

TRIBUTAÇÃO SOBRE AS VENDAS E SUA ABORDAGEM NAS TESES E DISSERTAÇÕES BRASILEIRAS NO PERÍODO 2007-2021

Bernardo Falavigna Santinon¹, Alex Eckert², Marina Benato³

Resumo: A presente pesquisa teve como objetivo analisar as principais conclusões das Teses e Dissertações brasileiras no que se refere aos tributos sobre vendas, entre os anos de 2007-2021. Para atingir esse objetivo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, descritiva e de caráter predominantemente qualitativo. A amostra analisada é composta por doze Dissertações e uma Tese, as quais foram analisadas de modo a identificar os principais achados e conclusões. Os resultados demonstraram as características do sistema tributário brasileiro e a dificuldade que este ocasiona aos contribuintes em geral, bem como a complexidade da sistemática de arrecadação tributária no país, a qual tornou-se um empecilho aos empresários e um custo expressivo aos consumidores. Além disso, os resultados evidenciaram que o mercado brasileiro possui um alto nível de regulamentação e a Constituição sofre constantes mudanças, desta forma, foi possível identificar que o próprio sistema tributário dificulta o crescimento econômico nacional. Houve poucos casos identificados nesse estudo no que diz respeito à economia de tributos, como por exemplo o aumento da prática da elisão fiscal. Portanto, analisando as adversidades do sistema, é possível concluir que as medidas governamentais, na maioria dos casos, acarretam no aumento da arrecadação de tributos aos cofres públicos, e quase nunca beneficiam os contribuintes.

Palavras-chave: tributação; tributos sobre vendas; sistema tributário; gestão tributária.

TAXATION ON SALES AND ITS APPROACH IN BRAZILIAN THESES AND DISSERTATIONS BETWEEN THE YEARS 2007-2021

Abstract: The purpose of this research was to analyze the main conclusions of Brazilian Theses and Dissertations regarding sales taxes, between the years 2007-2021. To achieve this objective, a bibliographical, descriptive and predominantly qualitative research was carried out. The analyzed sample is composed of twelve Dissertations and a Thesis, which were analyzed in order to find their main findings and conclusions. The results showed the characteristics of the Brazilian tax system and the difficulty it causes taxpayers in general, as well as the complexity of the systematic tax collection in the country, which has become an obstacle to businessmen and a significant cost to consumers. In addition, the results show that the Brazilian market has a high level of regulation and the Constitution undergoes constant changes, thus, it was possible to identify that the tax system itself hinders national economic growth. There were few cases identified in this study with regard to tax savings, such as the increase in the practice of tax avoidance. Therefore, analyzing the adversities of the system, it is

1 Bacharel em Ciências Contábeis pela UCS. Consultor em Gestão Tributária na BFS.

2 Doutor em Administração pela PUCRS. Professor da Universidade de Caxias do Sul - UCS.

3 Mestre em Administração pela UCS. Doutoranda, pesquisadora-bolsista no PPGA - UCS.

possible to conclude that government measures, in most cases, lead to an increase in tax collection for the public coffers, and almost never for the benefit of taxpayers.

Keywords: taxation; sales taxes; tax system; tax management.

1 INTRODUÇÃO

É fato que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo há bastante tempo (VARGAS; ECKERT; MECCA, 2021). Segundo o site de notícias “Folha de São Paulo” (2021), a carga tributária brasileira cresceu 33,9% em relação ao PIB (Produto Interno Bruto) em 2021, sendo a maior parte sobre bens e serviços (14,76%). Isso porque, a legislação brasileira, além de ser complexa, também passa por constantes alterações em relação às alíquotas, incidências, bases de cálculo, ou mesmo pela criação de diferentes tributos (WERNKE, 2019).

Nesse sentido, considerando-se o ambiente competitivo no qual as empresas estão inseridas, é importante que seja atribuída a devida relevância a uma das estratégias mercadológicas mais cruciais, ou seja, à precificação (WERNKE, 2019). Ao elaborar seu preço de venda, as organizações devem levar em consideração a alta carga de tributos incidentes tanto em operações de venda como na prestação de serviços, considerando-se que é somente através da correta fixação e mensuração dos preços de venda, que é possível assegurar o retorno dos valores investidos (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Assim, destaca-se a importância de estudar o impacto dos tributos sobre vendas, pois dessa forma os resultados serão úteis para uma melhor compreensão do Sistema Tributário vigente. A Contabilidade auxilia nesse processo, pois é uma ciência que visa estudar o patrimônio das empresas tanto no ponto de vista quantitativo quanto no qualitativo (GULARTE, 2022). Esse campo de estudo tem como finalidade fornecer informações para uma posterior tomada de decisões dos empresários, visto que a questão tributária pode ser um dos fatores que inibe o sucesso de uma empresa (SILVA *et al.*, 2021).

Dentro das ramificações na Contabilidade, está a área da Contabilidade Tributária. Essa área é responsável por monitorar e planejar os tributos de uma empresa. Por exemplo, é a divisão da Contabilidade que decidirá qual o melhor regime de tributação a ser adotado por uma determinada empresa, podendo ser o Lucro Presumido, Lucro Real ou Simples Nacional.

A Contabilidade Tributária compreende a área que estuda os diversos tributos incidentes tanto venda de produtos quanto de serviços. De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), um 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, 1966).

No que diz respeito à tributação sobre vendas, as alíquotas dependem de cada produto ou serviço. Entre os principais impostos incidentes na venda estão o ICMS, que varia em cada estado do país, e o IPI, incidente apenas sobre os produtos industrializados. O ISSQN é um tributo municipal que incide na prestação de serviços e também se altera conforme a atividade exercida pelo prestador. Também é relevante citar os tributos federais PIS e

COFINS, que incidem sobre a receita bruta das empresas que comercializam produtos ou serviços de qualquer natureza (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Diante do contexto apresentado, a pesquisa tem como objetivo geral apresentar quais os principais resultados de pesquisa das Teses e Dissertações que abordam tributos sobre vendas publicadas na base BDTD entre 2007 e 2021. Para isso, estão selecionados os estudos da Base de Dados, categorizados de acordo com título, autor, instituição, tipo e ano de publicação e classificados pelos principais objetivos propostos.

O estudo se justifica, do ponto de vista acadêmico, tendo utilidade para a comunidade científica tomar conhecimento da quantidade de tributos incidentes em uma venda e o impacto financeiro que estes ocasionam no preço final de um produto. Já sob o ponto de vista profissional, o estudo pode auxiliar os empresários e até mesmo os consumidores a compreenderem os valores constados em seus respectivos orçamentos. Além disso, auxilia para uma visão mais clara no que diz respeito à tributação de vendas, auxiliando-os na gestão, independente de atuarem no setor comercial (ECKERT; ALEXANDRE; ROY, 2021), industrial ou comercial.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Tributos

A origem dos tributos ocorre no período da Pré-História, através das diversas dificuldades para manter a sobrevivência. Durante o passar dos anos os aprendizados foram se aprimorando, desta forma foi possível proporcionar habilidades para a criação de artefatos que suprissem as necessidades básicas tais como: comer, vestir e armazenar comida. Os homens descobriram os benefícios de cultivar propriedades e colonizar suas terras e em virtude disso, suas propriedades passaram a ter valor onde ocasionava uma guerra por mais conquistas de espaço. Além disso, como era de costume naquela época, ofereciam agrados aos seus mestres, o que deram o nome de tributos, tendo assim sua origem (RFB, 2020).

O Brasil e demais países democráticos do mundo possuem em suas constituições a liberdade do governo de cobrar tributos, de acordo com as legislações de cada país. Segundo os autores Bertolucci e Nascimento (2002, p. 58), estudos efetuados no Brasil, Inglaterra e Austrália, buscaram medir os custos gerados em comparação ao PIB.

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Pereda e Garcia (2020) afirmam que o sistema tributário brasileiro é composto por diversos tributos e obrigações acessórias, o que o torna altamente complexo. A maioria dos impostos é federal, como impostos sobre renda e salários, bem como impostos sobre bens e serviços.

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é definido como “[...] 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, 1966). Portanto, para gerar a obrigação tributária, a aplicação e o recolhimento dos tributos devem estar previstos em lei, considerando sua origem e ocorrência (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Conforme a Constituição Federal de 1988, art. 145, compreendem os impostos, taxas e contribuição de melhoria instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios os seguintes fatores:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

O número de tributos e normativos no Brasil é bastante alto. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), temos mais de 3.500 normativos tributários em vigor no Brasil. De acordo com o IBPT (2020), desde 05 de outubro de 1988 – data da promulgação da atual Constituição Federal – foram editadas 6.475.682 normas que controlam a vida dos cidadãos brasileiros. Em média, isso representa 800 normas editadas por dia útil.

Segundo Pêgas (2017), alguns dados que comprovam esta afirmativa estão elencados a seguir:

- a) Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99, tem 1.004 artigos;
- b) Regulamento do IPI – Decreto nº 7.232/10, possui 617 artigos;
- c) Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/09, tem 820 artigos;
- d) Regulamento do IOF, com 69 artigos;
- e) Instrução Normativa (nº 390/04), que regulamentou a CSLL, com 125 artigos;
- f) Lei nº 10.833/03, que criou a COFINS não cumulativa, possui 94 artigos. No entanto, esta lei foi modificada por outras 24 leis (10.865/04, 10.925/04, 10.996/04, 11.051/04, 11.196/05, 11.307/06, 11.434/06, 11.727/08, 11.945/09 etc.);
- g) das 95 Emendas Constitucionais aprovadas até DEZ/16, aproximadamente 1/4 traz assuntos envolvendo o Sistema Tributário Nacional;
- h) a Lei Complementar nº 123/06, que instituiu o SUPERSIMPLES, tem simplesmente 89 artigos, 147 parágrafos, 174 incisos e cinco anexos, e foi modificada por outras seis leis complementares.

Além disso, o estudo do IBPT mostrou que, em média, no âmbito Federal, foram editadas 20,84 normas federais por dia útil nos últimos 32 anos da Constituição Federal, como mostra o Quadro 1.

Quadro 1 – Quantidade de normas editadas (32 anos da CF de 1988)

Normas Federais	Gerais	Tributárias
Constituição Federal	1	1
Emendas Constitucionais de Revisão	6	-
Emendas Constitucionais	108	16
Leis Delegadas	2	-
Leis Complementares	116	52
Leis Ordinárias	6.308	1.156
Medidas Provisórias Originárias	1.612	258
Medidas Provisórias Reeditadas	5.491	1.674
Decretos Federais	13.318	1.698
Normas Complementares	141.680	27.249
Total	168.642	32.104
Média por dia	14,44	2,75
Média por dia útil	20,84	3,97

Fonte: IBPT (2020)

2.2 Contabilidade Tributária e Gestão Tributária

De acordo com Fabretti (2006), a Contabilidade Tributária é o campo aplicado da Ciência Contábil que visa determinar com precisão os resultados econômicos de um exercício fiscal a fim de coordenar a geração de impostos para uma determinada entidade. Para tanto, é necessário pesquisar, registrar e controlar os fatos administrativos que deram origem às variações patrimoniais, a fim de obter resultados de lucros e perdas. O mesmo autor ainda afirma que a Contabilidade Tributária é o ramo da Contabilidade que busca aplicar os conceitos, princípios e regras básicas da legislação contábil de forma simultânea e adequada. O autor ainda acrescenta:

Como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado dever ser economicamente certo (FABRETTI, 2005, p. 29).

Segundo Pêgas (2017), da associação do Direito Tributário com a ciência contábil, surge a Contabilidade Tributária. Ela representa o ramo da Contabilidade cujo objetivo é aplicar e adaptar conceitos e princípios contábeis com a legislação tributária de forma adequada e simultânea.

As diretrizes curriculares do Ministério da Educação (MEC) (2004), sugerem que a Contabilidade Tributária tenha os seguintes objetivos dentro das Ciências Contábeis:

- a) fornecer conhecimentos para interpretação e uso adequado da legislação tributária e seus reflexos na contabilidade das entidades empresariais;

- b) proporcionar conhecimento da aplicação prática dos tributos no dia a dia das empresas em situações reais, para adotar nas mesmas quando enfrentarem o mercado de trabalho atual;
- c) elaborar gráficos, planilhas e relatórios sobre dados tributários que contribuam para o melhor desempenho da atividade empresarial;
- d) desenvolver, analisar e implantar sistemas informatizados de controle dos tributos, para fins contábeis e gerenciais;
- e) desenvolver no estudante o raciocínio lógico para a solução de problemas contábeis-tributários, surgidos no cotidiano das empresas;
- f) exercer as atribuições e prerrogativas da área tributária com ética e retidão.

Para Fabretti (2006), dentro da Contabilidade Tributária, a definição de Planejamento Tributário é o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosa.

O Planejamento Tributário é visto como qualquer ato para redução da carga tributária. Desta forma, foram criadas as figuras da elisão e evasão tributária (NAZÁRIO; MENDES; AQUINO, 2008). De acordo com Oliveira (2005), o conceito de evasão fiscal corresponde aos contribuintes cuja finalidade é extinguir, reduzir ou retardar por meios ilícitos um tributo já recolhido em decorrência da ocorrência de fato gerador. Ao evitar o imposto, o objetivo legítimo do contribuinte é minimizar a ocorrência de um fato gerador antes que ele ocorra, evitando assim a origem da obrigação tributária. Oliveira destaca que:

Os dois termos não são causais nem destituídos de sentido semântico, dado que a evasão fiscal significa a fuga da obrigação tributária existente segundo a lei (daí a ilicitude), ao passo que a elisão quer dizer elidir legalmente a ocorrência da obrigação tributária (daí a licitude) (OLIVEIRA, 2005, p. 29).

O conceito dado pelo Código Tributário Nacional à Legislação Tributária, conforme art. 96 da Lei nº 5.172/66, de 25 de outubro de 1996:

Art. 96: A expressão “legislação tributária” compreende de leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

2.3 Tributação sobre vendas

O atual sistema tributário tem suas origens na 18ª Emenda Constitucional, em 1º de dezembro de 1965 para corrigir deficiências tributárias anteriores e deficiências na Constituição de 1946. A emenda suscitou a reflexão sobre o aumento da carga tributária nos últimos anos. Ela busca efetivamente o auto-aperfeiçoamento, tornando-se uma base inovadora e mais consistente para reformular e reestruturar os tributos de acordo com seus poderes tributários fatos geradores. A Emenda Constitucional de 1965 foi instituída na Constituição de 1988 (LIMA; REZENDE, 2019).

Segundo Pêgas (2017), a partir da Constituição de 1934 foi permitido aos estados criar e cobrar o imposto sobre venda e consignações, que tornou-se a principal fonte de receita estadual. No início dos anos 1960, cerca de 70% da receita estadual era obtida com o imposto sobre vendas e consignações. Isso mostra que a alta tributação sobre o consumo no Brasil vem de longa data.

De acordo com Diniz Filho (2018), as últimas mudanças no sistema tributário foram relacionadas à Constituição Federal de 1988, que resultaram em um aumento da carga tributária e tornou o sistema tributário mais oneroso, complexo e um tanto injusto para os brasileiros. Esse fato tornou o Brasil um dos piores sistemas tributários do mundo. A Constituição de 1988 distinguiu as competências tributárias evitando que as três esferas federativas tributem um mesmo imposto.

No Brasil, as empresas precisam conviver com diversos tributos diariamente, que variam de acordo com o seguimento e afetam o cálculo final do lucro. Os impostos sobre vendas são aqueles cobrados sobre o produto ou serviço comercializado, podendo ter incidência em esfera federal, estadual ou municipal. A incidência destes tributos varia de acordo com a mercadoria que está sendo comercializada (REIS, 2019).

Segundo Reis (2019), os principais tributos sobre vendas conhecidos no Brasil são:

- a) ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços);
- b) ISS (Impostos Sobre Serviço de Qualquer Natureza);
- c) IE (Imposto sobre Exportação);
- d) COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social);
- e) PIS (Programa de Integração Social).

Listados os principais impostos incidentes sobre vendas no país, Reis (2019) explica que o ICMS é um imposto estadual e sua alíquota variará de acordo com o estado em que a transação ocorre. O ISS, por sua vez, é um imposto municipal cobrado apenas pela venda de serviços, não de mercadorias. O Imposto sobre Exportação é devido quando a empresa vende seus produtos para outros países e é pago diretamente à União. A COFINS é uma contribuição social, ou seja, é destinada a financiar a seguridade social. Por fim, o PIS também é uma contribuição que busca a integração do empregado do setor privado com o desenvolvimento da empresa.

Para exemplificar, em números, estão elencados no Quadro 2 as respectivas arrecadações nacionais de alguns impostos e contribuições listados acima no ano de 2018.

Quadro 2 – Principais tributos sobre vendas e o volume arrecadado em 2018

Tributos	Valor (em bilhões R\$)
ICMS	479
ISS	62
COFINS	244
PIS	67
Outros	39

Fonte: Adaptado de Pêgas (2020)

O ICMS é uma grande fonte de arrecadação de tributos. Pêgas (2017) informa que o ICMS possui uma Lei Complementar com 36 artigos apresentando sua diretriz básica. Porém, existem 27 legislações específicas em cada unidade da Federação. Além disso, o modelo de Substituição Tributária (ST) do ICMS traz muitas complicações, pois há estados que fazem parte do protocolo e outros não, trazendo dificuldades para o contribuinte compreender o que está pagando.

Muito se fala sobre um modelo de unificação de impostos, o IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Segundo Bird (2012), uma das maiores contribuições fiscais do último meio século foi o surgimento do IVA como um dos principais impostos em todo o mundo. Bird (2012) ainda afirma que quanto menos envolvimento houver entre os impostos federais e estaduais sobre vendas, maiores serão os custos administrativos para os governos e maiores serão os custos de conformidade para as empresas.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Delineamento da pesquisa

Esta pesquisa, em relação aos procedimentos técnicos, é caracterizada como uma pesquisa bibliográfica, tendo como objetivo a leitura e interpretação de Teses e Dissertações a respeito do impacto da tributação sobre vendas. Segundo Bocatto (2006, p. 266), “a pesquisa bibliográfica busca a resolução de um problema (hipótese) por meio de referenciais teóricos publicados, analisando e discutindo as várias contribuições científicas”.

O estudo visa mostrar as diferentes visões presentes nas Teses e Dissertações publicadas na base BDTD em um determinado período. Portanto, a pesquisa bibliográfica mostra-se eficaz para obter os resultados esperados. Como ressalta Gil (2007), a principal vantagem da pesquisa bibliográfica é a possibilidade do pesquisador obter uma série de fenômenos que seja mais ampla que aquela que poderia pesquisar diretamente.

Já em relação aos objetivos, esta é uma pesquisa descritiva. De acordo com Gil (2007), pesquisas descritivas têm o intuito de relatar características de certa população ou fenômeno. Ela pode apresentar um estudo de um determinado grupo apurando suas características, como por exemplo idade, sexo, nível de escolaridade, etc. Pesquisas que geral um levantamento de opiniões, atitudes e crenças também se enquadram como descritivas.

A pesquisa descritiva encaixa-se na tipologia dos objetivos pois reflete uma realidade e pode agregar valor em pesquisas voltadas ao mercado econômico, como evidencia o presente estudo. Para Almeida (2014), a pesquisa descritiva tem como finalidade descrever o objeto de estudo, junto às suas características e os problemas relacionados, apresentando com a máxima exatidão possível os fatos e fenômenos.

Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa é predominantemente definida como qualitativa. Sampieri, Collado, Lucio (2013, p. 376) afirmam que “o foco da pesquisa qualitativa é compreender e aprofundar os fenômenos, que são explorados a partir da perspectiva dos participantes em um ambiente natural e em relação ao contexto”.

A pesquisa é qualitativa, pois une informações que não servem apenas para mensurar o tema, mas descrevê-lo utilizando impressões, opiniões e pontos de vista. Deslauriers destaca:

Na pesquisa qualitativa, o cientista é ao mesmo tempo o sujeito e o objeto de suas pesquisas. O desenvolvimento da pesquisa é imprevisível. O conhecimento do pesquisador é parcial e limitado. O objetivo da amostra é de produzir informações aprofundadas e ilustrativas: seja ela pequena ou grande, o que importa é que ela seja capaz de produzir novas informações (DESLAURIERS, 1991, p. 261).

Entretanto, a pesquisa também se caracteriza como quantitativa. Segundo Knechtel (2014), a pesquisa quantitativa é uma modalidade de pesquisa que atua sobre um problema humano ou social. É baseada na tese de uma teoria e composta por variáveis quantificadas em números, as quais são analisadas de modo estatístico, e tem como objetivo determinar se as generalizações previstas se sustentam, ou não. Dessa forma, a pesquisa quantitativa está ligada ao dado imediato, isto é, ela se preocupa com a quantificação dos dados, comprovando se uma teoria é válida ou não a partir de análises estatísticas.

A mesma autora ainda afirma que esse tipo de pesquisa é caracterizado pela passividade e neutralidade do pesquisador diante da investigação da realidade. Basicamente, a pesquisa traduz em números as informações para obter a análise dos dados e chegar a uma conclusão.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Inicialmente foi desenvolvida uma seleção das Teses e Dissertações acerca da tributação sobre as vendas. Tal procedimento foi realizado mediante uma busca das Teses e Dissertações na base BDTD (Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações), utilizando-se como critérios os termos “tribut”, “venda” e “contab”, no período de 15 anos – entre 2007 e 2021. Não foi empregado um filtro por área do conhecimento, de modo a verificar quais seriam as mais proeminentes. As Teses e Dissertações encontradas foram organizadas em uma tabela de acordo com os principais assuntos, autores e regiões. Através dos dados da tabela, realizou-se a leitura dos resumos das publicações, visando uma posterior análise de quais documentos foram mais relevantes para seguir-se com o estudo.

Com as publicações selecionadas, houve uma análise aprofundada e a reorganização dos dados em uma nova planilha no software *Microsoft Word* a fim de elencar as principais categorias e dados julgados importantes para o andamento da pesquisa. As informações foram distribuídas na planilha de acordo com o título, ano de publicação, tipo de referencial utilizado (Tese ou Dissertação), quantidade de autores, instituição pela qual foi publicada e resultados encontrados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da amostra

A amostra encontrada para a realização da pesquisa foi de 13 documentos. A visualização das informações coletadas pode ser feita através do Quadro 3, que está

categorizado por identificação do estudo, título, autor, instituição, tipo e ano de publicação. A representação segue a ordem pelo ano crescente de publicação.

Quadro 3 – Categorização das Teses e Dissertações

ID do estudo	Título	Autor	Instituição	Tipo	Ano de publicação
E1	A relevância da abordagem contábil na mensuração da carga tributária das empresas	Mauro Fernando Gallo	USP	Tese	2007
E2	Substituição tributária: o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo	Nilson Manoel dos Santos	FECAP	Dissertação	2008
E3	Preços de transferência e a indústria farmacêutica no Brasil	Johnston Viana da Silva Júnior	PUC-SP	Dissertação	2009
E4	Contabilidade tributária e planejamento fiscal aplicado à logística – O ICMS no transporte rodoviário de cargas: Estudo das alternativas fiscais e contabilização – Crédito outorgado vs. Crédito nas entradas de insumos – Um estudo de caso no segmento de transportes rodoviários de valores	José Carlos Sanches Campoi	PUC-SP	Dissertação	2009
E5	Reforma tributária: uma simulação do impacto da mudança da sistemática na arrecadação do ICMS no Estado do Amapá nos exercícios de 2005 a 2008	Vagner Jaime Rodrigues	FECAP	Dissertação	2010
E6	Uma contribuição ao estudo dos aspectos contábeis e impactos tributários em operações de reorganização societária – incorporação e/ou cisão – em substituição às operações de aquisição – compra e venda	Adriano da Costa Andrade	FECAP	Dissertação	2010
E7	Os efeitos dos tributos indiretos sobre os materiais para a construção civil	Francisco José Pereira de Carvalho	PUC-SP	Dissertação	2011
E8	As principais implicações da Lei 11.638/07 sobre os tributos diretos (Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido)	Rodrigo Bellomi do Nascimento	PUC-SP	Dissertação	2012
E9	Preços de transferência – Os impactos da nova metodologia de cálculo trazida pela Lei 12.715 de 2012 (Utilização do método Preço Revenda menos Lucro – PRL)	Pâmela Kimi Shiraiishi	PUC-SP	Dissertação	2014
E10	Impactos da adoção do regime de substituição tributária no ICMS para a cadeia vinícola do Vale dos Vinhedos	Matheus Tumelero Dornelles	UNISINOS	Dissertação	2014
E11	Efeitos da adoção das IFRS sobre o <i>tax avoidance</i>	Renata Nogueira Braga	UFBA	Dissertação	2016
E12	Qualidade da informação fiscal e conformidade tributária dos tributos sobre vendas (ICMS e IPI) no Brasil	Josué Pereira	FECAP	Dissertação	2018
E13	Gestão do capital de giro: o Vendor como fonte de recurso para suprir necessidades de caixa para a pequena empresa	Wilson Lourenço de Oliveira	PUC-SP	Dissertação	2019

Fonte: Elaborado pelos autores

Percebe-se que a grande maioria dos trabalhos encontrados na amostra de pesquisa são Dissertações. Todas estão compreendidas na área de Ciências Sociais, que engloba Ciências Contábeis, Administração e Economia. A maior parte dos estudos foi publicada na região Sudeste, sendo apenas duas Dissertações na região Sul e uma na região Nordeste. Houve maior incidência de Dissertações da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), além da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), também do estado de São Paulo.

Sobre o ano de publicação, a maior parte dos trabalhos estão compreendidos entre 2007 e 2014, sendo que entre 2020 e 2021 nenhuma pesquisa foi encontrada na base BDTD sobre esse assunto. Vale ressaltar que durante a pesquisa da amostra para o estudo, após uma leitura mais aprofundada, a Dissertação “A lucratividade dos clientes das empresas de serviços contábeis: um estudo de caso da M&M Assessoria Contábil”, mostrou-se não estar alinhada com o enfoque da atual pesquisa. Desta forma, foi descartada da amostra final.

4.2 Análise dos objetivos dos estudos

4.2.1 Análise dos estudos sobre o impacto do ICMS nas vendas – Grupo 1

A pesquisa foi feita de acordo com os principais objetivos das Teses e Dissertações encontradas. O primeiro grupo inclui os estudos E2, E4, E5, E10 e E12. Nestas pesquisas, o principal objeto analisado é o impacto do ICMS nas vendas, onde estão compreendidos assuntos como diferimento de ICMS, sistemáticas de créditos, e a qualidade da informação fiscal sobre vendas. O Quadro 4 apresenta os principais elementos de estudo no primeiro grupo de Dissertações.

Quadro 4 – Principais elementos encontrados no Grupo 1

ID do estudo	Objetivo	Principais achados
E2	<ul style="list-style-type: none"> Verificar qual o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo, por meio da substituição tributária para trás e se esta é favorável ou não ao setor. 	<ul style="list-style-type: none"> Os resultados evidenciam que os empresários não estão satisfeitos com o diferimento do ICMS, pois não traz benefícios, uma vez que o governo não cumpre o seu papel na homologação dos créditos, havendo dificuldade em repassar os créditos acumulados de ICMS para o pagamento de aquisição das matérias-primas nos fornecedores; O diferimento não contribui para o barateamento do preço, redução de capital de terceiros e não aumenta a competitividade.
E4	<ul style="list-style-type: none"> Determinar a forma menos onerosa entre as sistemáticas de crédito de ICMS nos serviços de transportes de valores: crédito gerado pelas compras e a de 20% sobre o débito de ICMS apurado nas vendas. 	<ul style="list-style-type: none"> A sistemática do crédito outorgado de 20% foi a de menor ônus tributário, em todos os Estados e períodos analisados no trabalho, resultando menor recolhimento (10,3% menor que a sistemática de créditos por entradas); A aplicação do planejamento tributário permite aos operadores de transporte adotar as melhores práticas tributárias.

ID do estudo	Objetivo	Principais achados
E5	<ul style="list-style-type: none"> • Simular o impacto da nova sistemática de arrecadação do ICMS trazida pela PEC 233/08 ao Estado do Amapá, comparando a arrecadação do ICMS em um Estado importador-líquido. 	<ul style="list-style-type: none"> • Para os períodos analisados, a nova sistemática sugerida pela PEC 233/08 trará um incremento na arrecadação anual do ICMS para o Estado do Amapá; • No período analisado nesse estudo, os saldos de ICMS apresentaram a característica de saldo devedor.
E10	<ul style="list-style-type: none"> • Analisar os possíveis impactos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária no ICMS. 	<ul style="list-style-type: none"> • Segundo o regime de substituição tributária analisado e sua influência na formação dos preços de venda, constatou-se que, o mesmo é utilizado pelo governo para simplificação da fiscalização tributária e otimização da arrecadação dos recursos públicos; • É proposto que o setor questione o Governo Estadual para revisar a metodologia de arrecadação atual do ICMS, ou até mesmo solicitar a eliminação do regime para o setor;
E12	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se existe associação entre a qualidade da informação fiscal e a conformidade dos tributos sobre vendas (ICMS e IPI) de empresas brasileiras. 	<ul style="list-style-type: none"> • Os resultados obtidos indicam que a Conformidade Tributária não implica em somente entregar as informações, mas sim, em um entrega com qualidade. • A pesquisa revelou que grande parte das empresas não analisam a idoneidade de seus fornecedores, e a atuação fiscal neste ponto é relevante para caracterizar a Conformidade Tributária.

Fonte: Elaborado pelos autores

De uma forma geral, as Dissertações apresentaram as principais queixas dos empresários contribuintes, pois a arrecadação do tributo sempre acaba sendo maior para o governo. As conclusões evidenciam que as sistemáticas adotadas pelo governo brasileiro não estão em conformidade com as necessidades das empresas, o que acaba diminuindo a competitividade no mercado e freando o crescimento econômico no país.

Além disso, a informação fiscal dos tributos sobre vendas é de extrema importância para manter o equilíbrio dentro das empresas e, assim, manter a Conformidade Tributária dentro das organizações.

4.2.2 Análise dos estudos sobre implicações de leis – Grupo 2

O segundo grupo conta com três estudos: E3, E8 e E9. Nessas Dissertações, o objetivo principal é a implicação de leis no que diz respeito aos tributos e preços de transferência. Esses estudos foram baseados em certos pontos que as leis e Instruções Normativas no Brasil acabam interferindo na Contabilidade e tributação brasileira. As Dissertações buscaram preservar a qualidade da informação contábil e verificar, de fato, quais as implicações finais para com os contribuintes. O Quadro 5 apresenta os principais elementos de estudo no segundo grupo de Dissertações.

Quadro 5 – Principais elementos encontrados no Grupo 2

ID do estudo	Objetivo	Principais achados
E3	<ul style="list-style-type: none"> Entender se os atuais métodos de preços de transferência são os mais adequados diante do atual nível de regulação econômica do mercado farmacêutico brasileiro; 	<ul style="list-style-type: none"> Os métodos comparados no estudo de preços de transferência nas importações de produtos farmacêuticos podem não ser adequados diante do nível de regulação desse mercado no Brasil; Possível solução: a autoridade reguladora propiciar o entendimento entre as autoridades fiscais e as empresas multinacionais contribuintes, quanto aos critérios para a fixação de preços de transferência nas transações de importação de produtos farmacêuticos e assim, serem formalizados acordos prévios de preços.
E8	<ul style="list-style-type: none"> Fornecer informações sobre as principais implicações da Lei nº 11.638/07 sobre a apuração dos tributos diretos (IRPJ e CS); 	<ul style="list-style-type: none"> A lei buscou alinhar os critérios e formas de elaboração das demonstrações financeiras das empresas sediadas no Brasil, pois havia uma necessidade de ajustar os efeitos da Contabilidade Societária com a Contabilidade Tributária.
E9	<ul style="list-style-type: none"> Possíveis impactos sobre as implicações da Lei nº 12.715/12 para com o contribuinte; 	<ul style="list-style-type: none"> Entre as três regulamentações abordadas no estudo (Lei 9.959/00, IN 243/02 e Lei 12.715/12), foi possível verificar que, em alguns casos, a Lei 9.959/00 foi a mais economicamente viável para a empresa e, em outros casos, a Lei 12.715/12 foi a que trouxe uma melhor economia tributária. Em nenhuma das simulações a IN 243/02 apareceu com um melhor resultado.

Fonte: Elaborado pelos autores

As Dissertações apresentaram as dificuldades que leis e Instruções Normativas trazem para os empresários brasileiros. Muitas vezes essas medidas acabam confundindo o contribuinte, o que acarreta uma contabilização errônea dos tributos. As dificuldades aumentam no que diz respeito ao nível de regulamentação do mercado brasileiro, pois não há um entendimento entre as duas partes – autoridades fiscais e empresas contribuintes.

Além disso, as implicações das leis para com o contribuinte normalmente são de maiores arrecadações de impostos. Sendo assim, o empresário deve verificar sempre qual a melhor opção de arrecadação para sua empresa segundo os parâmetros da lei e, por fim, avaliar qual traz a melhor economia tributária.

4.2.3 Análise dos estudos sobre mensuração e arrecadação tributária – Grupo 3

O terceiro grupo conta com dois estudos: E1 e E7. Nessas Dissertações, o objetivo principal é verificar e mensurar a carga tributária incidente nas arrecadações de vendas. Os estudos basearam-se nas divergências entre enfoque fiscal e mensuração da carga tributária, além da arrecadação de impostos em um setor específico do mercado brasileiro. O Quadro 6 apresenta os principais elementos de estudo no terceiro grupo de Dissertações.

Quadro 6 – Principais elementos encontrados no grupo 3

ID do estudo	Objetivo	Principais achados
E1	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se existem divergências significativas entre o enfoque fiscal e o contábil na mensuração da carga tributária média efetiva. 	<ul style="list-style-type: none"> • Todos os modelos de mensuração da carga tributária possuem deficiências no que se refere à mensuração de tributos das empresas no Brasil. Isso acontece devido à complexidade do sistema tributário brasileiro. • A Contabilidade pode ser utilizada como um instrumento relevante para mensuração da carga tributária efetiva das empresas. A Ciência Contábil contribui para questionamentos e discussões, visando o aperfeiçoamento da mensuração da carga tributária sobre as atividades econômicas.
E7	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar o efeito das mudanças tributárias sobre os custos, preços de venda e na arrecadação tributária sobre os materiais para construção civil. 	<ul style="list-style-type: none"> • Medidas governamentais (estaduais e federais), acarretaram, praticamente em todos os casos, aumento nas arrecadações de tributos aos cofres públicos. • Praticamente em todas as mudanças legais nos tributos indiretos (PIS, COFINS, IPI e ICMS) independentemente do aumento ou redução da carga tributária, ocorreu crescimento da arrecadação aos cofres públicos.

Fonte: Elaborado pelos autores

As Dissertações apresentaram as principais deficiências da mensuração de tributos das empresas no Brasil. Isso se deve à complexidade do sistema tributário brasileiro, que acaba, mais uma vez, confundindo consumidores e contribuintes. Os estudos concluíram que o sistema brasileiro é complexo e sempre conta com medidas para aumentar a arrecadação de tributos aos cofres públicos.

Esse grupo de estudos mostrou que a contabilidade é de suma importância para o entendimento do sistema tributário brasileiro, pois ela influencia a indagação às autoridades públicas no que diz respeito à arrecadação de impostos e contribuições. Dessa forma, a população em geral estará sempre a par do que acontece com o dinheiro arrecadado pelos governos municipais, estaduais e federal.

4.2.4 Análise do estudo sobre *tax avoidance* – Grupo 4

No quarto grupo está o E11, Dissertação a qual buscou identificar os efeitos das Normas Internacionais de Contabilidade no tocante à redução da alíquota efetivas dos tributos sobre o lucro. Segundo Sabbag (2013), a elisão fiscal tem o objetivo de impedir a ocorrência de um determinado fato gerador, sendo por exclusão do contribuinte ou somente pela redução do montante tributário a ser pago, referindo-se às condutas lícitas do planejamento do imposto. O Quadro 7 apresenta os principais elementos de estudo no quarto grupo de Dissertações.

Quadro 7 – Principais elementos encontrados no grupo 4

ID do estudo	Objetivo	Principais achados
E11	<ul style="list-style-type: none"> Identificar os efeitos da adoção mandatória das IFRS ao redor do mundo sobre o nível de <i>tax avoidance</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> Após a adoção das IFRS as companhias passaram a se engajar mais em <i>tax avoidance</i>, utilizando tanto práticas que envolvem o gerenciamento dos <i>accruals</i> como aquelas que não envolvem; Apresenta resultados interessantes para o mercado, pois evidencia um maior engajamento em <i>tax avoidance</i> por parte das companhias após a adoção das IFRS.

Fonte: Elaborado pelos autores

O estudo concluiu que, com a adoção das IFRS, diversos empresários tomaram conhecimento do *tax avoidance* e começaram a praticá-lo dentro de suas empresas. Esse é um dado importante, principalmente para o Brasil, onde a carga tributária é alta e acaba interferindo severamente no lucro líquido das companhias.

Com isso, houve um engajamento entre empresas e a contabilidade, o que resultou em uma menor arrecadação de tributos por parte dos cofres públicos e maiores investimentos no mercado econômico brasileiro.

4.2.5 Análise dos estudos sobre tributação em operações de companhias – Grupo 5

O quinto grupo conta com dois estudos: E6 e E13. O objetivo de estudo nessas Dissertações foi observar os aspectos e impactos tributários em operações de reorganização societária e financiamento para o capital de giro de empresas. Na questão de reorganização societária, foram observadas as questões de incorporação e/ou cisão e aquisição. Na gestão do capital de giro, o Vendor foi analisado como uma ferramenta para suprir caixa em pequenas empresas. O Quadro 8 apresenta os principais elementos de estudo no último grupo de Dissertações.

Quadro 8 – Principais elementos encontrados no grupo 5

ID do estudo	Objetivo	Principais achados
E6	<ul style="list-style-type: none"> Estudar e analisar as diferenças entre os aspectos contábeis e os impactos tributários na negociação de uma empresa por meio da reorganização societária (incorporação ou cisão). 	<p>Quanto à semelhança entre incorporação, cisão e aquisição:</p> <ul style="list-style-type: none"> A responsabilidade tributária é sempre da incorporadora, sucessora ou compradora, ou seja, sempre do sucessor do negócio; <p>Quanto ao benefício da reorganização societária:</p> <ul style="list-style-type: none"> Houve economia tributária real nas empresas ao optarem pela reorganização por intermédio da incorporação, em comparação com a aquisição; <p>Quanto à desvantagem de uma aquisição:</p> <ul style="list-style-type: none"> Há incidência de tributação na pessoa física e jurídica da empresa vendedora.

ID do estudo	Objetivo	Principais achados
E13	<ul style="list-style-type: none"> • Colaborar com o aperfeiçoamento dos empreendedores sobre as demais fontes de financiamento para o capital de giro, que visam a antecipação de títulos de crédito. 	<ul style="list-style-type: none"> • Através do Vendor, a base de cálculo dos impostos (ICMS, IPI, PIS) será menor. Portanto, o fornecedor terá economia fiscal representada pelas alíquotas sobre o diferencial de preço; • Redução do lucro tributável, uma vez que a receita bruta de vendas não está embutindo expectativa inflacionaria e juros, ou seja, parte-se de uma base menor da demonstração de resultados.

Fonte: Elaborado pelos autores

De forma geral, as Dissertações apresentaram vantagens e desvantagens de adotar essas medidas dentro da organização. No que diz respeito à reorganização societária, há benefícios tributários que são passivos de uma análise por parte dos empresários, visto que ocorrem desvantagens no final da operação.



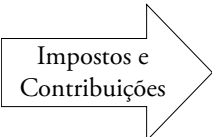

A operação com o Vendor mostrou-se viável, pois é possível visualizar uma economia fiscal e redução do lucro tributável, fato importante dado o total de impostos e contribuições pagos pelo contribuinte brasileiro.

4.2.6 Discussão dos achados

De forma geral, os principais achados das Dissertações estudadas apresentaram as diversas desvantagens e barreiras que o sistema tributário brasileiro gera ao contribuinte. Por ser extremamente complexo (PEREDA; GARCIA, 2020), o sistema brasileiro acaba confundindo muitos empresários e até mesmo consumidores de forma geral. Além disso, as diversas leis, PECs e Instruções Normativas que são frequentemente propostas pelo governo acabam gerando cada vez mais dúvidas no entendimento dos impostos e contribuições arrecadados pela população.

Entretanto, alguns estudos mostraram operações e planejamentos que podem ser úteis aos empresários, de forma a gerar uma economia fiscal e, até mesmo, reduzir o lucro tributável das companhias. Para facilitar a compreensão, os principais achados das pesquisas analisadas estão dispostos de forma gráfica, conforme Quadro 9:

Quadro 9 – Principais achados das pesquisas

Principais vantagens encontradas nos estudos:	
	<ul style="list-style-type: none">• Com certo planejamento, a base de cálculo para impostos é menor;• A adoção das IFRS engajou as companhias à prática da elisão fiscal.
	<ul style="list-style-type: none">• A Ciência Contábil contribui para o entendimento das empresas na área tributária e influencia a indagação de autoridades fiscais.
Principais desvantagens encontradas nos estudos:	
	<ul style="list-style-type: none">• Empresários insatisfeitos com o sistema de arrecadação;• Sistemáticas de arrecadação incrementam o ganho aos cofres públicos;• Difícil entendimento entre autoridades fiscais e empresas contribuintes;• Complexidade do sistema tributário.
	<ul style="list-style-type: none">• Alto nível de regulamentação no mercado brasileiro;• A lei dificulta o entendimento do sistema tributário;• Constantes mudanças da Constituição dificultam o entendimento do sistema de arrecadação tributária do país.

Fonte: Elaborado pelos autores

Desse modo, é relevante citar que os achados vão ao encontro do exposto por Nascimento *et al.* (2020), o qual afirma que devido a complexidade da carga tributária no Brasil, se faz necessária a adoção do *Compliance* na área fiscal das organizações, de modo a mitigar riscos fiscais e garantir a conformidade das atividades empresariais perante a legislação tributária.

Ademais, a partir das análises e sínteses apresentadas, concluiu-se a apresentação e discussão dos resultados apurados pelo presente artigo, sendo que o item 5 aborda a conclusão.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo buscou analisar os principais resultados de pesquisa das Teses e Dissertações que abordaram tributos sobre vendas publicadas na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD), entre 2007 e 2021. A amostra contou com 12 Dissertações e uma Tese, as quais trouxeram as adversidades e obstáculos que o complexo sistema tributário brasileiro traz aos contribuintes. Entretanto, alguns resultados de pesquisa analisaram possíveis benefícios do planejamento tributário dentro das instituições observadas.

Através de uma análise aprofundada, apurou-se o volume crescente de publicações envolvendo o tema entre os anos de 2007 e 2014. A região com maior número de estudos publicados é a Sudeste, sendo 11 pesquisas publicadas no estado de São Paulo.

O presente trabalho respondeu à questão de pesquisa, tendo em vista os conceituados estudos analisados durante sua realização. O estudo conseguiu explorar os principais resultados encontrados em cada Tese e Dissertação examinadas, tendo como foco o sistema de tributação que envolve: impostos e contribuições sobre vendas, implicações de leis, PECs e Instruções Normativas no tocante aos tributos, economia fiscal em companhias e a atuação da Ciência Contábil na área tributária.

O resultado se deve à extensa leitura aprofundada de cada estudo, buscando analisar cada tópico minuciosamente para encontrar os objetivos propostos no início da pesquisa. Isto posto, cada Tese e Dissertação teve seus principais achados elencados em tabelas para uma maior compreensão do objetivo geral do atual estudo.

A pesquisa concluiu que o complexo sistema tributário brasileiro vigente tornou-se um empecilho para o contribuinte. Como afirmam Pereda e Garcia (2020), o sistema tributário brasileiro é composto por diversos tributos e obrigações acessórias, o que o torna altamente complexo e pouco compreensível.

Além disso, concluiu-se que as constantes mudanças de leis, PECs e Instruções Normativas propostas também dificultam o entendimento do sistema tributário. Segundo o estudo apresentado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2020), há um exagero de normas federais editadas nos últimos anos dentro da atual Constituição Federal. Conseqüentemente, torna-se complexo o domínio desse sistema dentro de instituições e pelo próprio consumidor em geral.

O estudo mostra-se útil para empresários – assim como consumidores em geral – compreenderem a complexidade que o sistema tributário gera ao mercado econômico no Brasil. Por ser um mercado com alto nível de regulamentação, é necessário sempre manter-se atualizado em relação às diversas e constantes mudanças que os governos adotam regularmente. É importante que o setor contábil e fiscal mantenha-se alinhado às atualizações, inclusive com práticas de *Compliance*, participando de oficinas e palestras, além de estar sempre atento aos diversos cursos oferecidos pelas instituições no Brasil.

Do ponto de vista acadêmico, a comunidade científica pode compreender o valor dos impostos incidentes sobre as vendas e seu impacto financeiro no preço final de um produto. O estudo mostra que a Ciência Contábil contribui para o entendimento na área tributária e influencia a indagação de autoridades, gerando questionamentos e visando o aperfeiçoamento da carga tributária sobre as atividades econômicas.

Este trabalho limita-se aos anos analisados, 2007 a 2021, e a maior parte das Teses e Dissertações que compõem o estudo foram publicadas em instituições da região Sudeste, mais precisamente no estado de São Paulo. Em razão dessas limitações, sugerem-se novos estudos que possam abranger mais regiões e diferentes estados do Brasil, tendo em vista a especificidade de cada estudo em analisar os impactos tributários nos diferentes setores regulados pelos seus respectivos governos estaduais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mário de Souza. **Elaboração de projeto, TCC, dissertação e tese: uma abordagem simples, prática e objetiva**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; YAZBEK, Cristiano Lisboa; STEINBRUCH, Fernando. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), 2020. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/>>. Acesso em: 15 Maio 2022.

BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças** p. 55–67, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/s1519-70772002000200004>. Acesso em: 06 Maio 2022.

BIRD, Richard M. The GST/HST: Creating an Integrated Sales Tax in a Federal Country. **The School of Public Policy Publications**. Vol. 5, 2012.

BOCATTO, V. R. C. Metodologia da pesquisa bibliográfica na área odontológica e o artigo científico como forma de comunicação. **Revista Odontol. Univ. Cidade de São Paulo**, São Paulo, v. 18, n. 3, p. 265-274, 2006.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966.

BRASIL, Ministério da Educação. Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis. Ministério da Educação, 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/pces269_04.pdf>. Acesso em: 15 Maio 2022.

BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. **Série Finanças na Prática - Gestão de Custos e Formação de Preço**, 7ª edição. Grupo GEN, 2019. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597021059/>. Acesso em: 26 Jun 2023.

DESLAURIERS, J. & KÉRISIT, M. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Petrópolis: Vozes, p. 261, 1991.

DINIZ FILHO, José Washington de Freitas. Os efeitos dos impactos da economia brasileira sobre a carga tributária nacional. **Revista GeTeC**, 2018. Disponível em: <<https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/getec/article/view/1375>>. Acesso em: 13 Maio 2022.

ECKERT, A.; ALEXANDRE, S. K. ; ROY, G. . Competitividade no setor do varejo: compreendendo o comportamento do consumidor de um supermercado na periferia. **Almanaque Multidisciplinar de Pesquisa**, v. 8, p. 87-109, 2021

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GULARTE, Charles. Qual o objetivo da contabilidade? Entenda tudo sobre a contabilidade e a importância para as empresas. São Paulo, 04 Abril 2022. Disponível em: <<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/objetivo-da-contabilidade/>>. Acesso em: 06 Maio 2022.

KNECHTEL, Maria do Rosário. **Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada**. Curitiba: Intersaberes, 2014.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Revista Interações**, 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>>. Acesso em: 06 Maio 2022.

NASCIMENTO, José Orcélio do; NAVARRO, Nathália Costa Rocha; ROCHA, Jeanderson; ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; BARRAGAN, Luciana Gavazzi. A importância do Compliance para o Departamento Fiscal das Empresas de Contabilidade. **Revista Liceu on-line**, v. 10, n. 2, p.84 -102, 2020.

NAZÁRIO, Neander da Silva; MENDES, Paulo César de Melo; AQUINO, Ducineli Régis Botelho de. Percepção dos discentes quanto à importância do conhecimento em Contabilidade Tributária em instituições de ensino superior do Distrito Federal: um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 168.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2017, p. 58-77.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Reforma Tributária: começou ou não?** *Tax and Accounting Studies*, 2020. Disponível em: <<https://rect.fearp.usp.br/index.php/TACS/article/view/57/30>>. Acesso em: 15 Maio 2022.

PEREDA, Paula; GARCIA, Carolina Policarpo. Price Impact of Taxes on Sugary Drinks in Brazil. **Economics and Human Biology**. Vol. 39, 2020.

PUPO, Fábio. Carga tributária é a maior em 12 anos, apesar de promessa de Bolsonaro. Folha de São Paulo, São Paulo, 04 Abril 2022. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/04/carga-tributaria-e-a-maior-em-12-anos-apesar-de-promessa-de-bolsonaro.shtml>>. Acesso em: 11 Abril 2022

REIS, Tiago. Impostos sobre vendas: entenda como funciona essa tributação. Suno Artigos, São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://www.suno.com.br/artigos/impostos-sobre-vendas/>>. Acesso em: 15 Maio 2022.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; DE ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. 1ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 71.

RFB, Receita Federal do Brasil. Tributos na história da humanidade. Receita Federal, 2020. Disponível em: <<http://www.leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>>. Acesso em: 06 Maio 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 5ª ed. Saraiva: 2013.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María Del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 5ª ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SILVA, G. B.; DE TONI, D.; ECKERT, A.; MILAN, G. S.; EBERLE, L.. Fatores que Impactam no Insucesso de Micro e Pequenas Empresas Brasileiras do Setor Metalmeccânico. **Desenvolvimento em Questão**, v. 19, p. 209-229, 2021.

VARGAS, J. S.; ECKERT, A.; MECCA, M. S.. A tributação sobre a renda das pessoas físicas: um estudo comparativo entre Brasil, Argentina e Estados Unidos. **Revista Unemat de Contabilidade**, v. 9, p. 49-70, 2021.

WERNKE, Rodney. Análise de custos e preço de venda. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131860/>. Acesso em: 22 Jun 2023.