



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ITAMAR LEITE BASTOS

**EFETIVIDADE TRIBUTÁRIA DOS INCENTIVOS FISCAIS
ESTADUAIS NO BRASIL DIANTE DA CHAMADA GUERRA
FISCAL**

Salvador

2016

ITAMAR LEITE BASTOS

**EFETIVIDADE TRIBUTÁRIA DOS INCENTIVOS FISCAIS
ESTADUAIS NO BRASIL DIANTE DA CHAMADA GUERRA
FISCAL**

Monografia apresentada a Universidade Católica do Salvador, Faculdade de Ciências Contábeis, como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. M.e Franklin Rami Cavalcanti
Oliveira Regis

Salvador

2016

EFETIVIDADE TRIBUTÁRIA DOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS NO BRASIL DIANTE DA CHAMADA GUERRA FISCAL

Monografia apresentada a Universidade Católica do Salvador, Faculdade de Ciências Contábeis, como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. M.e Franklin Rami Cavalcanti Oliveira Régis

Aprovada em ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Franklin Rami Cavalcante Oliveira Régis
Orientador

Prof. Me. Dilson Cerqueira da Silva

Prof. Dr. Jair Sampaio Soares Junior

*Aos meus pais, Airma e Misael, pela
educação e orientação para a vida.*

*A Nadyja, incentivadora dessa minha
empreitada.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me conceder paz de espírito e inspiração sobre tema proposto.

Agradeço a todos àqueles que me apoiaram e incentivaram a construção do presente trabalho.

Ao meu orientador professor Franklin Regis, meu agradecimento especial, por sua paciência, compreensão, empenho e dedicação com que me orientou, tornando possível a realização desta Monografia.

Ao Prof. Jair Sampaio Soares Júnior pela orientação, conselhos e apoio na construção e defesa das ideias apresentadas nesse trabalho.

A todos os meus colegas e professores do Curso de Ciências Contábeis, que com seus talentos especiais contribuíram para mudanças significativas em minha vida.

A Dr. Osnevaldo Costa de Oliveira e sua equipe pela inspiração ao tema e disponibilidade de tempo para responder ao questionário base dessa Monografia.

Aos meus pais Misael e Airma, pelo amor, educação e apoio. A toda minha família pela compreensão nos momentos de ausência.

A Nadyja e família, pelo carinho e amizade nesses maravilhosos anos.

"Existem homens que lutam um dia e são bons; existem outros que lutam um ano e são melhores; existem aqueles que lutam muitos anos e são muito bons. Porém, existem os que lutam toda a vida. Estes são os imprescindíveis. "

Bertold Brecht

RESUMO

Este trabalho objetiva esclarecer a condição da efetividade tributária dos incentivos fiscais estaduais no Brasil diante da chamada guerra fiscal. Este estudo busca demonstrar que o fisco objetiva a efetividade tributária mesmo diante do caos constitucional em que se apresentam os incentivos fiscais estaduais. Tenta demonstrar a realidade praticada pelos Estados da Federação na concessão dos incentivos fiscais estaduais com o novo posicionamento da Corte Suprema acerca da constitucionalidade das concessões a revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz. A metodologia adotada consiste em uma pesquisa exploratória com uma abordagem qualitativa, sendo que, para fossem alcançados os objetivos e houvesse melhor esclarecimento do tema foi realizada uma entrevista em um escritório de advocacia especializado em direito tributário. Após avaliação de todo o material coletado para pesquisa, verificou-se que não houve consenso — entre os Estados que estão glosando os créditos de ICMS, oriundos de empresas com benefício fiscal e os Estados concessionários dos benefícios fiscais. E, sob a defesa da efetividade constitucional, causa um dos maiores danos sociais em matéria tributária, o que certamente inibirá investimentos num momento de crise atual econômico e possibilitará uma enxurrada de ações contra os Estados que mantiveram contratos com empresas beneficiárias de benefício fiscal.

Palavras chave: Efetividade Tributária. Segurança Jurídica. Guerra Fiscal.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 Estrutura Teórica	35
Quadro 2 Modelo de Análise	41

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF Constituição Federal

CONFAZ Conselho Nacional de Política Tributária

FPE Fundo de Participação dos Estados

IBPT Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicações.

LC Lei Complementar

NF-e Nota Fiscal Eletrônica

PLS Proposta de Lei Complementar

SPED Sistema Público de Escrituração Digital

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	REFERENCIA TEÓRICO	12
2.1	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONCEITOS E DEFINIÇÕES.....	12
2.1.1	Conceito de Contabilidade Tributária.....	13
2.1.2	Conceito de Contabilidade.....	14
2.1.3	Conceito de Legislação Tributária.....	15
2.1.4	Conceitos de Tributos.....	15
2.1.5	Espécie de Tributos.....	16
2.2	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	17
2.2.1	A lei.....	17
2.2.2	O objeto.....	18
2.2.3	O fato gerador.....	18
2.3	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	19
2.4	BENEFÍCIOS FISCAIS.....	21
2.4.1	Principais Incentivos Fiscais.....	23
2.4.1.1	Incentivos fiscais do Estado da Bahia.....	23
2.4.1.2	Incentivos fiscais do Estado do Espírito Santo.....	26
2.4.1.3	Incentivos fiscais do Estado de Santa Catarina.....	27
2.5	EFETIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	29
2.5.1	A “Infoera” Tributária e o “Big Brother” Fiscal.....	30
2.5.2	Código de Defesa do Contribuinte.....	31
2.5.3	Glosa do Crédito de ICMS.....	31
2.5.4	Guerra Fiscal.....	34
3	ESTRATÉGIA METODOLÓGICA	37
3.1	TIPO DE PESQUISA.....	37
3.2	OBJETIVOS.....	38
3.3	INSTRUMENTO DE COLETA.....	38
3.4	PROCEDIMENTO DE COLETA.....	40
3.5	TÉCNICAS DE ANÁLISE.....	40
3.6	MODELO DE ANÁLISE.....	41
4	ANÁLISES DE RESULTADOS	43

4.1 INCENTIVOS FISCAIS E SUAS VERTENTES.....	43
4.2 INSEGURANÇA DOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS DIANTE DA CHAMADA GUERRA FISCAL.....	44
4.2.1 Competência Jurídica.....	45
4.2.2 Concorrência Desleal.....	45
4.2.3 Glosas de Crédito de ICMS.....	47
4.2.4 Expansão e Investimento Nacional e Estrangeiro.....	48
4.2.5 Equilíbrio de Contas Públicas.....	50
4.3 IMPORTÂNCIA DO CONTADOR DA GESTÃO DOS IMPOSTOS.....	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	54
5.2 SUGESTÃO PARA PESQUISAS FUTURAS.....	54
REFERÊNCIAS.....	55
APÊNDICE A – MODELO DE ENTREVISTA.....	57

1 INTRODUÇÃO

Há muito tempo já se percebeu que o sistema tributário brasileiro é absurdamente caótico, com uma multiplicidade de legislações, bases de cálculo, alíquotas, fatos geradores, competências tributárias, contribuintes, em todas as esferas, quais sejam, Federal, Estadual e Municipal. Fundamentando-se nas normas constitucionais em vigor, o fisco busca sempre a efetividade tributária, ou seja, arrecadar sempre mais. Do outro lado, os contribuintes, em especial os beneficiados por incentivos fiscais estaduais, travam uma verdadeira batalha jurídica para fazer valer os contratos firmados com os fiscos estaduais acerca das concessões dos benefícios fiscais efetivados.

A pesquisa terá como tema: “A insegurança jurídica dos incentivos fiscais estaduais no Brasil diante da chamada guerra fiscal”. Contudo, merece destaque o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual, intermunicipal e comunicação (ICMS).

A partir desse tema surge como problemática a ser investigado: a concentração das indústrias em alguns poucos Estados induz os demais entes políticos à instituição de incentivos fiscais inconstitucionais e ilegais que, rapidamente se disseminaram por todo o território nacional, agravam as desigualdades econômicas e sociais brasileiras?

Para solucionar a problemática acima, temos as seguintes hipóteses: a falta de uma legislação mais rigorosa e menos complexa, tornaria o uso e aplicabilidade dos incentivos fiscais Estaduais no Brasil mais equilibradas e com menos discussão entre os Estados signatários; o sentimento da responsabilidade social, por parte dos grandes públicos, possibilitaria uma destinação e uso dos tributos arrecadados de forma mais transparente e efetiva; a reforma tributária é a condição para a qualificação e aplicação das reduções das desigualdades econômicas e sociais brasileiras.

O objetivo geral dessa pesquisa consiste em evidenciar a importância da contabilidade tributária no que tange às questões associadas à efetividade dos incentivos fiscais e aplicabilidade da arrecadação de impostos. E mais especificamente:

- a) Investigar teoricamente a Contabilidade Tributária e os principais Incentivos Fiscais concedidos pelo governo estadual;
- b) Esclarecer a condição de total insegurança jurídica dos incentivos fiscais estaduais no Brasil diante da chamada guerra fiscal;
- c) Averiguar a importância do contador na gestão dos impostos para que as organizações exerçam sua responsabilidade social e propor ações que garantam à efetividade e a melhoria contínua de práticas sociais.

Com o crescimento da carga tributária brasileira, é necessário encontrar formas para diminuí-la, com isso o planejamento tributário tem uma importante função social, ajudando as organizações a reduzir os impostos e praticar a responsabilidade social, mas para que isso aconteça, é necessário que o contador esteja sintonizado com as mudanças na legislação e na sociedade.

O tema proposto neste projeto tem o interesse pessoal, pois o acadêmico atua profissionalmente na área tributária, e também é fundamental para área contábil, pois não é clara a divulgação de como são investidos na sociedade os benefícios concedidos pelo governo estadual, especialmente: Bahia, Santa Catarina e Espírito Santo. É importante que todas as empresas demonstrem para a sociedade através de relatórios próprios para onde são direcionados os valores economizados com os incentivos fiscais.

O trabalho está dividido em cinco partes. A primeira a introdução do assunto, contextualização, hipóteses, apresentação do problema, o objetivo geral e os objetivos específicos. A segunda é o referencial teórico demonstrado os conceitos e definições referentes ao tema abordado na monografia. A terceira é a metodologia apresentando o tipo de pesquisa, objetivos, instrumento, procedimentos, técnicas e modelo de análise que foi utilizado para que os objetivos fossem alcançados. A quarta parte apresenta a análise dos resultados por meio de uma entrevista. Por fim, a quinta parte expõe as considerações finais com a conclusão do trabalho depois de ser retratada toda a análise dos resultados obtidos com a entrevista.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico dessa monografia estará apresentando os conceitos referente a contabilidade tributária e a insegurança jurídica dos incentivos fiscais estaduais no Brasil diante da chamada guerra fiscal.

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONCEITOS E DEFINIÇÕES

O presente trabalho é baseado na Contabilidade Tributária e tem o objetivo de apresentar uma introdução ao sistema tributário nacional, com um breve resumo histórico, explicando as dificuldades naturais que serão encontradas pelo legislador e a condição de total insegurança jurídica dos incentivos fiscais Estaduais diante da chamada guerra fiscal. Pretende demonstrar que o fisco objetiva a efetividade tributária mesmo diante do caos constitucional em que se apresentam os incentivos fiscais estaduais. Dessa forma, será demonstrado que a reforma tributária é a condição para qualificação e aplicação das reduções das desigualdades econômicas e sociais brasileiras.

Efetividade tributária é a marca que o sistema tributário brasileiro carrega. Busca-se arrecadar o tributo de todas as formas previstas em lei, inclusive através do poder coercitivo, cujo objetivo principal é financiar o gasto público. Percebe-se que o Estado brasileiro é grande demais em relação à capacidade tributária e contributiva dos cidadãos. Isso decorre do excesso de gastos com uma política populista de programas sociais que objetiva anestesiar politicamente seus beneficiários em detrimento a uma política de investimento em educação, saúde e segurança, cuja paz social e a cidadania se alcançariam por uma geração de oportunidades iguais.

Importante esclarecer que, além de crescer anualmente nos índices de desenvolvimento, o Brasil também sobe ano após ano no ranking dos países com a maior carga tributária no mundo, ficando atrás somente de países altamente desenvolvidos. Este é o ponto de atrito de maior relevância, considerando que a contrapartida em serviços públicos de qualidade não se efetiva pelo Governo. Primordialmente o que se percebe são um grande desvio de dinheiro público e a má gestão da máquina pública.

Observa-se, também, que o povo brasileiro não é desfavorável aos tributos, em função da consciência da necessidade do custeio da máquina pública, o

que lhe causa revolta é saber que paga tributo acima do valor pago pelos países do chamado primeiro mundo, e não têm o retorno mínimo e necessário para a satisfação do bem-estar social, como destaca Machado (2010, p.30),” [...] o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe em serviços públicos essenciais dos quais carece, tais como educação, segurança e saúde [...]”.

Além de bastante elevada nossa carga tributária é crescente. Cada dia se eleva um tributo ou se cria um tributo novo e a arrecadação, assim, tem batido sucessivas recordes. Não obstante não há dinheiro para obras importantes. As estradas, especialmente do Nordeste, estão sem a necessária manutenção, praticamente destruídas. O sistema penitenciário superlotado. As universidades federais minguando, enquanto cresce a olhos vistos o sistema de ensino superior particular. Parece que os recursos arrecadados são utilizados apenas para o pagamento de juros, ou, escorrem pelo ralo da corrupção. Assim assegura Machado (2010).

2.1.1 Conceito de Contabilidade Tributária

Para Fabretti (2007) a Contabilidade Tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

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 deve ser economicamente exato.

Entretanto, a legislação tributária frequentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor (resultado fiscal), que nada tem a ver com o resultado contábil.

Como de demonstra na parte especial, é comum que a empresa com prejuízo econômico, ao qual o Fisco manda acrescentar despesas que considera indedutíveis, chegue a apresentar um lucro fiscal que recebe o nome de “lucro real”!

Ora, os sócios ou acionistas têm o direito de saber o efetivo resultado econômico, que não pode ser modificado para atender a exigências fiscais. A contabilidade deve demonstrar com exatidão o patrimônio e o resultado do exercício.

Entretanto, as exigências fiscais impostas por lei devem ser cumpridas, o que é feito mediante controles extracontábeis e puramente fiscais. Os tributos serão devidos da forma exigida, desde que suficientemente amparada em lei.

Exemplificando: na demonstração do resultado do exercício, devem ser provisionados os valores para pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Deduzindo-se do resultado do exercício essas provisões, o que sobrar é o lucro líquido à disposição da sociedade.

Se um dos sócios for conferir a provisão do IRPJ, calculado-a à alíquota de 15% sobre o resultado antes da provisão, encontrará diferença.

Por isso, em nota explicativa às demonstrações financeiras, deve ser informado que o IRPJ foi calculado na forma da lei (resultado do exercício + adições – exclusões – compensações), ou seja, por outro valor, denominado lucro real, que é o resultado econômico antes dessa provisão, mas um resultado fiscal.

2.1.2 Conceito de Contabilidade

O conceito de contabilidade tem evoluído, acompanhada as mudanças decorrentes do desenvolvimento dos negócios, das empresas e da globalização e economia.

O eminente Prof. Francisco D'Auria (1957, p.69), dá-nos notícia da primeira definição oficial de contabilidade aprovada no Brasil, transcrita aqui em homenagem a seu valor histórico:

O I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em setembro de 1924, aprovou a seguinte definição: Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica.

Apesar do tempo decorrido e das grandes transformações políticas, sociais e econômicas verificadas desde então, pode-se dizer, sem medo de errar, que, em sua essência, a definição continua válida.

Várias correntes contábeis sucederam-se ao longo da história (contismo, personalismo, controlismo, aziendalismo, patrimonialismo etc.) e centenas de definições diferentes foram dadas e, por serem cientificamente corretas, são todas válidas.

Elencá-las e discuti-las está fora do propósito desta obra, que pretende introduzir o leitor nos conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da

legislação tributária. Para suprir o interesse dos estudiosos da matéria, indica-se, no final de livro, bibliografia apropriada.

Para fins didáticos e tomando por base a primeira definição oficial e acrescentando alguns elementos, Fabretti (2007, p. 29) define:

Contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operem os atos e fatos administrativos, demonstrado no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.

2.1.3 Conceito de legislação tributária

O conceito dado pelo Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, em seu art. 96 é adequado e suficiente para nosso estudo:

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

É importante chamar a atenção para o fato de que o art. 96 do CTN pretende deixar claro que há leis que tratam exclusivamente de tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, mas também há leis que, embora tratem de outras matérias (financeiras, econômicas, trabalhistas, comerciais etc.), versam em parte sobre tributos e respectivas relações jurídicas.

2.1.4 Conceito de Tributos

O CTN (1966) conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

OLIVEIRA “e outros” (2014), decompõem a definição de tributos com as seguintes características:

- Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in*

labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;

- Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- Em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;
- Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolha a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

2.1.5 Espécie de Tributos

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de:

- Impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte;
- Taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- Contribuições de melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

Para OLIVEIRA “e outros” (2014), as taxas e contribuições de melhoria têm pouco significado, tanto no que se refere ao montante arrecadado, como ao impacto causado no contribuinte. Já os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir a Administração Pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento de economia.

Com a edição da Constituição Federal de 1988, surgiram para financiamento das atividades sociais as contribuições sócias, que, embora tenham

sido tratadas no capítulo dos tributos, assumem as características destes para fazer face aos investimentos do governo nesse setor. As contribuições sociais instituídas têm como base os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas. Atualmente, são subdivididas em contribuições ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição ao PIS/Pasep, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Cofins).

2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com Oliveira “e outros” (2014), a obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritas na lei (fato gerador).

A obrigação tributária é composta pelos seguintes elementos fundamentais:

Dessa forma, encontram-se os três elementos básicos da obrigação tributária:

- a) A lei;
- b) O objeto;
- c) O fato gerador.

2.2.1 A lei

A lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos). Contudo, assumem, em um sistema jurídico, formas diferentes de expressão, a partir de um texto fundamental (Constituição), as regras ordinárias de convivência (leis em sentido restrito). (OLIVEIRA et al., 2014).

Um ponto que gerou muitas controvérsias foi a possibilidade de o governo criar e majorar tributos por meio de edição de Medidas Provisórias (MP), as quais, enquanto não apreciadas pelo Congresso Nacional, têm força de Lei, perdendo eficácia após 45 dias de sua edição, vedada a reedição após esse prazo. Essa prática já foi atestada, em pelo menos duas ocasiões, pela maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal, e não houve maioria absoluta.

2.2.2 O objeto

O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais. Basicamente, as prestações consistem em: pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou à multa imposta por não atendimento à determinação legal (obrigação principal) ou cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributada e a exata observância da legislação aplicável (obrigação acessória), como, por exemplo, a escrituração de livros fiscais, a apresentação de declarações de rendimentos, o preenchimento de formulários, a abstenção da prática de certos atos etc. (OLIVEIRA et al., 2014).

Importante registrar que qualquer inobservância de obrigação acessória é possível de ser convertida em obrigação principal em razão da aplicação de multas previstas na legislação específica.

Para a exigência, em concreto, da obrigação principal, mister se faz o respectivo lançamento, que define e formaliza o crédito tributário, que consiste, com base na ocorrência do fato gerador, na fixação dos elementos imprescindíveis à cobrança do tributo (e/ou penalidade) incidente (CTN, art. 142).

Uma vez constituído o crédito tributário, este deve ser satisfeito pelo devedor por meio do pagamento ou da compensação.

2.2.3 O fato gerador

Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como “fato” que gera a obrigação de pagar o tributo.

O fato gerador da obrigação fiscal do ICMS (Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996).

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na lei complementar aplicável,

IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A idéia de sistema está associada à de conjunto, composto de vários elementos organizados, relacionados entre si e interdependentes. No Brasil, pode-se dizer que só houve um sistema tributário nacional a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Este sistema colocava os Estados e os Municípios em situação de inferioridade, abolindo a federação. (MACHADO, 2006).

Com o advento da Constituição Brasileira de 88 este cenário muda, com a repartição dos impostos entre os entes da federação e do produto da arrecadação. Entretanto, a União continua se sobrepujando em relação aos demais entes, porque a ela couberam os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais, os impostos extraordinários, os impostos da competência residual, sete impostos

específicos, além das taxas e contribuições de melhoria, que podem ser instituídos pelos entes da federação. Já para os Estados Membros, o Distrito Federal os Municípios, além das taxas e contribuições de melhoria, couberam apenas três impostos para cada um.

Designa-se por “sistema tributário” o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efetivos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. O sistema envolve sempre organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Compreende outros elementos, que não a simples nomenclatura tributária. Engloba princípios e definições básicas, que denotem harmonia e coerência dos componentes. (SILVA, 2009, p. 642).

O sistema constitucional brasileiro, que possui normas de comportamento e normas de estrutura, que traduz na Constituição Brasileira de 88. Nesta estão as regras de organização do Estado, tratando das instituições, havendo mais regras de estrutura do que regras de comportamento. A nossa Constituição tem como características a rigidez, porque a alteração constitucional tem que ser por um processo solene e mais complexo do que o das leis ordinárias. A outra característica é a racionalidade, porque os conjuntos normativos estão determinados no próprio texto constitucional, bem como, as regras principais do sistema constitucional brasileiro. (CARVALHO, 2009).

O mesmo autor continua informando que o sistema tributário nacional é um subsistema do sistema constitucional brasileiro. Este subsistema trata dos poderes do estado no campo da tributação, juntamente com medidas que assegurem a liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. A relação harmoniosa entre a Administração Pública e os cidadãos é garantia pelo princípio. O nosso subsistema tributário nacional apresenta normas de maneira quase que exaustiva, deixando muito pouco a fazer ao legislador infraconstitucional. (SILVA, 2009).

Com base no critério externo, os sistemas tributários podem ser classificados conforme a intensidade da pressão fiscal e natureza dos impostos dominantes. Considerando a intensidade da pressão fiscal, o sistema tributário pode ser oneroso ou leve. Analisando o sistema tributário brasileiro, verifica-se que se trata de um sistema oneroso, vez que a carga tributária no Brasil é muito alta. Tomando como base a natureza dos impostos dominantes, os sistemas tributários

podem ser considerados regressivos quando repousam em impostos indiretos ou progressivos quando se esteiam nos impostos diretos. O sistema tributário brasileiro se caracteriza mais como regressivo, já que a tributação sobre os impostos cobre o consumo, como IPI e o ICMS, do que em impostos sobre a propriedade, como o IPTU e ITR.

Silva (2009) também apresenta outra classificação com base na formação do sistema. Para este autor, o sistema tributário pode ser racional, se a coordenação dos tributos entre si for obra deliberada do legislador ou histórico, se a coordenação resultar da evolução histórica. No caso brasileiro, o sistema tributário nacional foi elaborado pelo Constituinte Original de 1988, mas continuou acompanhado o modelo apresentado pela Emenda Constituinte nº 18/6 5 à Constituição Brasileira de 1946.

Frente à classificação apresentada, verifica-se que os impostos previstos no Sistema Tributário Nacional incidem na sua maioria sobre o consumo e sobre a renda, enquanto que há dois impostos sobre a propriedade imóvel, que são o IPTU e o ITR. No caso específico do ITR, a Constituição Federal de 88 atribuiu a competência para à União, mas também prevê a possibilidade da União delegar ao Município a Competência para cobrar e fiscalizar o ITR relativos aos imóveis rurais localizados no seu território; neste caso, todo o recurso arrecadado fica para o Município.

Os recursos públicos na sua maioria decorrem de impostos incidentes sobre a renda, como é o caso do IR e do IOF, e sobre o consumo, como é o caso do IPI e do ICMS. Desta forma, o Estado obtém recursos de uma forma mais fácil, porque a arrecadação de tais tributos é mais fácil, principalmente nos casos do IPI e o ICMS, que são impostos indiretos, onde o consumidor não sabe o quanto paga efetivamente de imposto ao adquirir uma mercadoria.

Ante o demonstrado, verifica-se que o Sistema Tributário Nacional é um sistema oneroso, regressivo, regulatório e racional.

2.4 INCENTIVOS FISCAIS

Harada (2011) conceitua Incentivo fiscal como uma Ciência das Finanças e situa-se no campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a supressão de sua exigibilidade. É um instrumento do

dirigismo econômico; visa desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade.

Durante a vigência da ordem constitucional antecedente era usual as três entidades políticas (União, Estados/DF e Municípios) concederem incentivos, principalmente, os de natureza tributária no bojo de uma lei genérica cuidando de diversas matérias, o que facilitava a ação dos lobistas interessados na redução ou exoneração da carga tributária. Não havia, pois, transparência nesse tipo de renúncia de receita pública, que nem sempre atendia ao interesse público.

Por isso, o legislador constituinte de 1988 inseriu o § 6º, no art. 150, da CF com a seguinte redação:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Como se verifica, somente uma lei específica pode conceder incentivos fiscais ou tributários, de sorte a trazer transparência e segurança jurídica, livrando o aplicador da lei da tarefa de manusear infindáveis normas espalhadas na legislação ordinária. Lei específica significa que a ementa da lei deve indicar, em destaque, o incentivo fiscal ou tributário objeto de concessão. Da mesma forma, a revogação do incentivo, quando cabível, deve ser feita por lei específica.

O dispositivo constitucional sob exame excepciona as isenções do ICMS que devem seguir a prescrição da lei complementar, conforme disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF. A Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975, que dispõe sobre convênios para a concessão de isenções do ICMS, foi recepcionada pela Constituição de 1988.

Com a intenção de acelerar o crescimento econômico, gerar empregos, distribuir renda e reduzir as desigualdades sociais e regionais, alguns governantes de estados brasileiros se arvoram na concessão de benefícios e incentivos fiscais que ferem a ordem constitucional vigente, principal vetor da guerra fiscal. Com isso, cria-se ambiente permeado de insegurança jurídica para os contribuintes, entulhando-se os Tribunais do país com ações que discutem, fundamentalmente, a constitucionalidade de legislações estaduais. Ademais, os fiscos estaduais lançam mão de ações fiscais para estornar créditos de ICMS como forma de se contrapor à

concessão de incentivos fiscais unilaterais perpetradas por outras unidades federativas.

2.4.1 Principais Incentivos Fiscais

Há inúmeros Incentivos fiscais espalhados pelo Brasil, devido a sua grande extensão, essa pesquisa se limitará apenas os incentivos fiscais do Estado da Bahia, Espírito Santo e Santa Catarina os quais foram e são questionados pelo Estado de São Paulo diante da sua inconstitucionalidade.

2.4.1.1 Incentivos fiscais do Estado da Bahia

Na Bahia os benefícios fiscais para incentivos as indústrias são:

a) DESENVOLVE – Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica.

Incentiva a instalação de novos empreendimentos industriais ou agroindustriais e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agroindustriais já instalados.

Incentivos:

- Desoneração do imposto estadual (ICMS) na aquisição de bens destinados ao ativo fixo nas seguintes hipóteses, conforme regra do Decreto:
 - Nas operações de importação de bens do exterior;
 - Nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;
 - Nas aquisições de bens em outro Estado, relativamente ao diferencial de alíquotas;
 - Diferimento na aquisição interna de insumos, conforme regra do Decreto;
 - Dilação de prazo de 72 meses para o pagamento de 90%, 80% ou 70% do saldo devedor mensal do imposto estadual (ICMS);
- O empreendimento que investir na substituição de, no mínimo, 75% da planta de produção, com utilização de maquinários e equipamentos novos, será equiparado a novo empreendimento, não se aplicando o piso.

b) Incentivo à Produção de Biodiesel

Incentiva a instalação de novos empreendimentos dedicados à produção de biodiesel desde que a produção seja obtida exclusivamente da palma, do girassol, do pinhão manso, da mamona, do sebo bovino e do caroço de algodão, bem como do óleo bruto extraído destes produtos. Os empreendimentos serão enquadrados em uma das classes do programa *Desenvolve* a depender da localização, com mais benefícios para atividades relacionadas ao *Semiárido*, e de condições operacionais e de relacionamento com a sociedade.

c) Incentivo à Produção de Álcool Etílico Hidratado e Anidro Combustível

Empresas que têm operações com álcool etílico hidratado e anidro combustível (Etanol) poderão receber crédito fiscal do ICMS nas saídas, até o fim de 2020, realizadas por usina alcooleira instalada neste Estado em diversas faixas, a depender da região e do percentual trabalhado.

d) Incentivo às Indústrias Petroquímicas – Competitividade & Consolidação

Promove redução de impostos sobre a carga tributária do ICMS nas operações internas e de importação com nafta e demais produtos petroquímicos.

Incentivos:

- Redução da carga tributária do ICMS da nafta de 17% para 12%;
- Redução da carga tributária do ICMS da nafta importada de 6,8% para 5,8%;
- Redução da carga tributária do ICMS dos demais produtos petroquímicos de 17% para 12%.

A instalação de novos empreendimentos petroquímicos ou a expansão, reativação ou modernização de já instalados pode também ter os benefícios do programa *Desenvolve*.

e) Incentivo às Usinas Termoelétricas

Reduz para 12% a carga tributária nas saídas internas de óleo combustível com baixo teor de enxofre, do tipo OCB1, destinado a usina

termoelétrica para produção de energia elétrica decorrente de contratação de energia de reserva e de energia por disponibilidade.

f) Incentivo aos Segmentos de Informática, Elétricos, de Eletrônica, Eletroeletrônica e Telecomunicações

Recebimento de componentes, partes e peças destinados à fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, por estabelecimentos industriais desses segmentos, podem ter redução de ICMS. A concessão termina em 2019 e vale para projetos industriais localizados em qualquer município da Região Metropolitana do Salvador, desde que:

- O valor do investimento total seja equivalente a, no mínimo, R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais);
- Nas demais regiões do Estado, mediante aprovação, por ato específico, do Conselho do ProBahia.

Outras condições não mencionadas aqui, conforme disposto no Decreto.

g) PRONAVAL – Programa Estadual de Incentivos à Indústria da Construção Naval

Voltado a promover o desenvolvimento do setor de construção naval no Estado da Bahia e incentivar a implantação de infraestrutura desse segmento e a montagem, fabricação, construção, modernização, conversão e reparo de embarcações e plataformas, módulos e sistemas destinados à exploração, produção, armazenamento e transporte de petróleo, gás natural e seus derivados, oferece incentivos fiscais, com carência que pode chegar a seis anos e um prazo de fruição de até 12 anos. Entre os incentivos, destaca-se:

h) PROAUTO – Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia

Estimula a implantação e o desenvolvimento de empreendimentos industriais desse setor, de relevante interesse para a economia do Estado.

2.4.1.2 Incentivos fiscais do Estado do Espírito Santo

O Incentivo para Investimento no Espírito Santo (Invest-ES) tem como objetivo contribuir para a expansão, modernização e diversificação dos setores produtivos do Espírito Santo, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais.

Os benefícios do Invest-ES são:

Diferimento do pagamento do ICMS:

- Incidente nas operações de importação do exterior de máquinas e equipamentos destinados à integração no ativo permanente imobilizado do estabelecimento;
- Devido a título de diferencial de alíquotas, incidente nas operações interestaduais da aquisição de máquinas e equipamentos destinados à integração no ativo permanente imobilizado do estabelecimento;
- Incidente nas operações de importação do exterior de insumos e matérias-primas destinados, exclusivamente, ao estabelecimento industrial importador, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua industrialização, ressalvado o disposto na alínea;
 - Incidente nas operações de saídas internas de máquinas e equipamentos destinados a empresas vinculadas ao INVEST- ES, para integração no ativo permanente imobilizado;
 - Crédito presumido, nas operações interestaduais, até o limite de 70% do valor do imposto devido mensalmente;
 - Redução de base de cálculo, nas operações internas, até o limite de 70% do seu respectivo valor;
 - Outras modalidades de benefícios fiscais desde que respeitados os limites e condições previstos nos itens anteriores.

2.4.1.3 Incentivos fiscais do Estado de Santa Catarina

O Programa Pró-Emprego foi instituído pela Lei nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, e regulamentado pelo Decreto nº 105, de 14 de março de 2007. Tem como objetivo a geração de emprego e renda no território catarinense por meio de tratamento tributário diferenciado do ICMS, destinando-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse sócio-econômico situados neste Estado ou que nele venham a instalar-se.

Para efeitos do Programa Pró-Emprego, consideram-se empreendimentos de relevante interesse sócio-econômico aqueles representados por projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do estado de Santa Catarina e que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.

Os pedidos serão analisados pelo Grupo Gestor do Programa, integrado por dois representantes da Secretaria de Estado da Fazenda, um representante da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Sustentável - SDR, e um representante da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina. A análise levará em conta a repercussão do tratamento tributário recomendado sobre a economia catarinense e sobre o sistema de preços.

Cabe ao Secretário de Estado da Fazenda, à vista do parecer emitido pelo Grupo Gestor, deferir ou indeferir o pedido de enquadramento mediante expedição de resolução, definindo o tratamento tributário a ser dado à empresa e o prazo de vigência desse. Os procedimentos e obrigações tributárias que deverão ser cumpridos, para utilização do tratamento diferenciado pelo beneficiário, serão os ratificados pelo Secretário da Fazenda na Resolução de concessão.

As empresas enquadradas no Programa ficarão adstritas ao tratamento tributário diferenciado a elas concedido pela referida resolução, que não será cumulativo com quaisquer outros benefícios, incentivos ou regimes especiais previstos na legislação tributária para a mesma operação ou prestação.

Empresas que não poderão enquadrar-se no Programa Pró-Emprego:

As empresas inadimplentes com o Estado de Santa Catarina, ou omissa da entrega de arquivo magnético relativo a suas operações (Sintegra), não poderão enquadrar-se no Programa Pró-Emprego.

Tratamentos tributários diferenciados proporcionados às empresas que aderirem ao Programa Pró-Emprego:

- Diferimento do ICMS relativo à saída das seguintes mercadorias, de estabelecimento localizado neste Estado, para utilização em processo de industrialização em território catarinense, por empresas exportadoras.
- Diferimento do ICMS relativo aos materiais e bens adquiridos de estabelecimento localizado neste Estado, para a construção de empreendimento que se enquadre nas regras do Programa, considerando-se encerrada a fase do diferimento na data da alienação do empreendimento.
- Diferimento para a etapa seguinte de circulação do ICMS relativo às saídas internas de mercadorias destinadas a centros de distribuição que atendam os Estados das Regiões Sul e Sudeste.
- Na hipótese de implantação, expansão ou reativação de atividades de estabelecimento industrial e de centros de distribuição que atendam os Estados das Regiões Sul e Sudeste, o valor do incremento do ICMS apurado em cada período poderá ser pago, levando-se em consideração a localização regional do empreendimento, com dilação de prazo em até 24 meses, sem juros, a contar do período subsequente ao da ocorrência do fato gerador.
- Tratando-se de instalação, modernização ou ampliação de terminal portuário, poderá ser concedido:

a) redução do imposto incidente sobre a energia elétrica consumida nas áreas operacionais do porto, de modo que a tributação seja de, no mínimo, sete por cento;

b) diferimento do imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro na importação de bens destinados à integração do ativo permanente, desde que realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado.

A redução do imposto incidente sobre a energia elétrica consumida nas áreas operacionais do porto (alínea "a" acima), também se aplicam a portos secos.

- Para projetos de implantação e expansão de empreendimentos geradores de energia elétrica, de linhas de transmissão, terminais portuários e portos secos poderá ser concedido diferimento, na aquisição de bens e materiais destinados à integração do ativo permanente, do imposto:
 - a) que incidir nas operações internas;
 - b) devido por ocasião da importação, desde que realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado;
 - c) relativo ao diferencial de alíquota, quando adquiridos de outras unidades da Federação.

Regra geral para recolhimento do Imposto:

O ICMS diferido somente deverá ser recolhido na hipótese do estabelecimento enquadrado no Programa:

- a) não promover nova operação com a mercadoria ou produto resultante de sua transformação ou industrialização;
- b) promover nova operação com a mercadoria ou produto resultante de sua transformação ou industrialização sob o regime de isenção, não-incidência ou redução de base de cálculo, salvo quanto às operações cuja legislação expressamente assegure a manutenção integral dos créditos;
- c) ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato gerador subsequente do imposto.

Poderão ser concedidos benefícios diferenciados em função da natureza da atividade; não similaridade com a produção local; localização geográfica e competitividade com outras unidades federadas.

2.5 EFETIVIDADE TRIBUTÁRIA

Efetividade tributária é a marca que o sistema tributário brasileiro carrega. Busca-se arrecadar o tributo de todas as formas previstas em lei, inclusive através do poder coercitivo, cujo objetivo principal é financiar o gasto público. Percebe-se que o Estado brasileiro é grande demais em relação à capacidade tributária e contributiva dos cidadãos. Isso decorre do excesso de gastos com uma política populista de programas sociais que objetiva anestesiar politicamente seus

beneficiários em detrimento a uma política de investimento em educação, saúde e segurança, cuja paz social e a cidadania se alcançariam por uma geração de oportunidades iguais.

Observa-se, também, que o povo brasileiro não é desfavorável aos tributos, em função da consciência da necessidade do custeio da máquina pública, o que lhe causa revolta é saber que paga tributo acima do valor pago pelos países do chamado primeiro mundo, e não têm o retorno mínimo e necessário para a satisfação do bem-estar social, como destaca o jurista Hugo de Brito Machado: “[...] o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe em serviços públicos essenciais dos quais carece, tais como educação, segurança e saúde [...]”.

2.5.1 A “Infoera” Tributária e o “Big Brother” Fiscal.

Não obstante a tamanho poderio tributário, eis que estamos vivenciando uma nova era em matéria tributária, conhecida com “Infoera”. Consiste num investimento por parte do fisco em tecnologia de ponta objetivando obter dos contribuintes o máximo de informações e em tempo real. Com isso, novas exigências foram instituídas em matéria de obrigação acessória, além do gradual aumento das penalidades por descumprimento. (DUARTE, 2009).

Mais uma vez vê-se o contribuinte obrigado a investir em tecnologia e mão de obra qualificada, aumento seus custos, tendo em vista atender as demandas do fisco sob pena de sofrer sanções administrativas e pecuniárias, além de ficar vulnerável em relação aos seus dados fiscais.

Com o advento da NF-e, SPED fiscal e Contábil, o fisco aumentou seu domínio sobre os cidadãos e empresas, criando um verdadeiro “Big Brother fiscal”, ficando na cômoda posição de analisar os dados gerados a partir do seu sistema de controle, através do aprimoramento de seus sistemas de fiscalização. Corroborar Duarte: “A partir dos seus bancos de dados e também através do cruzamento de informações permutadas com outras esferas de poder, há um aumento substancial no combate à evasão fiscal”. (DUARTE, 2009).

Deste modo, não se pode preterir a vulnerabilidade das informações geradas pelos contribuintes diante de tamanho poder coercitivo. A integração entre os órgãos da administração pública possibilita acesso direto e, em tempo real, às

informações cadastrais e fiscais de qualquer contribuinte no Brasil, através de simples convênios. (DUARTE, 2009).

2.5.2 Código de Defesa do Contribuinte.

É de se notar que a tributação deve seguir o texto constitucional de 1988, e as pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Afirma, ainda, Carrazza (2011, p. 438):

É que a tributação deve desenvolver-se dentro dos limites que a Carta Suprema traçou. Este objetivo é alcançado, basicamente, respeitando-se os direitos fundamentais do contribuinte e aquela faixa de liberdade das pessoas, onde a tributação não pode se desenvolver”.

Objetivando uma tributação livre de qualquer arbitrariedade, tramita há muito tempo no Congresso Nacional, Proposta de Lei Complementar - PLS 646/99, cujo teor é a criação do Código de Defesa do Contribuinte.

Entende-se que o momento político atual é oportuno para trazer a baila este importante instrumento democrático, de maneira a equilibrar as forças em matéria tributária, fazendo valer o Estado de Direito. Ocorre que esta PLS está estacionada no Congresso há muito tempo, diante do desinteresse óbvio da Fazenda Pública em debater o tema.

2.5.3 Glosa do Crédito de ICMS.

A glosa do ICMS nas operações com benefício fiscal está inserida em disputas nos tribunais, dentro do bojo da chamada “guerra fiscal”. No julgamento pela 2ª Turma do STJ sobre o RMS 31.714/MT e 32.453/MT, ficou claro que não pode o Estado que se sentir lesado pela não observância do disposto na Lei Complementar 24/75, glosar os créditos de ICMS oriundos de empresas localizadas em outros Estados da federação com benefícios fiscais a margem da unanimidade do Confaz. Eis os julgados:

**RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 31.714 – MT
(2010/0044507-3) RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE: NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA**

ADVOGADO: FERNANDA TERRA DE CASTRO COLLICCHIO E OUTRO(S). RECORRIDO: ESTADO DE MATO GROSSO PROCURADOR: FÁBIO MARCEL VANIN TURCHIARI E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.

1. O mandamus foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, atuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo.

2. Admite-se o mandado de segurança quando a impugnação não se dirige contra a lei em tese, mas contra os efeitos concretos derivados do ato normativo, o qual restringe o direito do contribuinte de efetuar o creditamento do ICMS.

3. Na hipótese, o Secretário de Estado da Fazenda possui legitimidade para figurar no feito, porquanto, nos termos do art. 22 da Lei Complementar Estadual nº 14/92, compete-lhe proceder à arrecadação e à fiscalização da receita tributária, atribuições que se relacionam diretamente com a finalidade buscada na ação mandamental.

4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado – como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon – e não simplesmente atuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).

6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto. Precedentes. A informação disponível não será considerada para fins de contagem de prazos recursais (Ato nº 135 - Art. 6º e Ato nº 172 - Art. 5º).

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça renovando o julgamento, após o voto do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, acompanhando o Sr. Ministro Castro Meira, por maioria, dar parcial provimento ao recurso ordinário nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencidos os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente Dr. Eduardo Lucas Vieira, pela parte **RECORRENTE: NOVO MUNDO**

MÓVEIS E UTILIDADES LTDA Brasília, 3 de maio de 2011 (data do julgamento). **Ministro Castro Meira, Relator**

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 32.453 - MT (2010/0118311-2) RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN. RECORRENTE: VIVO S/A. ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO. RECORRIDO : ESTADO DE MATO GROSSO PROCURADOR: FÁBIO MARCEL VANIN TURCHIARI E OUTRO(S). **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL. NULIDADE. ART. 8º, I, DA LC 24/1975. INEXISTÊNCIA DE ADIN. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.

1. É conhecida a jurisprudência do egrégio STF pela inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio autorizativo. Os créditos presumidos ou fictícios assim concedidos são nulos, nos termos do art. 8º, I, da LC 24/1975.

2. A Segunda Turma reconheceu a impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao julgar o Ag.Rg no Ag 1.243.662/MG (Rel. Min. Eliana Calmon, j.1º.3.2011).

3. Entretanto, o colegiado reviu esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem (RMS 31.714/MT, j. 3.5.2011, rel. Min. Castro Meira).

4. Recurso Ordinário provido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque." Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha, Castro Meira e Humberto Martins (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 07 de junho de 2011 (data do julgamento). MINISTRO HERMAN BEM.

No que diz respeito às ADIs, nota-se que o pleito faz perfeita pertinência com a CF/88, conforme disposto no Artigo 155, § 2.º, XII, g. No entanto, no que diz respeito a glosa prevista na Lei Paulista 6374/89, artigo 36, não há pertinência constitucional pois ofende o princípio da não cumulatividade previsto no Artigo 155, § 2.º, Inciso I, da CF/88.

Em relação às sanções do Artigo 8º da Lei Complementar 24/75, assevera o Jurista Aliomar Baleeiro (2010, p. 1377):

A rigor, o reconhecimento de que o incentivo ou benefício foi concedido por outro Estado em ofensa ou desconformidade com a legislação própria e a aplicação da sanção cabível são de interesse exclusivo do próprio Estado prejudicado, único ente legitimado a questionar judicialmente a matéria. Daí decorre que a imposição daquelas sanções, autorizadas pela Lei Complementar n.24/75, não pode decorrer de uma interpretação isolada. A aplicação daquelas sanções, sendo excepcional, não pode configurar ofensa a outros ditames da Constituição, como ao princípio da não cumulatividade, ao da segurança jurídica, ao da livre iniciativa e ao da liberdade de se estabelecer no território nacional".

Observa-se a total arbitrariedade nos atos de glosa de ICMS pelos Estados contrários aos benefícios fiscais concedidos à revelia do Confaz, por

extrapolar o conceito de “guerra fiscal”. No entanto, para alcançar êxito no desfazimento dos benefícios fiscais, atenta contra princípio constitucional, causando, mais uma vez, uma enorme insegurança jurídica.

2.5.4 Guerra Fiscal.

Guerra fiscal é uma acepção denominada principalmente no meio jurídico, em especial pelos tribunais especializados na matéria. Denota uma situação de conflito federativo em matéria de incentivos fiscais estaduais, uma vez que a decisão de um Estado em matéria de ICMS pode afetar outro Estado. (AFFONSO, 1999).

Perante um cenário de imensa desigualdade regional — em função da ausência de uma política nacional de desenvolvimento regional, agravado pela distância dos maiores mercados consumidores e de uma infraestrutura precária, movidos por um quase estado de necessidade — os Estados mais pobres começaram a praticar a guerra fiscal como atrativo ao desenvolvimento regional, mesmo à revelia do Confaz. (AFFONSO, 1999).

É de se notar que na planificação dos negócios, objetivando a produção e a comercialização de seus produtos com um custo mais baixo, especialmente o tributário, as empresas são atraídas para os Estados que oferecem as melhores condições de infraestrutura, mão de obra mais qualificada, atrativos locacionais, como uma forma de compensar o custo com a logística para o mercado de maior potencial de consumo, criando um verdadeiro leilão de incentivos fiscais, e, em alguns casos, com a participação ativa dos Municípios. Esses benefícios têm uma roupagem de desconto financeiro ou de crédito presumido. (AFFONSO, 1999).

Por outro lado, percebendo o desenvolvimento regional dos Estados que concedem benefícios fiscais, mesmo a revelia do Confaz, os Estados do sul e sudeste começaram a tomar medidas arbitrárias, para inibir as transações comerciais com empresas que vendiam em seus mercados com benefícios fiscais, aplicando a glosa do ICMS destacado nessas operações, e questionando com ADIs no STF a constitucionalidade de benefícios fiscais estaduais.

Será apresentado a seguir um quadro resumindo os principais conceitos, definições e autores abordados no referencial teórico desta monografia.

Quadro 1 – Estrutura Teórica

CONCEITO	DEFINIÇÃO	AUTOR
Contabilidade Tributária	Contabilidade Tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.	Fabretti (2007)
Legislação Tributária	A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.	Lei nº 5.172/66
Tributos	Tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.	CTN (1966)
Obrigação Tributária	A obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritas na lei (fato gerador).	Oliveira “e outros” (2014)
Sistema Tributário Nacional	A idéia de sistema está associada à de conjunto, composto de vários elementos organizados, relacionados entre si e interdependentes. No Brasil, pode-se dizer que só houve um sistema tributário nacional a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Este sistema colocava os Estados Membros e os Municípios em situação de inferioridade, abolindo a federação.	Machado (2016)

CONCEITO	DEFINIÇÃO	AUTOR
Incentivos Fiscais	Incentivo fiscal como uma Ciência das Finanças e situa-se no campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a supressão de sua exigibilidade. É um instrumento do dirigismo econômico; visa desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade.	Harada (2011)
Guerra Fiscal	Guerra fiscal é uma acepção denominada principalmente no meio jurídico, em especial pelos tribunais especializados na matéria. Denota uma situação de conflito federativo em matéria de incentivos fiscais estaduais, uma vez que a decisão de um Estado em matéria de ICMS pode afetar outro Estado.	Affonso (1999)

Fonte: Elaboração própria

Conclui-se que esse quadro apresentou os principais conceitos, definições e autores de forma resumida e clara, sendo que, esses assuntos foram abordados com maior atenção e detalhadamente no referencial teórico deste presente trabalho.

3 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA

Neste capítulo será apresentado toda a metodologia desta monografia, os objetivos, procedimentos e análises para que se chegue à uma conclusão sobre o objetivo proposto inicialmente.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Este trabalho monográfico apresentará uma pesquisa do tipo exploratória, que para Beuren (2003, p. 81):

Explorar um assunto significa reunir mais conhecimentos e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas. O estudo exploratório apresenta-se como um primeiro passo no campo científico, a fim de possibilitar a realização de outros tipos de pesquisa acerca do mesmo tema, como a pesquisa descritiva e a pesquisa explicativa.

Para que os objetivos desta monografia fossem alcançados foram necessárias pesquisas bibliográficas e pesquisas por meio eletrônico para um melhor esclarecimento e desenvolvimento do assunto. Marconi e Lakatos (2010, p. 166) afirmam que:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação oral: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Quanto a abordagem a pesquisa será desenvolvida de forma qualitativa, evidenciando os principais conceitos e definições sobre o tema. Segundo Beuren (2003, p. 92) as pesquisas qualitativas "[...] concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último".

Sendo assim, a pesquisa foi desenvolvida de forma exploratória e qualitativa, utilizando como procedimentos pesquisas bibliográficas e pesquisas em meios eletrônicos de acordo com os objetivos específicos apresentado no referencial teórico. Foi realizado um questionário em um escritório de advocacia

conforme o objetivo específico, que também de forma detalhada, trata-se de uma pesquisa qualitativa.

3.2 OBJETIVOS

O objetivo geral dessa monografia é analisar a efetividade tributária dos incentivos fiscais estaduais no Brasil para que as empresas tenham condições seguras de aproveitamento dos créditos tributários sem se preocupar com a chamada guerra fiscal.

Os objetivos específicos são:

- a) Investigar teoricamente a Contabilidade Tributária e os principais Incentivos Fiscais concedidos pelo governo estadual;
- b) Esclarecer a condição de total insegurança jurídica dos incentivos fiscais estaduais no Brasil diante da chamada guerra fiscal;
- c) Averiguar a importância do contador na gestão dos impostos para que as organizações exerçam sua responsabilidade social e propor ações que garantam à efetividade e a melhoria contínua de práticas sociais.

A primeira parte descreve os conceitos relacionados a Contabilidade Tributária necessários no que tange ao planejamento ajudando as organizações a reduzir os impostos e praticar a responsabilidade social.

A segunda parte esclarece a condição de total insegurança jurídica dos incentivos estaduais no Brasil, mostrando como os Estados estão concedendo benefícios tributários inconstitucionais e dessa forma penalizando o contribuinte.

E a terceira parte mostra o papel do contador de solucionar problemas na gestão dos impostos e propor ações que garantam à efetividade e a melhoria contínua de práticas sociais mais integradas ao novo contexto administrativo e gerencial das organizações.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA

O presente trabalho utiliza como instrumento para coleta de dados a técnica de entrevista padronizada ou estruturada que de acordo com Marconi e Lakatos (2010, p. 180):

A entrevista padronizada ou estruturada é aquela em que o entrevistador segue roteiro previamente estabelecido; as perguntas feitas ao indivíduo

são predeterminadas. Ela se realiza de acordo com um formulário elaborado e é efetuado de preferência com pessoas selecionadas de acordo com um plano.

Devido ao caráter exploratório e qualitativo deste trabalho através de pesquisas bibliográficas, a partir da revisão da literatura foi elaborado o roteiro da entrevista.

A coleta de dados foi feita através de pesquisas bibliográficas, pesquisas em meio eletrônico e entrevista padronizada ou estruturada. Foi desenvolvido todo um referencial teórico sobre o tema para realização da entrevista.

A entrevista foi composta por 09 questões com perguntas relacionadas a benefício fiscal, desigualdade econômica, legitimidade dos benefícios fiscais, concorrência, responsabilidade fiscal, guerra fiscal e o papel do contador nas empresas.

A entrevista padronizada ou estruturada possui muitas vantagens, uma destas que pode-se destacar de acordo com Rampazzo (2005, p. 110) "A entrevista é uma conversa efetuada face a face, de maneira metódica, que proporciona verbalmente, a informação necessária".

De forma mais detalhada Marconi e Lakatos (2010, p. 181) afirmam que as vantagens da entrevista são:

- a) Pode ser utilizada com todos os segmentos da população: analfabetos ou alfabetizados;
- b) Fornece uma amostragem muito melhor da população geral: o entrevistado não precisa saber ler ou escrever;
- c) Há maior flexibilidade, podendo o entrevistador repetir ou esclarecer perguntas, formular de maneira diferente; especificar algum significado, como garantia de estar sendo compreendido;
- d) Oferece maior oportunidade para avaliar atitudes, condutas, podendo o entrevistado ser observado naquilo que diz e como diz: registro de reações, gestos etc.
- e) Dá oportunidade para a obtenção de dados que não se encontram em fontes documentais e que sejam relevantes e significativos.
- f) Há possibilidade de conseguir informações mais precisas, podendo ser comprovadas, de imediato, as discordâncias;
- g) Permite que os dados sejam quantificados e submetidos a tratamento estatístico.

A entrevista sendo bem aplicada pode trazer muitos benefícios na coleta de dados, enriquecendo o trabalho além de ser um dos métodos mais utilizados.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA

A coleta de dados realizou-se por meio de pesquisas bibliográficas

realizadas em livros, dicionários, periódicos especializados, além de outras publicações, com dados relacionados ao assunto estudado e pesquisas por meio eletrônico utilizando-se como instrumento de coleta entrevista, como já apresentado. A entrevista pode ser aplicada pessoalmente, por telefone, correspondência, ou pela junção de todos esses métodos tendo em vista suas vantagens, desvantagens e limitações.

A entrevista estruturada diferente da entrevista por telefone ou por correspondência possibilita maior interação entre pesquisador e entrevistado. Para Lodi (1974, p. 16 apud MARCONI; LAKATO, 2010, p. 180)" o motivo da padronização é obter, dos entrevistados, respostas às mesmas perguntas, permitindo que todas elas sejam comparadas com o mesmo conjunto de perguntas, e que as diferenças devem refletir diferenças entre os respondentes e não diferenças nas perguntas".

Com a entrevista realizada com o Dr. Osnevaldo Costa de Oliveira, sócio do escritório Costa, Faria & Carvalho Advogados Associados, foi possível fazer todas as análises dos dados. O entrevistado foi escolhido por sua experiência no planejamento tributária de grandes empresas no segmento da indústria química. Percebeu-se que o entrevistado tinha bastante conhecimento sobre os assuntos abordados e não se limitou a responder nenhuma das questões relacionadas a benefício fiscal, desigualdade econômica, legitimidade dos benefícios fiscais, concorrência, responsabilidade fiscal e guerra fiscal.

3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE

Esse tópico tem como objetivo descrever todas as técnicas utilizadas neste trabalho, passando por uma análise para que se tenha uma conclusão dos dados obtidos.

Depois de feita toda a coleta de dados e entrevista realizada, usou-se como técnica a análise de conteúdo. Para isto, foi feita toda uma interpretação dos dados obtidos com a entrevista. De acordo com Gil (1999 apud BEUREN, 2003, p. 141) "a interpretação dos dados tem por objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante a ligação com outros conhecimentos já assimilados".

Segundo Richardson (1999, p. 224 apud BEUREN, 2003, p. 137):

A análise de conteúdo busca compreender melhor um discurso, aprofundar suas características "gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas" e extrair os momentos mais importantes. Portanto, baseia-se em teorias relevantes que sirvam de marco de explicação para as descobertas do pesquisador.

Depois da entrevista realizada pôde-se fazer a análise de alguns trechos desta. As questões relacionadas à contabilidade tributária, benefícios fiscais, legitimidade dos benefícios fiscais foi respondido pelo advogado e sócio do escritório de advocacia.

Um das perguntas relacionadas à concessão de incentivos fiscais pelos Estados "A concentração das indústrias em alguns poucos Estados induz os demais entes políticos à instituição de incentivos fiscais inconstitucionais e ilegais que, rapidamente se disseminaram por todo o território nacional, agravam as desigualdades econômicas e sociais brasileiras?"

3.6 MODELO DE ANÁLISE

Foi apresentado para este trabalho monográfico o modelo de análise referente ao tema abordado, envolvendo os objetivos específicos, as variáveis teóricas e os itens.

Quadro 2 – Modelo de Análise da pesquisa sobre incentivos fiscais diante da guerra fiscal.

OBJETIVO ESPECÍFICO	VARIÁVEIS TEÓRICAS	ITENS
Investigar teoricamente a Contabilidade Tributária no que tange os Incentivos Fiscais concedidos pelos governos estaduais.	V1 – Incentivos Fiscais / Benefícios Fiscais	Questão 1
		Questão 2
		Questão 3

OBJETIVO ESPECÍFICO	VARIÁVEIS TEÓRICAS	ITENS
Esclarecer a condição de total insegurança dos incentivos fiscais estaduais no Brasil diante da chamada guerra fiscal.	V2 – Competência Jurídica	Questão 4
	V3 – Concorrência Desleal	Questão 5
	V4 – Glosa de Crédito de ICMS	Questão 6
	V5 – Expansão e Investimento Nacional e Estrangeiro	Questão 7
	V6 – Equilíbrio de Contas Públicas	Questão 8
Averiguar a Importância do Contador na gestão dos impostos para que as organizações exerçam sua responsabilidade social e propor ações que garantam à efetividade e a melhoria contínua de práticas sociais	V7 – Responsabilidade Social	Questão 9

Fonte: Elaboração própria

4 ANÁLISES DE RESULTADOS

Este capítulo apresenta análise dos resultados obtidos por meio da entrevista realizada. Foram propostos três objetivos para este trabalho monográfico o primeiro foi a apresentação dos principais conceitos de Contabilidade Tributária e os principais incentivos fiscais estaduais da Bahia, Espírito Santo e Santa Catarina, sendo que este objetivo foi atingido com a construção do referencial teórico capítulo 2. O segundo objetivo está sendo apresentado nas subseções 4.1, 4.2 e 4.3. A entrevista foi realizada com dois sócios do escritório de advocacia: o primeiro respondeu as questões 4.1 e 4.2 e o segundo respondeu algumas questões sobre incentivos fiscais no tópico 4.2.

4.1 INCENTIVOS FISCAIS E SUAS VERTENTES

Neste tópico serão apresentados os assuntos relacionados a incentivo fiscal, competência jurídica, concorrência desleal, glosa de crédito de ICMS, expansão e investimento nacional e estrangeiro e equilíbrio de contas públicas abordados nas questões de 1 a 7 da entrevista e toda a análise das questões e respostas da entrevistada. Inicialmente as perguntas foram feitas de acordo com o objetivo específico 2, conseqüentemente, apresentadas em forma de quadro no modelo de análise, sendo que as variáveis teóricas são os assuntos que cada questão aborda.

Há princípio foi discutida na entrevista a razão pela quais alguns Estados concedem os benéficos fiscais às empresas. O entrevistado expõe que:

Um dos problemas encontrados refere-se a diferença de desenvolvimento entre os Estados. O Brasil possui Estados que estão muito à frente dos demais no que se refere aos aspectos econômicos e sociais. Ele cita o jurista Hugo de Brito Machado que diz que num país com grandes disparidades regionais de renda como o Brasil, a centralização tributária é muito importante para os objetivos de promover, via União Federal, a redistribuição mais justa das receitas tributárias entre as diversas áreas do território, permitindo que Estados e Municípios menos desenvolvidos possam realizar, em proveito de seu desenvolvimento econômico e social, investimentos acima do que será viável com a mera utilização de suas receitas tributárias próprias (OLIVEIRA, 2016).

O entrevistado enfatiza ainda sobre os incentivos fiscais:

Os incentivos fiscais são benefícios relacionados à carga tributária concedidos pela administração pública a certas empresas com o objetivo de estimular um setor específico ou atividade econômica determinada. Podem ter a forma de redução de alíquota do imposto, de isenção, de compensação etc.

Quando perguntado sobre a função social dos incentivos fiscais o entrevistado relata:

Os incentivos consistem em um importante instrumento de governos para promover o desenvolvimento econômico e social como um todo, por meio do estímulo à atividade. Ao reduzir a alíquota, isentar ou compensar empresas pelo pagamento, a administração pública permite que estas empresas invistam o montante em suas operações, gerando empregos e movimentando a economia.

Quando perguntado como funciona os incentivos fiscais e a importância tributária para as empresas o entrevistado diz:

Como dissemos, geralmente estes incentivos se dirigem à área tributária, e são concedidos nas esferas federais, estaduais e municipais. No caso dos incentivos federais, configuram a dedução do Imposto de Renda para que isso ocorra, entretanto, a sua empresa precisa ser tributada com base no lucro real. Caso ela recolha impostos por lucro presumido ou arbitrado, ou se optar por utilizar o Simples Nacional, não poderá se valer desse tipo de incentivo. Já nos casos das leis estaduais e municipais, o tipo de tributação não é considerado, uma vez que não causa impacto na apuração de impostos como ICMS (Estadual), e IPTU ou ISS (municipais).

O entrevistado reforça que o Brasil tem certa tradição no campo dos incentivos fiscais. Uma tradição que remonta há mais de duas décadas. Porém, desde que o país se tornou uma vitrine de investimentos, há alguns anos, a necessidade de estimular as empresas a se tornarem mais competitivas se tornou imprescindível. Hoje, como vimos, encontramos os incentivos nas esferas federal, estadual e municipal, nas mais diversas áreas e para os mais diversos fins.

4.2 INSEGURANÇA DOS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS DIANTE DA CHAMADA GUERRA FISCAL

Nesse tópico serão discutidos os assuntos referentes a competência jurídica, concorrência desleal, glosa de créditos de ICMS, expansão e investimentos nacional e estrangeiro e equilíbrio das contas públicas abordadas nas questões 4 a 8 da entrevista e também será feita toda a análise das respostas das entrevistas. Essas questões relacionadas a insegurança jurídica está de acordo com o objetivo específico 2 e o quadro do modelo de análise.

O entrevistado relata que decisões recentes do Supremo Tribunal Federal mostram que a corte tem se preocupado com outros elementos além da Lei Maior do país. O guardião da Constituição também tem superprotegido as

portas do erário quando as demandas judiciais opõem fisco e contribuintes e tem se deixado afetar pela exposição pública ao ter seus julgamentos transmitidos ao vivo pela televisão e comentados nas notícias dos jornais. São provas disso o número de vitórias da Fazenda Nacional nas disputas tributárias e os longos e redundantes votos dos ministros mesmo em decisões unânimes ou em que a frase “acompanha o relator” economizaria horas/ dias, em alguns casos, de julgamento.

A opinião é de quem advoga há 20 anos e viu sua composição e sua jurisprudência mudar incontáveis vezes ao longo do tempo. “Mas nunca antes como agora”, diz o tributarista.

O entrevistado afirma que as decisões na justiça estão muito ruins para os contribuintes, por uma razão muito simples: os assessores dos ministros deveriam ser concursados, como os juízes. Nos últimos três concursos para magistratura federal, de 7 mil candidatos menos de cem magistrados foram aprovados. Sei o que um candidato passa para poder ser juiz. Mas quem decide a maior parte das questões nos tribunais superiores são os assessores. O assessor não é concursado. Não é justo que um juiz de primeira instância, cuja decisão vale menos que a decisão de um ministro, tenha um concurso duríssimo e o assessor de ministro seja apenas uma pessoa de confiança. Os ministros deveriam escolher seus assessores entre concursados.

4.2.1 Competência Jurídica

Com relação à competência jurídica dos incentivos fiscais o entrevistador afirma que a constituinte de 1988 inseriu o § 6º, no art. 150, que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal.

Como se verifica somente uma lei específica pode conceder incentivos fiscais ou tributários, de sorte a trazer transparência e segurança jurídica, livrando o aplicador da lei da tarefa de manusear infindáveis normas espalhadas na legislação ordinária. Lei específica significa que a ementa da lei deve indicar, em destaque, o incentivo fiscal ou tributário objeto de concessão. Da mesma forma, a revogação do incentivo, quando cabível, deve ser feita por lei específica.

Quando perguntado sobre as limitações legais ele diz:

Lei de Responsabilidade Fiscal veio à luz para servir de instrumento

básico para a consolidação do Programa de Estabilização Fiscal. Para tanto, de um lado, introduziu mecanismos de combate a duas grandes despesas tradicionais: despesas com pessoal e despesas com serviços da dívida que absorvem a maior parte das receitas, pouco deixando para as despesas de capital, notadamente, as de investimentos, comprometendo a qualidade de vida das gerações futuras.

De outro lado, visou aperfeiçoar o mecanismo de arrecadação tributária e condicionar a concessão de incentivos tributários que vinham sendo concedidos desordenadamente, sob diferentes modalidades.

De fato, esses incentivos, às vezes, tinham aplicação no próprio exercício em que introduzidos, concorrendo para o desequilíbrio das contas públicas.

Qualquer medida que implique redução discriminada de tributos enquadra-se no conceito de incentivos tributários.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício e lei de diretrizes orçamentárias.

4.2.2 Concorrência Desleal

Outra pergunta feita ao entrevistado, que parecer um contrassenso, é como os incentivos fiscais geram a concorrência desleal entre as empresas dos Estados.

Os incentivos fiscais reduzem o preço da mercadoria ou do serviço prestado, causando concorrência desleal entre as empresas brasileiras, o que configura violação à neutralidade tributária e infração à ordem econômica.

O ICMS influencia diretamente na formação do preço da mercadoria ou serviço, sendo que os incentivos fiscais quando concedidos pelos Estados membros propiciam a diminuição deste preço o que poderá, e normalmente ocorre, aumentar o volume de vendas da empresa beneficiada, em detrimento das outras empresas não instaladas no Estado concedente do incentivo, gerando distorções na concorrência e fomentando, conseqüentemente, a deslealdade concorrencial, que é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

O entrevistado afirma também que cabe ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) todo comportamento que auxilie na inviabilização da deslealdade concorrencial, como atitudes voltadas para a educação dos Estados membros e Distrito Federal para que não atuem de forma a violar a ordem econômica. Através do Decreto nº 1.952 de 09 de julho de 1996, o CADE dispõe de formas repressivas para punir as entidades estatais que assim agirem.

Por determinação constitucional, os incentivos fiscais podem ser concedidos pelos Estados membros e Distrito Federal por meio de lei complementar. Todo incentivo referente ao ICMS, seja fiscal ou financeiro, está sob

a regência da disposição constitucional prevista na alínea “g”, inciso XII, do §2º, do artigo 155.

O ICMS, imposto indireto com reflexo na formação do preço da mercadoria ou serviço prestado, cobrado pelos Estados da Federação, repercutem diretamente na concorrência entre empresas beneficiadas pelos incentivos fiscais localizadas no Estado concedente e aquelas que não poderão usufruir dos incentivos.

O Estado intervém continuamente na formação do preço ao tributar mais fortemente ou aliviar a carga tributária através dos instrumentos coercitivos formais que estão à sua disposição.

De acordo com a Nova Economia Institucional, é necessário levar em consideração os custos da transação, estando embutidos nesses custos tanto o valor do imposto como o montante pecuniário do incentivo fiscal, é importante que o setor privado analise todos os custos *ex ante* e *ex post* precavendo-se das incorreções que cada atividade pode gerar.

Isto, além de configurar infração à ordem econômica por promover a concorrência desleal, gerará, mesmo que indiretamente, a "guerra fiscal" entre os Estados.

4.2.3 Glosas de Crédito de ICMS

A grande inquietação das empresas e dos profissionais de contabilidade são as glosas de crédito de ICMS pelos Estados que se sentem prejudicados pelos benefícios fiscais sem a convalidação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Questionado o entrevistado expõe:

Conforme determinado pela Constituição Federal de 1988, deve sempre obedecer ao princípio da não cumulatividade, assim entendida a sistemática de compensação entre créditos e débitos do imposto, a fim de evitar a chamada “tributação em cascata”.

Como bem se sabe, o direito ao crédito de ICMS é expressamente assegurado pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição da República.

A limitação relativa ao aproveitamento do crédito do imposto, decorrente de aquisições de mercadorias, restringe-se apenas e tão somente aos casos de isenção ou não incidência, conforme previsão do § 2º, inciso II, alíneas a e b, do artigo 155, da Magna Carta.

Assim é que, não sendo o caso de isenção ou não incidência, os exercícios do direito ao crédito do ICMS, pelo contribuinte que adquire insumos ou mercadorias destinadas a revenda, não pode sofrer qualquer restrição senão pela própria Constituição Federal, sob pena de manifesta violação ao princípio da não cumulatividade.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho, “A não

cumulatividade dista de ser mera recomendação do legislador constituinte, para fins de orientação das entidades tributantes. É diretriz básica, sem observância da qual se quebra a homogeneidade do imposto, rompendo-se o programa nacional que a Constituição estipulou. Nenhum Estado ou o Distrito Federal poderá passar ao largo desse princípio. É algo que se impõe com caráter incisivo a todos os destinatários” (GUERRA FISCAL, 2012, p.64).

Como se vê, o mecanismo da não cumulatividade há sempre que ser observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que ele adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal, que não pode sofrer quaisquer restrições por parte do legislador infraconstitucional ou pela Fazenda Pública.

Fixadas estas premissas, é possível concluir, sem maiores esforços, pela ilegitimidade da glosa, empreendida pelo Estado de destino de mercadorias, dos créditos de ICMS tomados por empresa adquirente, com base em documento fiscal emitido por empresa sediada em outro Estado que goza de incentivos fiscais.

4.2.4 Expansão e Investimento Nacional e Estrangeiro

A guerra fiscal entre os Estados brasileiros gera um grande impacto na atração de novos investimentos. Na visão do entrevistado o impacto sobre as empresas podem ser demonstrado da seguinte forma:

Os Estados e as regiões brasileiras, ao longo do século XX, procuraram atrair investimentos geradores de emprego, produção, renda e crescimento econômico. Existem registros de disputas fiscais entre Estados desde a década de 1920. Na década de 1970, grande parte dos investimentos foram executados ou, pelo menos, direcionados pelo governo central para as regiões Norte e Nordeste do País. No início da década de 1980, surge um movimento que busca o fortalecimento dos Estados e municípios, alcançando êxito na Constituição de 1988. Houve, com isto, transferência de maior fatia do bolo tributário e, conseqüentemente, maior autonomia para as Unidades Federativas (UF) legislarem sobre suas fontes de receita. Mas foi na década de 1990 que muitas unidades da Federação concederam isenções tributárias para atrair investimentos.

O entrevistado enfatiza que na busca pelos investimentos privados, estas Unidades Federativas 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, infra-estrutura e financiamentos de longo prazo.

Com a disputa para atrair novos investimentos, os Estados estimulam as empresas interessadas em se transferir para outro Estado a efetuarem verdadeiros leilões entre as UF previamente escolhidas.

A estabilidade econômica, a abertura comercial, o desenvolvimento comercial e agrícola e a evolução das relações comerciais no MERCOSUL também foram fatores que interferiram na economia na década analisada.

Porém, adiante, o que foi visto que as conseqüências econômicas da “guerra fiscal” são danosas ao desempenho econômico. A troca dos critérios de eficiência econômica por artificialismo tributário, na localização de uma indústria, acaba por reduzir o custo privado da produção e aumentar seu custo social. A conseqüência é a queda na qualidade e/ou quantidade de serviços públicos. De fato, esses incentivos fiscais não geram, agregadamente, aumento de investimentos, mas apenas determinam sua realocação dentro do território brasileiro. Dessa forma, não há aumento da produção e do emprego. A “guerra fiscal” pode comprometer a capacidade do estado de dinamizar sua economia.

Para aceitar o “afastamento” da condição de localização ótima, a empresa exige dos governos estaduais um volume de benefícios que cubra tanto o diferencial de vantagens estritamente econômicas, quanto o risco de uma opção que passa a depender de compromissos assumidos por uma determinada administração de governo. As empresas têm total controle do processo e estabelecem uma dinâmica competitiva entre governos estaduais, que se lançam em um “leilão” de incentivos. As diversas alternativas lhes são apresentadas em pé de igualdade, sem que os governos tenham qualquer indicação da preferência da localidade previamente definida. Dada a total impossibilidade de os governos estaduais se articularem para negociar com os agentes privados, o resultado final do processo, após sucessivas ofertas competitivas, envolve um custo fiscal máximo para o país. Do ponto de vista da empresa, quanto mais desfavorável a localização, maior o custo envolvido.

A disputa fiscal compromete as tentativas de se chegar a um equilíbrio fiscal, distorcendo a competição entre as empresas e diminuindo o investimento privado, diminuição que passa a ser compensada através dos gastos públicos. A guerra fiscal além de acirrar a deterioração de uma região em função do desenvolvimento de outra, gera desperdícios de recursos públicos.

O déficit fiscal existente no Brasil é em grande parte resultado do

desequilíbrio das contas públicas estaduais, resultante da guerra fiscal entre os Estados e o governo central deveria adotar uma posição contrária a ela. Conclui-se, portanto, que no âmbito do governo central, o país perde com a disputa entre os Estados.

4.2.5 Equilíbrio de Contas Públicas

A fragilidade financeira dos estados, exacerbada pelo fim do imposto inflacionário, que mascarava as finanças públicas, levou à potencialização da estratégia de concessão de incentivos, numa tentativa de senão resolver, pelo menos minorar a grave crise fiscal.

Diante dessa abstração, foi perguntado ao entrevistado acrescenta a sua opinião sobre o reflexo dos benefícios fiscais nas contas públicas dos Estados. Portanto, para ele o mecanismo de renúncia de receitas é claro, mas à primeira vista, parece trazer benefícios. Suponhamos uma determinada região onde praticamente não há atividade econômica de relevo e a arrecadação de ICMS é incipiente. Uma determinada empresa consegue isenção do ICMS por 15 ou 20 anos e resolve se instalar no local. Ora, conquanto esta empresa não esteja pagando imposto, poderá estar incentivando o surgimento de empresas satélites, que pagarão ICMS, além o aumento do nível de emprego na região, gerando renda e em consequência aumentando a arrecadação pela venda de bens e serviços.

Por outro lado, a política tributária dos Estados, mediante concessão de incentivos de ICMS, passou a fazer às vezes de uma política industrial, alterando alíquotas efetivas de impostos, muitas vezes ao arrepio da lei. Tal prática levou a uma competição desordenada promovendo o aumento da concentração industrial em vez de minorá-la, posto que os pequenos Estados, já combalidos em suas finanças, tiveram que conceder, proporcionalmente, mais incentivos para a atração de investimentos, não considerando, muitas vezes, de forma clara o retorno dos mesmos.

Assim, conceder incentivos fiscais não é, em si, ruim. O problema surge quando os outros Estados da Federação descobrem que esse mecanismo pode ser um bom negócio. Instala-se, então, a guerra fiscal. Quando todos os Estados concedem mais ou menos os mesmos benefícios começam a ser gerados os efeitos deletérios do fenômeno.

Com o objetivo de não evitar, mas sim dotar de maior racionalidade e

transparência à concessão de incentivos fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu artigo 14, passou a estabelecer regulamentações para que os entes federados possam renunciar receitas mediante incentivos fiscais.

4.3 IMPORTÂNCIA DO CONTADOR DA GESTÃO DOS IMPOSTOS

Após a realização da entrevista no escritório jurídico especializado em tributos, pôde-se perceber o quanto é importante o contador na gestão dos impostos e o seu papel de direcionar as organizações a exercer sua responsabilidade social e propor ações que garantam à efetividade e melhoria contínua das práticas sociais.

A gestão de tributos é um dos fatores primordiais para o sucesso de qualquer empresa no Brasil. Não é à toa que a carga tributária é uma das principais dificuldades apontadas pelos empresários, pois, de fato, a voracidade do fisco, velha conhecida do povo brasileiro, traz graves impactos à operacionalização de qualquer empresa e é um dos principais componentes do chamado “Custo Brasil”. Existem, porém, maneiras de minimizar o efeito dos impostos, taxas e contribuições na saúde financeira e econômica dos empreendimentos. (LOPES, 2010).

Em um país no qual são criadas cerca de trinta e sete novas normas tributárias a cada dia (segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT), os gestores devem estar, acima de tudo, muito bem informados.

A falta de preparo para lidar com os altos tributos faz com que uma grande parte dessas empresas recorra a práticas ilícitas de sonegação fiscal para manter as suas atividades e sobreviver, o que é prejudicial à sociedade, ao mercado, a economia e para a própria empresa, a qual terá dificuldades de se manter.

Para que o empreendimento se desenvolva corretamente é preciso que a gestão tributária seja implementada desde o seu nascimento e escolha do regime de tributação.

Destaca-se aí o papel do contabilista nesse processo de educação tributária de seus clientes. O contador é o profissional responsável pela geração de informações sobre o patrimônio da empresa, evidenciando a sua situação econômica e financeira. Assim, não basta apenas apurar os impostos e gerar guias

de recolhimento, ele deve ter também um papel chave na construção de uma rotina de gestão de tributos.

Ressalta-se que, para assumir esse papel, o contador deve estar preparado para encarar esse desafio. Dessa forma, é importante que o profissional da contabilidade esteja sempre atualizado, atento às mudanças repentinas desse confuso cenário tributário brasileiro. É um trabalho árduo, porém bastante recompensador.

O contador é parte fundamental do desenvolvimento da sociedade, portanto, buscar atualização profissional e ter um comportamento ético, é a resposta para o sucesso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho monográfico, por meio de pesquisas bibliográficas e uma entrevista realizada com dois advogados e sócios de um grande escritório de advocacia, tiveram por objetivo geral evidenciar a importância da contabilidade tributária no que tange às questões associadas à efetividade dos incentivos fiscais e aplicabilidade da arrecadação de impostos. Para se alcançar o objetivo proposto, o problema foi desdobrado em questões que, ao final, com os resultados apresentados, procurou-se responder.

O presente trabalho apresentou no seu referencial teórico os principais conceitos e definições sobre contabilidade tributária, a legislação tributária, tributos, obrigação tributária, Sistema Tributário Nacional, incentivos fiscais, além de enfatizar a chamada “guerra fiscal” demonstrando a competência jurídica dos incentivos fiscais abordados nas questões principais, demonstrando assim a importância do contador na gestão dos impostos e contribuindo para a tomada de decisão das empresas.

Durante o estudo se percebeu que o ente tributante busca a efetividade tributária fundamentado em uma legislação caótica em todas as esferas. O emaranhado de leis acerca da temática torna o sistema tributário brasileiro um dos mais complexos e injustos do mundo.

Diante disso, observou-se que o contribuinte pouco influencia na mudança desse quadro de autoritarismo tributário pela própria complexidade da legislação vigente, muitas vezes sendo punido pela incapacidade de atualização e entendimento frente à velocidade de criação de normas tributárias. Encurralado na pressão pelo aumento constante da arrecadação para cobrir os gastos públicos, o mesmo se vê compelido a buscar segurança jurídica no judiciário, que por sua vez não dá as respostas devidas, necessárias e a contento para as demandas jurídicas levantadas. Como exemplo pode-se citar a polêmica sobre a “guerra fiscal” vista atualmente.

Neste contexto, constatou-se um alto grau de insegurança jurídica com efeitos danosos para a sociedade e para o país. A falta de uma política nacional de desenvolvimento levou os estados mais pobres da federação a conceder benefícios fiscais objetivando atrair novos investimentos, num quase estado de necessidade, mesmo à revelia do CONFAZ.

Conclui-se, assim, que a imprescindibilidade da urgência pela reforma tributária ampla se faz necessária, para que possamos, de uma vez por todas, acreditar na efetivação permanente do Brasil como país desenvolvido onde o crescimento econômico repousa num ambiente de respeito às leis ora vigentes e na certeza de possibilidades iguais na busca da segurança jurídica na tributação.

5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Como já foi exposto, a coleta de dados se fez através da entrevista estruturada. Com relação ao questionário realizado no escritório não ocorreu grandes limitações para sua realização, mas devido a constante mudança na legislação tributária brasileira foi necessário recorrer a Constituição Federal, Código Tributário Nacional, a Lei de Responsabilidade Fiscal e outros manuais do direito.

5.2 SUGESTÃO PARA PESQUISAS FUTURAS

Na área das Ciências Contábeis esse assunto é de grande importância, mas infelizmente não tem a atenção merecida. Através desse estudo, pode-se concluir que a área de Contabilidade Tributária encontra-se carente e necessita de mais pesquisas acadêmicas que contribuam para o seu desenvolvimento e aperfeiçoamento do profissional de contabilidade diante das incertezas da legislação tributária. Por fim, este estudo possui como intuito incentivar futuras pesquisas voltadas à Contabilidade Tributária, considerando que a área é bastante dinâmica e demanda constantes atualizações, além de visar a importância da disseminação de conhecimentos no âmbito acadêmico. Sugere-se para pesquisas futuras, efetuar a análise da falta de consenso em se aprovar a reforma tributária no âmbito do ICMS.

REFERÊNCIAS

AFFONSO, Rui de Brito Alves. **Guerra Fiscal no Brasil: Três Estudos de Caso** – Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná. Série Estudos de Economia do Setor Público. FAPESP. Edições FUNDAP, 1999.

BAHIA. Lei Nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, que institui o **Regulamento do ICMS do Estado da Bahia**. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Lei701496_comnotas.pdf> Acesso em 03 abr 2016.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 02 abr 2016.

.------. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que institui o **Código Tributário Nacional** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 09 jun 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 1190 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

D'AURIA, Francisco. **Contabilidade: Noções Preliminares**. São Paulo: Atlas 1957.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Incentivos fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP. 2007.

LOPES, André Charone Tavares. **O papel do contador na gestão tributária dos pequenos empreendimentos**. Disponível em:

<http://www.classecontabil.com.br/artigos/o-papel-do-contador-na-gestao-tributaria-dos-pequenos-empresendimentos>> Acesso em: 23 out 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.32-40.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins; CARVALHO, Paulo de Barros. GUERRA FISCAL. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 64.

MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: MP Editoria, 2007, p. 67-83.

O PROGRAMA PRÓ EMPREGO. Disponível em:< <http://www.sef.sc.gov.br/servicos-orientacoes/proem/programa-pr%C3%B3-emprego>>Acesso em 29 mai 2016.

OLIVEIRA, Luís Martins; et. al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 13. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

POLÍTICA DE INCENTIVOS À INDÚSTRIA DA BAHIA. Disponível em: <http://www2.secti.ba.gov.br/parque/incentivos/indiretos/politica-de-incentivo-a-industria-na-bahia> Acesso em: 29 mai 2016.

PROGRAMA DE INCENTIVO AO INVESTIMENTO NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (INVEST-ES). Disponível em: <<https://www.bandes.com.br/Site/Dinamico/Show?id=29>> Acesso em: 05 jun 2016.

RAMPAZZO, Lino. **Metodologia Científica: para alunos de graduação e pós graduação**. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2005.

RICHARDSON, Robert Jarry et al. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal**. MP e. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 305.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

APÊNDICE A – MODELO DE ENTREVISTA

ENTREVISTA

- 1) Como os Estados concedem Benefícios Fiscais e quais os objetivos?
- 2) Podem os Estados conceder benefícios fiscais sem a aprovação unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)?
- 3) Pode a evidente desigualdade econômica existente entre os Estados legitimar a concessão de incentivos fiscais totalmente alheios ao sistema jurídico nacional?
- 4) A despeito da aparente legitimidade do procedimento adotado pelos Estados que se viram prejudicados, tem o Poder Executivo estadual competência para declarar a inconstitucionalidade de incentivos concedidos por outro Estado?
- 5) Por que os incentivos fiscais induz à prática de concorrência desleal?
- 6) Como que base legal os Estados prejudicados estão realizando glosas de créditos de ICMS?
- 7) Por que os Investidores estrangeiros estão optando por não se instalar no Brasil, bem como projetos de empresas nacionais estão engavetados?
- 8) Como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) afeta a concessão de incentivos fiscais e tributários pelos governantes?
- 9) Qual o papel do Contador no planejamento tributário das empresas?
- 10) Como é feita a análise comparativa dos incentivos fiscais em diferentes cidades e estados?
- 11) Como é feita a revisão dos cálculos e procedimentos fiscais relacionados aos incentivos fiscais?