

DESONERAÇÃO X AUMENTO DE CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL PARADOXO OU TRANSFERÊNCIA DE BASE?

Juracy B. Soares Jr

Diretor de Estudos Tributários da FEBRAFITE. Auditor Fiscal da Receita Estadual/SEFAZ-CE.
Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela UMSA. Mestre em Controladoria pela UFC.
Especialista em Auditoria pela UNIFOR. Professor Universitário.
E-mail: juracy.soares@sefaz.ce.gov.br

No Brasil, a disputa entre estados pela instalação ou realocação de empresas eventualmente revela descumprimento da legislação na concessão de incentivos financeiros e fiscais. A avaliação que se faz – especialmente num ambiente de recessão econômica – é de que tais iniciativas acabam por deteriorar ainda mais as economias em todo o país.

O presente artigo se constitui em uma revisão bibliográfica de artigos e estudos sobre a concessão de benefícios por meio de incentivos fiscais e as consequências que a manutenção desse modelo de desenvolvimento gera em médio e longo prazo. Não é objetivo do presente estudo descrever a evolução das políticas de atração de investimentos até os dias atuais. O foco do referido ensaio é a análise da evolução das desonerações objeto da chamada “guerra fiscal”.

Importante ressaltar que em economia há movimentos cíclicos e que determinadas medidas são implementadas conforme determinadas fases da economia. Exatamente por isso recomenda-se a leitura deste ensaio combinada com outros estudos que possam complementar ou ampliar a visão dos resultados aqui expostos.

DA DINÂMICA DE ATRAÇÃO DE NOVOS INVESTIMENTOS

O principal instrumento indutor que alguns estados oferecem para a instalação de novos equipamentos – via de regra – é, no mínimo a desoneração tributária. As disputas baseadas no volume de renúncias fiscais são o elemento detonador da chamada “guerra fiscal” entre os estados brasileiros. O que se percebe num pano rápido é que a situação financeira de todos os “combatentes” entra em condição de deterioração. No médio e longo prazo o que se evidencia é que essas renúncias originalmente apresentadas acabam perdendo o poder para atrair novos empreendimentos.

Na guerra fiscal, pode-se apontar vencedores? Há quem aponte que os vencedores dessa guerra – em princípio – seriam os estados economicamente mais capacitados a suportar a desoneração apresentada como atrativo. Contudo, exigir-se-á de tais vencedores ainda a capacidade de continuar a suportar, sem a receita

da qual se abriu mão, a manutenção de um ambiente favorável à produção e ao desenvolvimento sustentável dos demais setores da economia.

Nesse sentido, Varsano (1997) já apontava que:

Os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infraestrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura etc.) que são insumos do processo produtivo ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica.

Já Dulci (2002) aponta como vencedoras da guerra fiscal:

As principais vencedoras da guerra fiscal são as empresas multinacionais, às quais se destinam os maiores incentivos.

Em outra vertente de análise, Silva (2013) é de opinião de que todos – em médio e longo prazo – são perdedores, conforme assevera:

A guerra fiscal é nociva aos interesses da nação, é o que aponta vasta bibliografia. Poucos são os vencedores nessa disputa. Ainda assim, quando existem, os benefícios são efêmeros e direcionados – portanto não se justificam sob a égide de uma política de Estado. Além disso, os perdedores são muitos. Até mesmo as empresas que – sob o ângulo da alocação eficiente de recursos seriam beneficiadas – acabam levando seus investimentos a Estados que promovem políticas de atração, consideradas ilegais pela Corte, trazem – aos seus acionistas – a preocupação efetiva de passivos.

Ocorre que, sob qualquer ponto de vista é possível aferir que as pequenas e médias empresas ficam condenadas a operar em ambiente completamente desfavorável. Importante observar que sob o ponto de vista de geração de emprego, as micro e pequenas empresas acabam gerando mais postos de trabalho que as grandes. Pesquisa nesse sentido foi conduzida pelo SEBRAE/UGE com base nos dados do MTE/CAGED. Os dados de ABR/14 a ABR/15 estão compactados no quadro 1, abaixo:

Quadro 1: Saldo líquido de empregos gerados: MPE X MGE – ABR/14-ABR/15

REF	MPE	MGE	Administração Pública	TOTAL M.T.E
Abr/14	97.890	4.007	3.487	105.384
Mai/14	77.015	-20.320	2.141	58.836
Jun/14	48.016	-24.201	1.548	25.363
Jul/14	33.184	-22.589	1.201	11.796
Ago/14	97.872	2.895	658	101.425
Set/14	112.564	10.607	614	123.785
Out/14	52.748	-83.215	184	-30.283
Nov/14	76.768	-67.564	-823	8.381
Dez/14	-267.265	-267.822	-20.421	-555.508
Jan/15	317	-79.696	-2.395	-81.774
Fev/15	7.621	-20.577	10.541	-2.415
Mar/15	41.342	-25.072	3.012	19.282
Abr/15	-1.090	-96.665	-73	-97.828

Fonte: MTE/CAGED. Elaboração: Sebrae/UGE

Nota: MPE = Micro e Pequenas Empresas; MGE = Médias e Grandes Empresas

Os dados acima relativos à economia brasileira, organizados pelo SEBRAE são confirmados pela ONU - OIT – Organização Internacional do Trabalho, que em 2015 compilou informações em toda a América Latina, concluindo que as MPE's (Micro e Pequenas Empresas) são o “Motor do Emprego” na região, gerando 47% dos postos de trabalho, contra 20% das médias e grandes, segundo o reporte.

GUERRA FISCAL E FEDERALISMO NO BRASIL

Dentre as cláusulas pétreas da CF/88 temos a forma de organização do Estado brasileiro como uma Federação. Num país de dimensões continentais, um desafio a ser enfrentado é a construção de uma unidade a partir da diversidade existente no país, onde as características de cada região impõem diferentes geografias, climas, histórias, culturas, relevos e potenciais naturais.

A guerra fiscal provavelmente seja a fissura mais evidente que um modelo federativo possa expor, já que se constitui em um indicativo da instabilidade própria dos estados federais. Como dito acima, há uma grande diversidade nos estados membros. Dentre esse conjunto de diversidades, a face mais evidente é a do desequilíbrio econômico, que gera, evidentemente, desdobramentos do ponto de vista social e político.

Sobre esse tópico, Dulci (2002) assevera:

A revisão do pacto federativo promovida pela Constituição de 1988 provocou uma atitude hostil da União em face da descentralização, pelo que ela significava de perda de receita. Desde então observa-se o empenho do governo federal em ampliar seu quinhão do bolo tributário, empregando para isso vários meios, inclusive alguns que apontam para uma nova centralização, colidindo, portanto, com a linha consagrada pela Constituição vigente.

A partir da reabertura da economia brasileira e da intensificação do fenômeno da globalização, criou-se um ambiente bastante propício à intensificação de uma disputa entre os estados para a atração de investimentos, não só de capitais internacionais, como também de equipamentos eventualmente já instalados em outras regiões do país. Exemplos não faltam e pode-se apontar setores de diversos ramos de atividade econômica, como calçados, têxteis, automotivo, dentre inúmeros outros.

Para Nascimento (2008) há um movimento a partir da CF/88:

Com a Constituição de 1988, logrou êxito um movimento em prol da maior autonomia fiscal dos Estados e municípios. Na busca pelos investimentos privados, estas Unidades Federativas (UF) estimularam as empresas a efetuarem o que se pode chamar de "leilão" para definir o Estado e o município que iria sediar suas novas plantas industriais. Este leilão foi vencido por quem ofereceu o maior pacote de benefícios à empresa. Estes benefícios vão desde a isenção, ou postergação

nos recolhimentos do ICMS, ou do Imposto sobre Serviços (ISS), até a doação de terrenos, infraestrutura e financiamentos de longo prazo.

Evidentemente que os gestores utilizam a referida “autonomia” para justificar a adoção de estratégias cada vez mais agressivas na atração de investimentos junto a grupos empresariais.

CARGA TRIBUTÁRIA X DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Uma das questões para as quais se busca resposta diz respeito à evolução (ou involução) da Carga Tributária no Brasil (CTB). Nos últimos anos tem crescido a relevância do debate sobre o tema, frente às discussões sobre as políticas fiscais adotadas no país.

Orair (2014) elenca alguns estudos sobre a CTB conduzidos por Giambiagi (2002, 2006, 2008); Khair, Araujo e Afonso (2005); Afonso, Soares e Castro (2013); Rezende, Oliveira e Araújo (2008); Santos, Ribeiro e Gobetti (2008) e Santos e Gentil (2009). A conclusão a que chega indica que até 2004 prevaleceram ajustes na direção do aumento na carga tributária. Após esse ano de 2004 teve início um novo ciclo onde a característica mais evidente é que há um crescente número de medidas que geram desonerações tributárias.

A partir dessa colocação o presente estudo lança como questão a ser examinada: Se há (realmente) desonerações tributárias em todos os níveis, por qual motivo a Carga Tributária no Brasil - CTB permanece crescendo? Esse questionamento está referenciado à evolução da carga tributária e as desonerações conferidas pela Administração Pública, em seus diversos níveis.

Para fins de balizamento, parte-se do comportamento da Carga Tributária no Brasil - CTB, conforme dados do Ministério da Fazenda, em estudo conduzido pela Receita Federal (2015), conforme gráfico 1 abaixo:



FONTE: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2015)

É possível verificar que a CTB nos anos de 2009 e 2010 foi impactada para menos, provavelmente em função da crise econômica norte americana de 2008, que gerou desdobramentos em toda a economia mundial.

Em seguida, ao verificar o quadro resumo da Carga Tributária (CT) da União, dos Estados e dos Municípios (o valor da carga tributária da União está detalhado conforme o tipo de receita), temos o que segue:

Quadro 2: Carga Tributária por Ente Federativo - 2005 a 2014

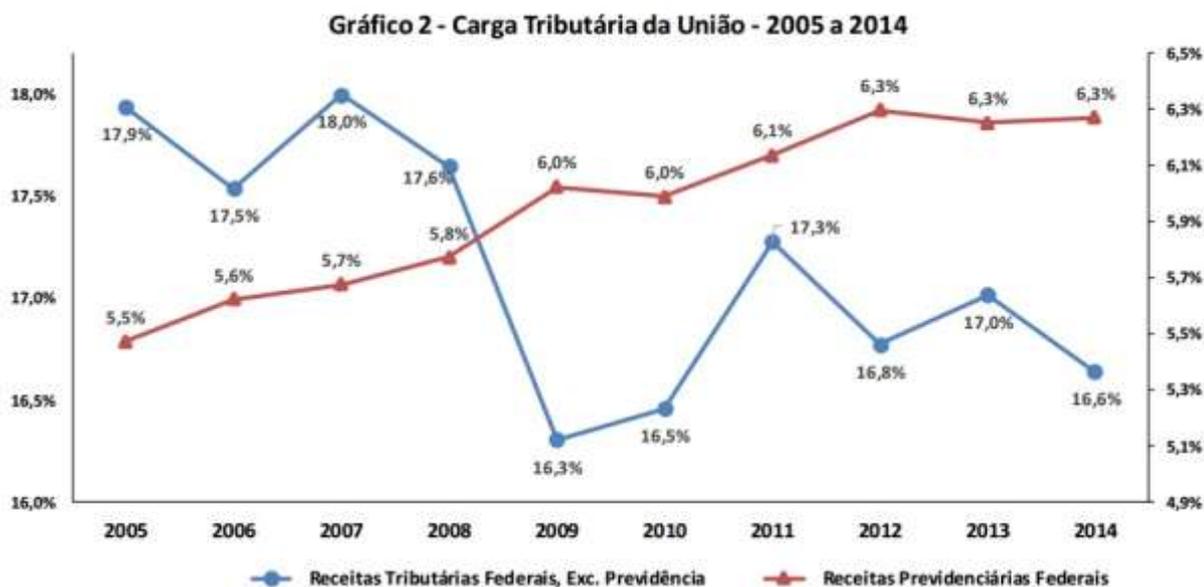
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
União (1)	23,4%	23,2%	23,7%	23,4%	22,3%	22,5%	23,4%	23,1%	23,3%	22,9%
Receitas Tributárias Federais, Exc. Previdência....	17,9%	17,5%	18,0%	17,6%	16,3%	16,5%	17,3%	16,8%	17,0%	16,6%
Receitas Previdenciárias Federais.....	5,5%	5,6%	5,7%	5,8%	6,0%	6,0%	6,1%	6,3%	6,3%	6,3%
Estados	8,6%	8,6%	8,4%	8,5%	8,3%	8,3%	8,2%	8,4%	8,5%	8,5%
Municípios	1,6%	1,7%	1,7%	1,7%	1,8%	1,8%	1,8%	1,9%	2,0%	2,1%

(1) RGPS e RPPS.

FONTE: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2015)

O quadro acima revela que os municípios acabaram por incrementar suas receitas, em comparação com o comportamento estável dos ingressos experimentados pela União e Estados.

Para melhor visualização é conveniente apresentar os dados em separado, por classificação de ente federativo. A evolução da carga tributária da União é a que segue:



FONTE: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2015)

Em que pesem os mais variados informes sobre o déficit previdenciário, o quadro 2 acima, indica que as receitas vinculadas à previdência tiveram incremento significativo, principalmente se comparadas às receitas tributárias da União.

Já em relação à evolução das receitas de estados e municípios, ao visualizarmos o gráfico 3 abaixo, temos:



FONTE: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2015)

A linha de tendência da carga tributária dos municípios é de evolução constante. Nos estados, há praticamente uma estagnação no mesmo período.

Ao se comparar os dados relacionados às desonerações tributárias da União, o que se constata é que há um movimento crescente, conforme estudos de Orair (2014):

Tabela 1: Estimativas de desonerações tributárias do governo federal (Valores em R\$ bilhões).

Estimativas SRFB	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Instituídas em 2007	2,5	4,9	5,6					
Instituídas em 2008		5,8	23,5	17,6	9	7,9		
Instituídas em 2009			5,0	7,6	5,6	7,4		
Instituídas em 2010				2,3	7,1	3,9	2,7	
Instituídas em 2011					4,5	34,5	15,9	
Instituídas em 2012						11,9	39,9	40,0
Total	2,5	10,7	34,1	27,5	26,2	65,6	58,5	40,0

Fonte: Orair (2014)

Interessante explorar mais esses dados. A análise dos elementos que compõem essas estimativas pode trazer mais elementos para aferir de onde partem tais desonerações e que setores ou atividades são beneficiados.

Se os dados compilados passam por um exame analítico, o que se tem, para as principais desonerações tributárias instituídas pelo governo federal de 2010 a 2014 é o que está resumido na tabela 2 abaixo:

Tabela 2: Estimativas das principais desonerações tributárias instituídas pelo governo federal desde 2010 (Valores em R\$ bilhões).

Descrição	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Redução de alíquotas da Cide sobre combustíveis	0,4	0,4	8,9	15,5	11,4	36,5
Prorrogação da desoneração de IPI sobre bens de capital	0,4	1,0	1,0	1,1	1,2	4,7
Reduções e prorrogações de IPI sobre veículos	0,4	0,9	3,8	3,0	1,1	9,2
Prorrogação da desoneração do IPI de eletrodomésticos da linha branca			1,0	0,9	0,9	2,7
Prorrogação da desoneração de IPI sobre materiais da construção civil e móveis	1,0	2,0	3,1	2,8	2,0	11,0
Redução do IOF sobre operações de crédito de pessoa física			3,8	5,3	3,6	12,7
Diminuições de alíquotas e/ou alterações na base de cálculo das contribuições previdenciárias para pequenos empresários, setores de tecnologia da informação e segmentos da indústria e construção civil		0,4	2,4	5,9	7,8	16,6
Regimes especiais de tributação e desonerações para promoção das exportações e de investimentos em setores específicos e/ou relacionados à política de incentivo à inovação	0,1	2,3	6,3	5,2	5,0	18,9
Depreciação acelerada e redução do prazo de apropriação dos créditos sobre a aquisição de bens de capital do IRPJ e PIS/Cofins		0,3	7,6	2,0	1,4	11,2
Redução de alíquotas do IPI e Pis/Cofins para produtos da cesta básica				5,5	7,4	12,9
Aumento dos limites das faixas de tributação do Simples Nacional			5,3	5,9		11,2
Total	2,2	7,4	43,1	53,0	41,8	147,6

Fonte: Orair (2014)

A tabela acima revela detalhes das principais desonerações instituídas pelo governo federal. Evidencia as prorrogações sucessivas de pacotes de desonerações anticíclicas. Observa-se principalmente em relação à redução do IPI para bens duráveis (veículos/eletrodomésticos), e produtos da construção civil. Também contempla reduções no imposto sobre crédito das pessoas físicas, buscando acelerar a economia pós 2010.

O presente estudo evidenciará, contudo, que medidas de caráter cíclico acabam perdendo relevância frente às desonerações totais. Mais recentemente observa-se que grupos de desonerações mostram vínculo muito estreito em relação às questões estruturais visando promover investimentos e políticas setoriais e tecnológicas. Essa vertente se sobrepõe, por exemplo, às medidas conjunturais da política fiscal anticíclica.

O que se questiona é que se há um movimento atual no sentido de que desonerações sejam instituídas, como se justifica; ou melhor; o que justifica o aumento da carga tributária no Brasil?

Ao se comparar a evolução das participações por tipo de base, tem-se:

Quadro 3: Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2005 a 2014

Cód.	Tipo de Base	% da Arrecadação Total										Repres. Gráfica
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
1000	Renda	18,61%	18,41%	19,25%	20,38%	19,57%	18,20%	19,95%	17,30%	18,11%	18,02%	
2000	Folhas de Salário	23,68%	24,07%	23,81%	23,88%	25,70%	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%	
3000	Propriedade	3,33%	3,48%	3,51%	3,55%	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17%	
4000	Bens e Serviços	49,44%	49,13%	48,37%	50,22%	49,10%	50,45%	49,87%	50,57%	51,20%	51,02%	
5000	Trans. Financeiras	4,75%	4,80%	4,81%	2,02%	1,78%	2,10%	2,19%	1,56%	1,56%	1,61%	
9000	Outros Tributos	0,15%	0,13%	0,25%	-0,03%	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,00%	
0000	Receita Tribut. Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

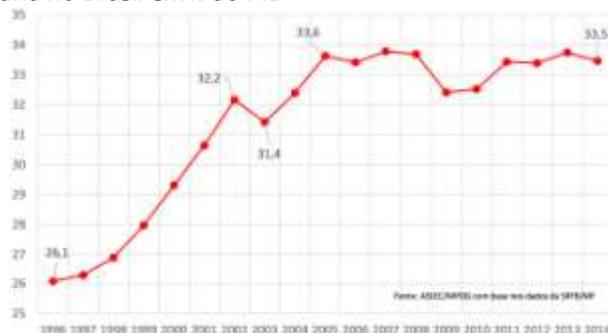
FONTE: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2015)

O quadro 3 acima revela a tendência histórica na qual resta evidenciada uma elevação na contribuição de tributos relacionados às bases “**propriedade**” e “**folha**”, em contrapartida com um decréscimo da participação dos tributos relacionados a “**renda**” e “**bens/serviços**” conforme demonstrado.

EVOLUÇÃO OU DIRECIONAMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Com o objetivo de expandir a amplitude da pesquisa, faz-se necessário examinar a evolução ou mesmo o direcionamento da carga tributária no Brasil. O gráfico 4 abaixo apresenta a evolução da carga tributária do país de 1996 a 2014:

Gráfico 4: Carga tributária no Brasil em % do PIB

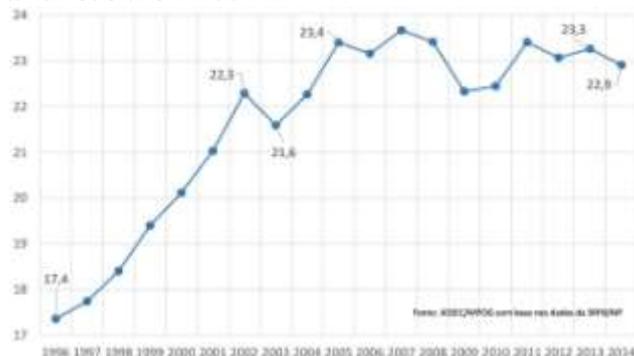


Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2015)

Os dados acima – relativos à arrecadação tributária do Brasil evidenciam que a no período de 2005 a 2014 a carga tributária comportou-se estável, girando em torno de 33% do PIB.

Já ao compilar os dados da arrecadação federal no mesmo período temos seguinte movimento retratado pelo gráfico 5, abaixo:

Gráfico 5: Carga tributária Federal em % do PIB

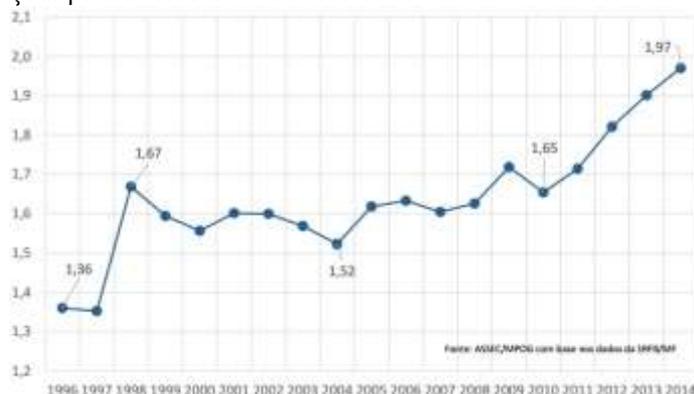


Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2015)

Fica então evidenciado o movimento no qual o aumento da carga tributária federal ocorreu nos períodos de 1997 a 2002 e 2004 a 2005. Já a partir de 2005 até 2014 praticamente não há elevação da carga tributária federal, que orbita no patamar de 23,1% do PIB. Em 2014 verifica-se uma leve queda de 0,4 pp em relação ao PIB, o que se justifica em função da recessão que o país sofreu naquele ano.

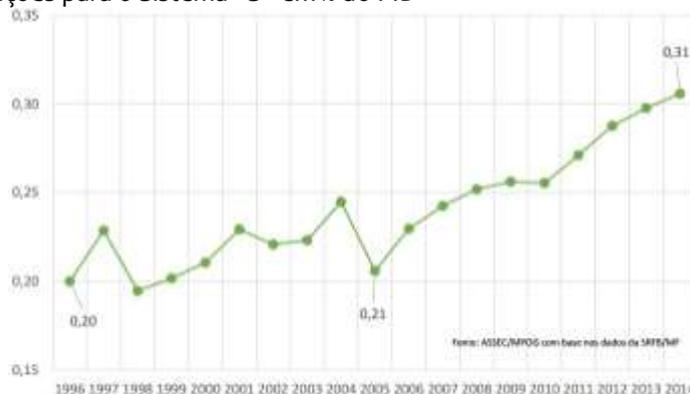
Ao se verificar a evolução da arrecadação relativas ao FGTS e ao sistema “S”, é possível aferir o seguinte movimento demonstrado nos gráficos 6 e 7, abaixo:

Gráfico 6: contribuições para o FGTS em % do PIB



Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2015)

Gráfico 7: contribuições para o Sistema “S” em % do PIB



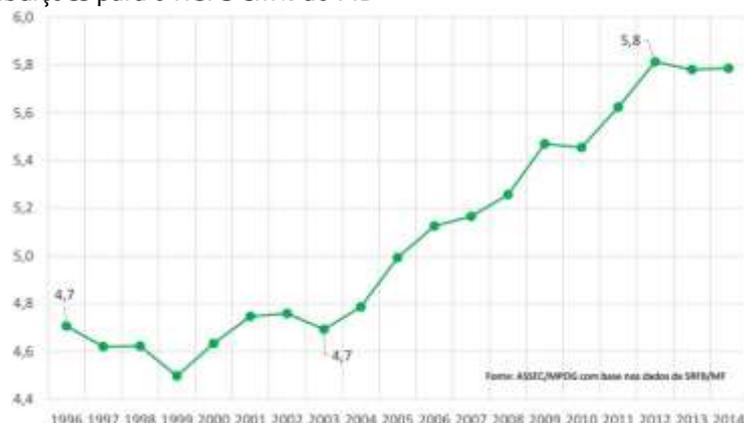
Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2015)

Dentro do período de 1996 a 2014, fica evidenciado o movimento de crescimento de 0,61% em relação ao PIB. Já no período de 2005 a 2014, conforme dados chancelados pela RFB, as mesmas contribuições para o FGTS e sistema S crescem em torno de 0,45 pp do PIB. O que poderia explicar o maior volume de incremento dessa arrecadação teve como motor, um movimento na direção de um maior índice formalização do mercado de trabalho, somada a elevação das folha de salário no período.

O que se evidencia da análise dos gráficos acima é que a arrecadação federal de 2014 sofre um retrocesso ao nível de uma década atrás, se excluídas as contribuições ao FGTS e ao sistema S. Como o produto do obtido das contribuições ao FGTS e ao sistema S não financiam despesas públicas, os dados da RFB indicam uma arrecadação média de 21,1% do PIB desde 2004.

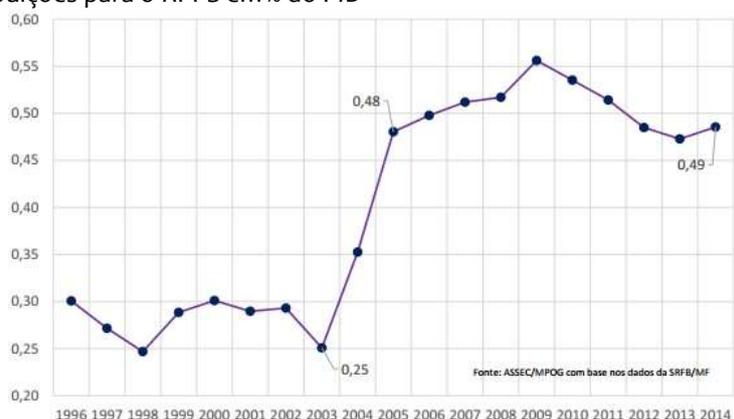
Em seguida, analisa-se a evolução das contribuições relacionadas a previdência, no RGPS e RPPS. Os gráficos 8 e 9 abaixo retratam a evolução dessas receitas públicas:

Gráfico 8: Contribuições para o RGPS em % do PIB



Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2015)

Gráfico 9: contribuições para o RPPS em % do PIB



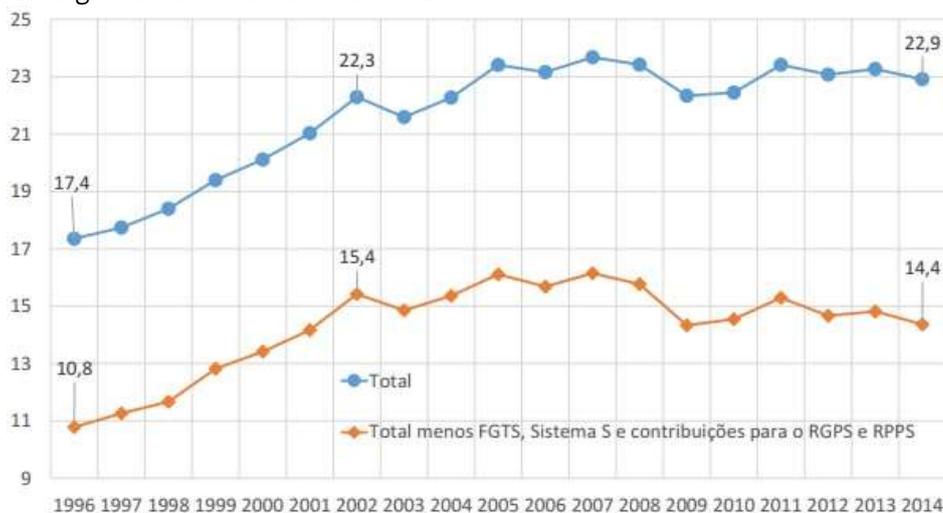
Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2015)

Os números compilados pela RFB – relativos ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) – dão conta de que o montante arrecadado tem elevação de 1,1 pp do PIB de 2003 a 2012. Como já foi suscitada acima, o aumento do nível de emprego e da folha justifica essa evolução.

A mesma fonte - RFB – igualmente aponta para uma estabilização da arrecadação previdenciária na ordem de 5,8% do PIB a partir de 2013. Relativamente às contribuições para o Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS), revela-se uma evolução próxima aos 0,3 pp do PIB desde 2003, quando a concentração ocorre nos anos de 2004 e 2005, com o advento da reforma da previdência de 2003.

Em seguida faz-se, portanto, necessária a comparação do comportamento da arrecadação tributária federal, descontada as contribuições para o FGTS, Sistema “S” e RGPS e RPPS. Os valores estão demonstrados no gráfico 10, abaixo:

Gráfico 10: carga tributária federal em % do PIB



Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2015)

Conclui-se com os seguintes registros:

a.: A Carga Tributária Federal aumentou, de 2002 para 2014, em 0,6 pp do PIB. Passando de 22,3% para 22,9% do PIB.

b.: No mesmo período as contribuições para o FGTS e o Sistema S aumentaram em 0,5 pp do PIB, enquanto as contribuições para o RGPS e o RPPS subiram em 1,1 pp do PIB.

c.: O aumento da Carga Tributária Federal verificada nos três últimos dez anos está associado ao crescimento das contribuições para o FGTS, o sistema S e a previdência.

d.: A arrecadação dos demais impostos caiu em 1 pp do PIB devido à evolução do nível de atividade econômica, do fim da CPMF e da política de desonerações tributárias adotada nos últimos anos.

O presente estudo partiu e serviu-se de dados que foram coletados ou organizados por outros estudos, inclusive tendo como fontes, órgãos públicos. As conclusões apresentadas em caráter preliminar suscitam a necessidade de realização de novos estudos, inclusive partindo de fontes de dados primários distintos.

Os elementos apresentados chamam atenção para a necessidade de aprofundamento visando também rejeitar o censo comum e formar opinião em elementos eminentemente técnicos. A mídia eventualmente apresenta conclusões sem base científica, mas que tem força para formar opinião.

REFERÊNCIAS:

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal. **Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).** Out/2015. Disponível em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>

Acesso em 11/09/2016

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Evolução Recente da Carga Tributária Federal.** OUT/2015

Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/assec/evolucao-recente-da-carga-tributaria-federal-3.pdf> - Acesso em 14/09/2016

DULCI, Otávio Soares. **GUERRA FISCAL, DESENVOLVIMENTO DESIGUAL E RELAÇÕES FEDERATIVAS NO BRASIL.** In REVISTA DE SOCIOLOGIA E POLÍTICA Nº 18: 95-107 jun/02. Disponível em:

<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>

Acesso em 11/09/2016

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. **Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes.** In Revista de Economia Aplicada – Vol. 12 – No. 4. Ribeirão Preto – Out/Dez/2008.

Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-80502008000400007&script=sci_arttext

Acesso em 11/09/2016

ONU – OIT – Organização Internacional do Trabalho. Panorama Temático Laboral. Pequeñas empresas, grandes brechas. Empleo y condiciones de trabajo en las MYPE de América Latina y el Caribe. 2015. Disponível em:

http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---americas/---ro-lima/documents/publication/wcms_398103.pdf

Acesso em 12/09/2016

ORAIR, Rodrigo Octávio. **Desonerações em alta e elevação da carga tributária: o que explica este paradoxo?** 2014. Disponível em: http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/2014/08/CTB_2014.pdf

Acesso em 12/09/2016

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Análise do CAGED – ABR/2015.

Disponível em: <http://observatorio.sebraego.com.br/midias/downloads/14122015105014.pdf>

Acesso em 11/09/2016

SILVA, Handerson da. **ICMS E A GUERRA FISCAL: O tributo como instrumento de atração de investimento.**

Disponível em: http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=9965

Acesso em 11/09/2016

VARSANO, Ricardo. **A GUERRA FISCAL DO ICMS: QUEM GANHA E QUEM PERDE.** IPEA – Revista Planejamento e Políticas Públicas Nº 15 – jun/97. Disponível em:

<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2253>

Acesso em 12/09/2016