsas. Outros itens que devem receber prioridade como educação e saúde acabam recebendo menos aplicações pelo governo. A figura 13 apresentada abaixo expõe as aplicações realizadas pelo governo.

Figura 12 - Aplicações dos impostos pelo Governo



Fonte: Entenda... (2015)

5 CONCLUSÃO

Este trabalho, partindo de sua introdução, estudados sua hipótese, problemas e objetivos, concluiu-se que o impacto da carga tributária na economia brasileira de uma forma geral, deve-se principalmente à duas causas que foram analisadas no contexto, sendo a primeira o grande número de tributos que o brasileiro é obrigado a recolher pela sua Constituição, e em segundo o percentual de alíquotas dos mesmos muito altos para a renda da população brasileira conforme demonstrado em tabelas e gráficos anteriormente.

Este trabalho vem contextualizar como as excessivas contribuições demonstradas pela autora agridem as famílias e a economia brasileira como um todo. O alto imposto incidente nas mercadorias e bens duráveis faz com que o seu preço final alcance patamares fora da realidade, estourando assim o orçamento das famílias que devem poupar 10% de sua renda.

O alto número de impostos que as empresas devem contribuir impacta no seu orçamento, fazendo com que diminua as vagas de empregos e os produtos possuam preços mais elevados, diminuindo sua demanda de mercado.

As pesquisas apresentam as dificuldades de se manter com o necessário para se viver, pois além dos alimentos terem uma carga tributária alta, o trabalho mostra o impacto dos tributos no setor de prestação de serviços que, segundo estudos corroem a renda familiar, como exemplo temos as contas de energia elétrica, água, gás etc.

O país precisa reformular seu sistema tributário, é necessário diminuir os números de impostos embutidos indiretamente nos produtos e aumentar o número de tributos incidentes de acordo com a renda. Isso faz com que as pessoas contribuam conforme o que realmente podem pagar, não prejudicando seu orçamento.

A redução na carga tributária fornece uma maior motivação para as atividades produtivas da empresa, liberando as ofertas agregadas que estariam presas pela excessiva carga tributária exigente pelo governo.

Devido o Brasil ser um dos países com maior carga tributária, seu quadro de retorno fiscal em prol a sociedade deve ser elevado. O país deve efetuar grandes

investimentos para a estabilidade da sociedade, justamente pelo alto número de impostos que são arrecadados.

O maior problema da contribuição dos tributos é não ver seu retorno na sociedade, como a situação da saúde, educação e segurança no Brasil é precária, em todo estado brasileiro a população sofre com problemas sociais.

REFERÊNCIA

BARBOSA, Mônica Francisca da Silva; FREITAS, Pérsia Maria Bughi. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista Intervenção, Estado e Sociedade**, Ourinhos, v. 3, n. 1, p. 207-230, jan./jun. 2015. Disponível em:<<http://www.revista.projuriscursos.com.br/index.php/revista-projuris/article/view/35/32>>. Acesso em: 27 nov. 2015.

BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 991-1029.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BETTI, Paulo. A História dos Tributos. **You Tube**, 2011. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=-V6vFtYmqHQ>>. Acesso em: 1 ago. 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília, DF: Senado Federal, 2012. Disponível em:<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 27 nov. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Lucro Arbitrado**. Brasília, DF, [2015?b]. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr556a585.htm#wrapper>>. Acesso em: 30 out. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Lucro Presumido**. Brasília, DF, [2015?a]. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucro presumido.htm>>. Acesso em: 30 out. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF, 1988b. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm>. Acesso em: 27 out. 2015. Publicado no Diário Oficial da União em: 16 dez. 1988.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 1998. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 13 out. 2015. Publicado no Diário Oficial da União em: 28 nov. 1998.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto-Lei nº 27, de 14 de novembro de 1966**. Acrescenta à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10027.htm>. Acesso em: 12 out. 2015. Publicado no Diário Oficial da União em: 14 nov. 1966.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977**. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Brasília, DF, 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De1578.htm>. Acesso em: 11 out. 2015. Publicado no Diário Oficial da União em: 12 out. 1977.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 11 out. 2015. Publicado no Diário Oficial da União em: 30 dez. 1996.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 01 nov. 2015. Publicado no Diário Oficial da União em: 28 dez. 1990.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991**. Dispõe sobre a política agrícola. Brasília, DF, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L8171.htm>. Acesso em: 15 out. 2015. Publicado no Diário Oficial da União em: 18 jan. 1991.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm>. Acesso em: 15 nov. 2015. Publicado no Diário Oficial da União em: 20 dez. 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, Vítório. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CHIESA, Clélio. ICMS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.); LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (Coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 396-. 527.

CONTI, José Mauricio. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 5, p. 43-58, 2002. Disponível

em:<<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/viewFile/11159/9904>>.
Acesso em: 27 nov. 2015.

DA SILVA BARBOSA, Mônica Francisca; FREITAS, Pérsia Maria Bughi. Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista Intervenção, Estado e Sociedade**, São Paulo, maio 2015. Disponível em: <<http://www.revista.projuriscursos.com.br/index.php/revista-projuris/article/view/35/32>>. Acesso em: 19 out. 2015.

DENARDI, Zelmo. Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 191-212.

ECONOMIA: quanto pagamos de impostos. **Especiais.g1.globo**, 2015. Disponível em: <<http://especiais.g1.globo.com/economia/2015/quanto-pagamos-de-impostos/>>. Acesso em: 27 nov. 2015.

ENTENDA a cobrança das bandeiras tarifárias da conta de luz. **morozcomunicacao**, 2015. Disponível em: <<http://morozcomunicacao.com.br/2015/02/25/entenda-a-cobranca-das-bandeiras-tarifarias-da-conta-de-luz/>> Acesso em: 27 nov. 2015.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal**: história da administração tributária no Brasil. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em <<http://www.youblisher.com/p/899379-Receita-Federal-Historia-da-Administracao-Tributaria-no-Brasil/>> Acesso em: 02 de ago. 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário**: para os cursos de administração e ciências contábeis. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade geral**. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

FLUENTES, A. Brasil, o país onde os impostos fazem menos pela população. **Veja.abril**, 2014. Disponível em:< <http://veja.abril.com.br/blog/impavido-colosso/brasil-o-pais-onde-os-impostos-fazem-menos-pela-populacao>> Acesso em 27 nov. 2015.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GERMOSGESCHI, P. Quanto pagamos de impostos?. **Cursoderedacao**, 2015. Disponível em <<http://cursoderedacao.net/quanto-pagamos-de-impostos>> Acesso em 27 nov.2015.

GRECO, Alvisio Lahorgue; AREND, Lauro. **Contabilidade**: teoria e prática básicas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELLOS, Antonio Sandoval; TONEDO JUNIOR, Rodinei. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HARADA, Kiyoshi. Imóvel cultivado em zona urbana. IPTU, ITR ou incentivo fiscal **FiscOSOFT**, 2007. Disponível em: <http://www.fiscOSOFT.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=158708&key=3227075>. Acesso em: 17 out. 2015.

IMPOSTO de Renda Pessoa Jurídica. **Valor Tributário**, [c2012]. Disponível em: <<http://www.valortributario.com.br/tributos/irpj>>. Acesso em: 1 nov. 2015.

IMPOSTO ITCMD. **Portaltributario**, [2000?]. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributario/imposto_itcb.htm>. Acesso em: 3 out. 2015.

IOF - IMPOSTO sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários incidências. **Portaltributario**, [2013?]. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/iof.htm>>. Acesso em: 3 out. 2015. IUDÍCIBUS, Sergio de et. al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

LAGEMANN, Eugenio. Economia do Setor Público. In: SOUZA, Nali de Jesus de. (Coord.). **Introdução à economia**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 311-332.

LANZANA, Antonio Evaristo Teixeira. **Economia Brasileira: Fundamentos e Atualidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LINDENMEYER, Rogério. O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 857-885.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MEZZOMO, J.A. Paga-se muito imposto no Brasil?. **BlogdoafR**, 2015. Disponível em: <<http://blogdoafR.com/articulistass/joao-batista-mezzomo/paga-se-muito-imposto-no-brasil/>> Acesso em 27 nov. 2015

MUCHE, Muriel Ferreira; BISPO, J. S. Impacto da relação entre margem de lucro e PIS/COFINS nas decisões de planejamento tributário. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 5., 2008, São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <<http://migre.me/seWEL>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade básica: estrutura das demonstrações financeiras**. 8. ed. São Paulo: Frase, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLENIKE, João Eloi. Tributação das pequenas e médias empresas do Brasil. **Impostômetro**, c2015. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/posts/tributacao-das-pequenas-e-medias-empresas-no-brasil#>>. Acesso 28 de outubro 2015.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Impostos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.); LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (Coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 148 -177.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

QUEIROZ, Cid Heraclito de. **A Reforma Tributária Possível**. Rio de Janeiro: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2014.

KRUKOSKI, Cristiane Aparecida Moreira. Seção III. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.); LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (Coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 300-322.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

REZENDE, Amaury José; LIMA, Emanuel Marcos Lima. **A Tributação da Prestação de Serviços Contábeis**: Profissional Liberal ou Empresa – O que é Melhor?.2012. Disponível em < www.faccamp.br/ojs/index.php/RMPE/article/download/399/228> Acesso em 27 nov. 2015.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de Renda – Pessoa Física. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 423-441.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução** . 7. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

ROSA, Lucilene Faria. **Tributação**: cartilha. Brasília: SEBRAE, 2012. Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/guias_cartilhas/na_medida_tributacao.pdf> Acesso em: 13 out. 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.

SANTOS, José Luiz dos. et. al. **Introdução à Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de. **Planejamento Tributário com Ênfase em Empresas Optantes pelo Lucro Real**. Santa Catarina, 2008. Disponível em: < http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/361.pdf> Acesso em: 26 out. 2015.

SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de Direito Tributário**. São Paulo: Canal 6, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Livro Primeiro Sistema Tributário Nacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.); LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (Coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 36-56.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TRIBUTOS consomem R\$ 8.664 por habitante; veja o custo de cada um. **Dinheiropublico.blogfolha.uol**, 2014. Disponível em:<<http://dinheiropublico.blogfolha.uol.com.br/2014/12/21/tributos-consomem-r-8-664-por-habitante-veja-o-custo-de-cada-um/>>. Acesso em: 27 nov. 2015.

VICECONTI, Paulo E.V.; NEVES, Silvério das. **Introdução à Economia**. 4. ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.

25% das empresas brasileiras informam a carga tributária ao consumidor. **Ibpt**, 2015. Disponível em:<<http://www.ibpt.com.br/noticia/2223/25-das-empresas-brasileiras-informam-a-carga-tributaria-ao-consumidor>> Acesso em: 27 nov. 2015.