



FACULDADES MAGSUL

RICHAR VALDEZ ESPINOLA

**INCENTIVO FISCAL DE ICMS – ESTUDO DE CASO EM UMA  
EMPRESA ATACADISTA DE ALIMENTOS DE PONTA PORÃ - MS**

Ponta Porã – MS

2017

RICHAR VALDEZ ESPINOLA

**INCENTIVO FISCAL DE ICMS – ESTUDO DE CASO EM UMA  
EMPRESA ATACADISTA DE ALIMENTOS DE PONTA PORÃ - MS**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado à Banca Examinadora das Faculdades Magsul, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Esp. Aldecir da Silva Leite.

Ponta Porã – MS

2017

RICHAR VALDEZ ESPINOLA

**INCENTIVO FISCAL DE ICMS – ESTUDO DE CASO EM UMA  
EMPRESA ATACADISTA DE ALIMENTOS DE PONTA PORÃ - MS**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado à Banca Examinadora das Faculdades Magsul, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador: Professor Aldecir da  
Silva Leite  
Faculdades Magsul.

---

Prof.<sup>a</sup> Ma. Cristina Sorrilha Irala Loureiro  
Faculdades Magsul.

Ponta Porã, 11 de dezembro de 2017.

Dedico este trabalho a Deus e aos meus pais que sempre estiveram me apoiando e incentivando em todos os momentos.

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço primeiramente a Deus pela sua infinita misericórdia e amor que tem me sustentado e fortalecido a cada amanhecer, toda conquista e vitória recebida foi Graças a Ele.

Agradeço ao meu orientador Aldecir da Silva Leite não só pela constante orientação neste trabalho, mas, sobretudo pela sua amizade.

Agradeço aos meus pais Teodoro Paes Espínola e Maria Beatriz Valdez Carneiro, que esteve quase em todas as minhas batalhas, sendo elas de alegrias e dificuldades. Também algumas pessoas que contribuíram muito ao longo do percurso como Anderson Wolney Serratti Espindola, Pr Jonathan Valverde, Pr Danilo, Janeo Galdino, Suzy Mary Lima e Jaqueline Maria dos Santos Oliveira.

Agradeço a todos os jovens do meu ministério como também aos outros irmãos, no qual estou a frente ensinando e aprendendo muito, obrigado a todos que Deus Abençoe sempre.

Confie no SENHOR de todo o teu  
coração, e não te estribes no teu  
próprio entendimento. Provérbios – 3:5

ESPÍNOLA, Richar Valdez. **INCENTIVO FISCAL DE ICMS** – Estudo de Caso em Uma Empresa Atacadista de Alimentos de Ponta Porã - MS. 57 f. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis – Faculdades Magsul, Ponta Porã, 2017.

## **RESUMO**

O Estado instituiu os incentivos fiscais de ICMS com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais existentes no Brasil, favorecendo o desenvolvimento de determinados setores como também a geração de emprego, redistribuição de renda e fomento no seu território. Assim, os objetivos deste trabalho constituem em analisar o Termo de Acordo firmado entre o Estado de Mato Grosso do Sul com uma empresa atacadista de alimentos de Ponta Porã – MS, conhecendo a legislação vigente sobre o incentivo e mediante um estudo de caso, pesquisar a contribuição do incentivo fiscal na constituição da empresa, assim como, levantar o impacto na arrecadação de ICMS por parte da empresa. A princípio foi elaborado um questionário aplicado ao empresário através da análise do Termo de Acordo servindo como suporte na discussão dos resultados, pois, a problemática formulada nesta pesquisa é verificar como o incentivo estimula a atividade econômica, caracterizando neste momento como método qualitativo e quantitativo. Neste sentido, identificou-se que a empresa beneficiada teve um favorecimento no aspecto financeiro, impactando positivamente na viabilidade do negócio.

**Palavras-chave:** Tributo. ICMS. Incentivo Fiscal. Termo de Acordo.

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> - Caso hipotético de recolhimento de ICMS.....	42
<b>Tabela 2</b> - Número de empregos gerados pela empresa beneficiada.....	43

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1 – Não-cumulatividade de ICMS.....</b>	<b>21</b>
<b>Quadro 2 – Número de empregos gerados.....</b>	<b>31</b>

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> - Valor total investido na empresa.....	41
--	----

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1 - Consulta Econet.....</b>	<b>57</b>
--	-----------

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Alíq. - Alíquota

Art. - Artigo

Arts. - Artigos

ADIN - Ação Direta de Inconstitucionalidade

BC - Base de Cálculo

CF - Constituição Federal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

ICM - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria

ICMS - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços

IVC - Imposto Sobre Vendas e Consignações

LC - Lei Complementar

MS - Mato Grosso do Sul

SEMADE - Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Econômico

STF - Supremo Tribunal Federal

ST - Substituição Tributária

TA - Termo de Acordo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>14</b>
1.1 Tema e problema .....	15
1.2 Objetivos .....	15
1.2.1 Objetivo geral.....	15
1.2.2 Objetivos Específicos.....	15
1.3 Justificativa .....	16
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>17</b>
2.1 O Poder de Tributar.....	17
2.1.1 Competência Tributária.....	17
2.1.2 Obrigação Tributária .....	18
2.1.3 Fato Gerador.....	19
2.1.4 Tributo.....	19
2.1.4.1 Espécies de Tributo .....	20
2.1.4.1.1 Imposto .....	20
2.1.4.1.2 Taxa.....	21
2.1.4.1.3 Contribuição de melhoria .....	21
2.2 ICMS .....	22
2.2.1 Princípios Constitucionais Aplicáveis ao ICMS .....	24
2.2.1.1 Princípios da reserva legal tributária.....	24
2.2.1.2 Princípio da isonomia fiscal .....	25
2.2.1.3 Princípio da irretroatividade da legislação tributária.....	25
2.2.1.4 Princípio da anterioridade da legislação tributária .....	26
2.2.1.5 Princípio da capacidade contributiva .....	26
2.2.1.6 Princípio da seletividade .....	27
2.2.1.7 Princípio da não cumulatividade .....	27
2.3 Incentivo Fiscal.....	28
2.3.1 Incentivo Fiscal de ICMS .....	30
2.3.2 Confaz.....	32
2.3.3 Breve abordagem sob Guerra Fiscal .....	33
2.3.4 Incentivo Fiscal de ICMS em Mato Grosso do Sul .....	33

2.3.4.1 Termo de Acordo .....	35
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>37</b>
3.1 Caracterização da pesquisa.....	37
3.2 Desenvolvimento da pesquisa .....	38
3.3 Abordagem do Problema .....	39
3.4 Instrumento de Coleta de Dados.....	39
3.5 Seleção de Amostragem.....	40
<b>4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>41</b>
4.1 Anuência do incentivo fiscal de ICMS .....	41
4.2 Benefício obtido com incentivo fiscal de ICMS na constituição da empresa .....	42
4.3 Representatividade do incentivo fiscal de ICMS – Cálculo e apuração .....	43
4.4 As contrapartidas da empresa em razão do incentivo fiscal de ICMS .....	45
4.5 Precaução diante da inconstitucionalidade do incentivo fiscal de ICMS .....	46
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>48</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>50</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>53</b>
<b>APÊNDICE A .....</b>	<b>54</b>
<b>APÊNDICE B .....</b>	<b>56</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Estado através do poder de direito ou relação jurídica, tem soberania para estabelecer o tributo e cobrar da sociedade, pois há um consentimento dos indivíduos perante a criação dos tributos ao nomear seu representante nos parlamentos, como também o restante da elaboração das regras jurídicas que regem a nação, nisto, busca-se um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil que é a redução das desigualdades sociais e regionais, conforme prescreve a Constituição Federal de 1988 no seu art. 3º, inciso III<sup>1</sup>, utilizando-se dos incentivos fiscais para atender tais finalidades.

A Constituição Federal de 1988 atribui poderes aos Estados e Distrito Federal para instituir e legislar a respeito do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços)<sup>2</sup> e menciona também que cabe a Lei complementar regular a concessão dos incentivos fiscais deste imposto. Tais incentivos, são benefícios que o governo promove através de uma lei tributária, para incentivar determinados setores econômicos, como por exemplo a indústria, o comércio, o serviço e a agricultura com o intuito de favorecer o desenvolvimento de determinada região buscando a redução das desigualdades previsto na CF/88.

Neste sentido, o Estado de Mato Grosso do Sul instituiu o incentivo fiscal de ICMS por meio da Lei Complementar Estadual nº 93 de 05 de novembro de 2001 e regulamentado pelo Decreto nº 10.604 de 21 de dezembro de 2001 e alterações posteriores, que visa fomentar a industrialização, trabalho, emprego e a renda. Assim, a luz desse princípio, o empreendedor tem o direito de aderir este incentivo com o compromisso de obrigação recíproca entre o Estado e a empresa, mediante a celebração de um documento denominado Termo de Acordo (TA).

O incentivo fiscal de ICMS adquirido por uma empresa atacadista de alimentos de Ponta Porã – MS perante o Estado de Mato Grosso do Sul é debatido neste trabalho. Desta forma, vale analisar as normas tributárias que regulamentam a concessão dos incentivos fiscais de ICMS no âmbito geral e em específico no Estado

---

<sup>1</sup> Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

<sup>2</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

de Mato Grosso do Sul através do Termo de Acordo.

Para tanto, a pesquisa está estruturada da seguinte forma: primeiramente discute-se sobre o poder de tributar, de forma ampla; na sequência aborda sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviço (ICMS), assim como os princípios constitucionais aplicáveis a este imposto; em seguida discute-se do tema principal desta pesquisa que seria o incentivo fiscal de ICMS; depois são apresentados os aspectos metodológicos e a análise de resultados; e finalmente, tece a conclusão obtida a partir do presente estudo.

### **1.1 Tema e problema**

Como o incentivo fiscal de ICMS estimula a atividade econômica de uma empresa do ramo atacadista de alimentos da região sul-fronteira de MS?

### **1.2 Objetivos**

A seguir são apresentados os objetivos geral e específicos que definem o rumo da pesquisa, a fim de alcançar as respostas ao problema proposto.

#### **1.2.1 Objetivo geral**

Por se tratar de um tema de muita importância para o sistema econômico nacional e desenvolvimento econômico das empresas no estado de Mato Grosso do Sul, o presente estudo tem por objetivo geral analisar o Termo de Acordo de incentivo fiscal na operação e recolhimento de ICMS celebrado entre uma empresa atacadista de alimentos e o Estado de MS.

#### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Em conjunto com o objetivo geral do estudo pretende-se atender aos seguintes objetivos específicos:

- Conhecer a legislação vigente sobre incentivo fiscal de ICMS no Estado de MS;
- Pesquisar a contribuição de incentivos fiscais na constituição da empresa;
- Levantar o impacto do incentivo fiscal na arrecadação do ICMS por parte da empresa.

### 1.3 Justificativa

Os incentivos fiscais de ICMS são importantes para uma boa política de desenvolvimento regional, pois mesmo propondo uma redução da carga tributária, acaba por proporcionar a geração de emprego e redistribuição de renda à população. Por outro lado, as empresas precisam garantir a sua viabilidade e isso requer redução da carga tributária.

Há uma grande demanda por parte das empresas na busca de reduzirem custo tributário para um melhor aproveitamento nas vendas dos produtos ou serviços prestados, pois sabemos que o Brasil é considerado um dos países que mais arrecada tributos no mundo. Dessa forma, essa pesquisa possui grande relevância prática para as empresas pois contribui com a viabilidade dos negócios. Possui ainda relevância acadêmica, pois proporciona aos acadêmicos o conhecimento e compreensão do funcionamento dos incentivos fiscais de ICMS celebrado por Termo de Acordo das empresas com o Estado.

Embora seja um assunto pouco divulgado na academia e na mídia, trata-se de um tema de extrema importância, onde de um lado temos o governo que precisa fomentar a economia e o crescimento empregatício das regiões, mas, do outro lado, temos os interesses das empresas que necessitam de forma urgente reduzir seus custos, em nome da competitividade e do sucesso dos negócios.

Nesta perspectiva, procura-se com este trabalho descrever a contribuição do incentivo fiscal de ICMS como estímulo a atacado de alimentos numa empresa do Estado de Mato Grosso do Sul e para isso é importante fazer a análise do Termo de Acordo celebrado pelas partes (governo x empresa), pois entende-se que pela falta de publicidade e complexidade da legislação tributária os empresários têm pouco conhecimento sobre o respectivo assunto.

O presente estudo procura contribuir na evolução do conhecimento teórico e prático, estudando sobre a legislação que regulamenta os incentivos e sua funcionalidade.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 O Poder de Tributar**

Segundo o entendimento de Sabbag (2014, p. 51) o conceito de poder é “imaneente ás organizações sociais, desdobrar-se-á na interação de vontades, com a prevalência de uma sobre outra. Em outras palavras, o exercente do poder impõe sua vontade a outrem – o subordinado ao poder -, exigindo-lhe dado comportamento”.

O Estado é considerado uma entidade soberana, pois pode-se dizer que há duas concepções deste, seja ela no plano interno, representando o poder de governar todos os indivíduos que se encontra no seu território, e no plano internacional tem o poder de representar a nação com outras nações. Com isso, o Estado cria o tributo, pois compete a ele o poder de tributar expondo a soberania estatal ou uma parcela desta (MACHADO, 2015).

Sabbag (2014) explana que o poder de tributar é na verdade um poder de direito, e não uma relação de poder-força, pois está ligada a concessão dos cidadãos, dando direito a apropriação patrimonial. E se por um momento há sinal de uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, beneficiado de juridicidade. Sendo assim, assume um modelo de “relação jurídica”, e não de “relação de força”.

Assim confirma e conclui Machado (2015) que a relação de tributação não é apenas uma relação de poder, mas sim, uma relação jurídica, mesmo que o seu fundamento seja a soberania do Estado, pois há um consentimento dos indivíduos perante a criação dos tributos, como também o resto da elaboração das regras jurídicas que regem a nação.

#### **2.1.1 Competência Tributária**

Conforme Machado (2015) a concessão de competência tributária cabe à Constituição Federal, pois faz parte da própria organização jurídica do Estado. Incontestavelmente, apenas às pessoas jurídicas de direito público, atribuída de poder legislativo, pode ser destinada competência tributária, conhecendo que tal competência apenas pode ser aplicada através da lei. No Brasil, o poder tributário é dividido entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, que delimitado e dividido dá-se o nome de Competência Tributária.

Sabbag (2014, p. 397), esclarece a base legal da competência tributária e os

seus limites:

A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de Direito Público está prevista nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos. Desse modo, cada entidade impositora está obrigada a comportar-se nos limites da parcela de poder impositivo ou potestade tributária que lhe foi atribuída pela Constituição.

Sendo assim, através do amparo legal da Constituição Federal de 1988, apenas as pessoas jurídicas de direito público podem ser atribuídas competência tributária, sendo ela concedido mediante uma lei, pois assim, há um consentimento do povo.

### **2.1.2 Obrigação Tributária**

A obrigação é uma ligação jurídica que tem como fundamento a lei, estabelecendo uma relação entre o sujeito ativo (Estado) a um sujeito passivo (particular) uma prestação de natureza patrimonial (dinheiro), em razão de um motivo que pode ser a vontade das partes ou da vontade da lei. Assim, sendo da vontade das partes é denominado direito privado e conseqüentemente quando nasce por definição legal é denominado direito público. Onde a obrigação tributária surge na ocorrência do fato gerador, criando uma relação jurídica que liga o sujeito ativo (Estado), com o sujeito passivo (particular) que pode ordenar uma prestação patrimonial (dinheiro), em virtude da vontade da lei, que criou o tributo (FABRETTI, 2014).

Segundo o Código Tributário Nacional a obrigação tributária pode ser definida como principal ou acessória, conforme Art. 113. § 1º e § 2º

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Neste sentido Amaro (2010) menciona que a obrigação principal se diferencia da acessória pelo fato de seu objeto ser de conteúdo pecuniário, ou seja, constituirá como obrigação principal quando tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro. E a obrigação acessória visam meios à fiscalização tributária controlar o recolhimento do tributo (obrigação principal), através das obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações entre outros requisitos.

Portanto, a obrigação tributária e a relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo que tem como natureza patrimonial, sempre constituída por uma lei dando ao Estado (sujeito ativo) o direito de receber dinheiro do sujeito particular (sujeito passivo), podendo ocorrer como obrigação principal (recolhimento do tributo), como também acessória (fiscalização dos tributos).

### **2.1.3 Fato Gerador**

Machado (2015) menciona que a prestação de serviço de um colaborador ao empregador garante a ele o direito de receber o salário, sendo assim, o fato gerador nasceu na execução do contrato de trabalho. Neste mesmo sentido, o contrato de compra e venda de um produto nasce para o comprador o direito de receber o objeto comprado, e para o vendedor o direito de receber o valor do respectivo produto ou serviço, sendo a compra e venda o fato gerador desses direitos.

Assim como a obrigação tributária o Código Tributário Nacional relata que existe dois tipos de fato gerador, sendo principal e acessória conforme os arts. 114 e 115:

Art.114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. 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.

O fato gerador da obrigação principal descrita no art. 114 do CTN, representa à situação que criou o surgimento do compromisso de pagar determinado tributo ou penalidade pecuniária. Já o fato gerador da obrigação acessória é determinado por eliminação, ou seja, é toda situação que deu origem a um dever que não tem por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade), como por exemplo, a situação que criou o surgimento do compromisso de emitir notas fiscais, escriturar livros entre outras situações (AMARO, 2010).

### **2.1.4 Tributo**

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, dá a definição do Tributo, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Com a definição dada pelo CTN Fabretti (2017) esclarece os diversos elementos sobre o tributo, como: (a) “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, conclui-se que é sempre um pagamento obrigatório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária; (b) “que não constitua sanção por ato ilícito”, nesse sentido, o pagamento compulsório (obrigatório) refere-se à multa, configurando infração fiscal por um ato ilícito, e o tributo é considerado um ato lícito; (c) “instituída em lei”, somente a lei pode instituir o tributo, decorrente do princípio da legalidade previsto na CF de 1988, art. 150, I e (d) “cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculado”, a autoridade tributária só pode agir na forma e nos rigorosos limites fixados em lei.

#### **2.1.4.1 Espécies de Tributo**

De acordo com Fabretti (2017, p.107) “os tributos (gênero) classificam-se cientificamente em duas espécies: tributos não vinculados e tributos vinculados”. Os tributos não vinculados são aqueles que o fato gerador não está ligado a nenhuma atividade estatal específica relacionada ao contribuinte, no caso, os impostos (MACHADO, 2015).

Entretanto, os tributos vinculados são aqueles em que o seu fato gerador está diretamente ligado a uma atividade estatal específica aos contribuintes, no caso, as taxas e a contribuição de melhoria (MACHADO, 2015). Portanto, as taxas e a contribuição de melhoria não se confundem com os impostos por causa do seu fato gerador, pois, a primeira o contribuinte está ligado diretamente a uma atividade estatal e conseqüentemente a segunda não está ligada a nenhuma atividade estatal.

##### **2.1.4.1.1 Imposto**

Conforme o Artigo 16º. do CTN, imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim Fabretti (2017) menciona que o imposto é devido pelo contribuinte independentemente de qualquer atividade estatal, pois uma vez ela instituída mediante a lei, é devido. Logo, o Estado não está vinculado a nenhuma prestação específica ao contribuinte. O imposto está previsto na CF/88 nos arts. 153 a 155, no

qual, é de competência exclusiva dos entes federativos seja ela a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

#### 2.1.4.1.2 Taxa

Este tributo (taxa) pode ser instituído tanto pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios conforme a regulamentação no art. 145, II, CF e no art. 77 do CTN

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

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

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

Assim, Amaro (2010, p. 53) narra que “o fato gerador da taxa não é um *fato do contribuinte*, mas um *fato do Estado*. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”, ou seja, o fato gerador da taxa está vinculado a uma contraprestação do Estado ao contribuinte, porém a contribuição de melhoria também tem o seu fato gerador vinculado a atividade estatal específica, no entanto, o que lhe acrescenta para definir como taxa é o vínculo ao serviço público e o poder de polícia (MACHADO, 2015).

#### 2.1.4.1.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está prevista na Constituição Federal de 1988 (art.145, III) e também no Código Tributário Nacional (arts. 81 e 82), cobrando o referido tributo em virtude de obras públicas realizadas pelos entes federativos.

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

III – Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Neste sentido, Sabbag (2014) relata os princípios aplicáveis as espécies de tributo (imposto, taxa e contribuição de melhoria) da seguinte forma: imposto

caracteriza-se como uma capacidade contributiva do contribuinte; as taxas como contribuição ou remuneração dos serviços públicos e as contribuições de melhorias como benefício especial recebido em virtude da obra pública.

## 2.2 ICMS

Segundo Machado (2015) O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços) é um imposto da competência dos Estados e do Distrito Federal que teve o seu âmbito acrescentado, passando a conter, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que antigamente era chamado de IVC (imposto sobre vendas e consignações) e posteriormente ICM (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria).

O ICMS é um imposto não-cumulativo, de acordo com o art. 155, inciso II, § 2º I, da Constituição Federal de 1988.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]

### Quadro 1 – Não-cumulatividade de ICMS

Indústria		Atacado		Varejo	
Venda de mercadoria	R\$ 100,00	Venda de mercadoria	R\$ 150,00	Venda de mercadoria	R\$ 200,00
Alíq. ICMS 17%	R\$ 17,00	Alíq. ICMS 17%	R\$ 25,50	Alíq. ICMS 17%	R\$ 34,00
Débito ICMS	<b>R\$ 17,00</b>	Crédito ICMS	<b>R\$ 17,00</b>	Crédito ICMS	<b>R\$ 25,50</b>
Saldo devedor de ICMS pela não-cumulatividade: R\$ 8,50					

**Fonte:** Quadro elaborado pelo autor segundo o princípio da não-cumulatividade de ICMS conforme o artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

Neste sentido, Carraza (2015) relata que a não-cumulatividade de ICMS tende a evitar o acúmulo do imposto que prejudica a atividade econômica, gerando então um custo a mais em todas as etapas da circulação dos bens e prestação de serviço. Sendo assim, concede direito ao contribuinte para aproveitar os créditos de ICMS e conseqüentemente geram benefícios, como: Na formação do preço da mercadoria, serviço, transporte, comunicação e na competitividade das empresas.

Em consonância com o inciso XII do art. 155 da CF, o legislador editou a Lei Complementar 87/1996, que estabeleceu as regras gerais, ou seja, para os Estados e Distrito Federal regulando o referido imposto, como: seu contribuintes; substituição tributária; regime de compensação; definição do estabelecimento responsável; não incidência nas operações com exterior; manutenção de créditos nas operações para outros Estados e Exterior, regular a forma como de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, sob concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais; definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez e também estabelecer base de cálculo de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Peres (2013) relata que o ICMS é instituído através de uma Lei, onde são definidas as regras que serão estabelecidas no Estado, definindo desde então, as hipóteses de incidência, momento do fato gerador do imposto, contribuintes, substitutos tributários, responsáveis tributários, alíquotas, bases de cálculo e benefícios fiscais do referido imposto, no qual, o Estado de Mato Grosso do Sul, instituiu o ICMS pela Lei nº 1.810/1997.

Nesse sentido é importante frisar que o legislador estadual ao instituir a referida lei do ICMS, não pode ultrapassar os limites constitucionais obedecendo sempre a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar 87/1996 e posteriormente a Lei do ICMS da Unidade Federativa que se encontra.

A Lei mencionada anteriormente (Lei nº 1.810/1997), deve ser regulamentada por um Decreto do Governador determinando as regras válidas no Estado em semelhança com a Lei, como também às obrigações acessórias. No caso, o Estado de Mato Grosso do Sul, a Lei nº 1.810/1997, é regulamentada atualmente pelo Decreto nº 9.203/1998 que traz as normas e procedimentos vigentes no Estado (PERES, 2013).

Assim também Machado (2015) descreve que em virtude de reprimir a sonegação os Estados estabeleceram o regime de substituição tributária, através da Constituição Federal no art. 150, § 7º e também pela Lei Complementar 87/1996, onde passou para o legislador estadual essa responsabilidade, dando a ela o direito de substituição com antecipação do tributo. Essa antecipação é calculada sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias e não sobre o preço praticado nas vendas subsequentes.

Além da cobrança do ICMS por substituição tributária o Estado de Mato Grosso do Sul também pode cobrar o ICMS Garantido instituído pelo Decreto nº 11.930, de 16 de setembro de 2005

Art. 1º [...] ICMS Garantido, consistente na cobrança antecipada de parte do imposto relativo às operações tributadas a serem realizadas neste Estado, pelos estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado, com mercadorias oriundas de outras unidades da Federação ou com produtos resultantes do processo de industrialização em que forem utilizadas.

Os Estados e o Distrito Federal ao instituir os referidos Decretos devem respeitar os limites do poder de tributar que lhe compete, pois, a própria Constituição Federal de 1988 institui os princípios e limitações que os entes federativos devem respeitar, em consonância com a garantia assegurada do sujeito passivo da obrigação tributária (BORGES, 2015).

## **2.2.1 Princípios Constitucionais Aplicáveis ao ICMS**

A garantia assegurada pela CF/88 ao sujeito passivo da obrigação tributária na seara do ICMS, sujeita-se basicamente, à observância dos seguintes princípios:

- Princípio da reserva legal tributária;
- Princípio da isonomia fiscal;
- Princípio da irretroatividade da legislação tributária;
- Princípio da anterioridade da legislação tributária;
- Princípio da capacidade contributiva;
- Princípio da seletividade;
- Princípio da não cumulatividade (BORGES, 2015, p.31).

### **2.2.1.1 Princípios da reserva legal tributária**

Este princípio se encontra constitucionalizado no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, no qual menciona “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Em vista disso, percebe-se que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei, pois a CF/88 é explícita tanto na criação como no aumento dependem de lei, este indiscutível fato decorre por conta do art. 153, §29, da CF anterior, no qual a regra estava formulada junto com as ressalvas que eram pertinentes apenas aos aumentos (MACHADO, 2015).

Realmente sem dúvida alguma, somente a lei pode criar ou aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas na Constituição Federal. Pois quando é criada a lei para instituir ou aumentar entende-se que há um consentimento do povo, pois o mesmo, está sendo representado nos parlamentos dando poderes ao Estado para que invada seu patrimônio para retirar os meios indispensáveis para satisfazer as necessidades coletivas (MACHADO, 2015).

### **2.2.1.2 Princípio da isonomia fiscal**

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 150, inciso II explana o que seria o princípio da isonomia fiscal ou igualdade tributária, como

Art. 150 sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Desse modo, tal princípio relatado no inciso II do art. 150 da CF/88 implica em primeiro lugar que toda e qualquer pessoa que esteja diante da lei “x”, e se enquadre na hipótese legal descrita será sujeito a este mandamento. Portanto, não existem pessoas diferentes que possam ser excluídas ou escapar do comando legal sob tal pretexto, ou seja, todos são iguais perante a lei (AMARO, 2010).

### **2.2.1.3 Princípio da irretroatividade da legislação tributária**

Este princípio está respaldado pela CF/88 no art. 150, inciso III, alínea “a” que dispõe

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos:  
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Segundo Machado (2015) este princípio menciona que é proibido a cobrança de determinado tributo mediante a lei que os houver instituído ou aumentado se os fatos geradores sucederem antes do início da vigência da lei. É sabido que o legislador pode instituir a data inicial e final da vigência de uma lei, porém, em hipótese alguma poderá ser cobrado tributo de fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, pois se fosse possível a segurança jurídica estaria inteiramente destruída.

#### **2.2.1.4 Princípio da anterioridade da legislação tributária**

De acordo com Carrazza (2008 *apud* SABBAG, 2014, p. 87) menciona que “o princípio da anterioridade tributária, expresso no art. 150, III, alínea “b” e “c”, da CF, destaca-se como um postulado tipicamente tributário, cujos efeitos direcionam-se para a seara da tributação, seja ela federal, estadual, municipal ou distrital”. Assim, Sabbag (2014) menciona que a alínea “b” entende-se como anterioridade anual, como também anterioridade de exercício, anterioridade comum, ou como muitos estudiosos preferem, simplesmente, anterioridade. Por sua vez, a alínea “c”, refere-se à anterioridade privilegiada, também reconhecida como anterioridade qualificada ou anterioridade nonagesimal.

Neste sentido a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicado a lei que o aumentou ou instituiu (MACHADO, 2015). Assim, a anterioridade tributária tem como objetivo dar segurança jurídica e evitar que o contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) se depare com a inesperada cobrança tributária sem que lhe permita o razoável tempo de preparo para tal evento (SABBAG, 2014).

Por sua vez, a alínea “c” do art. 150, inciso III foi acrescentada pela EC 42, de 19 de dezembro de 2003, que sem prejuízo à anterioridade do exercício financeiro estabelecida na alínea “b”, este tem como objetivo estabelecer que os tributos não podem ser cobrados antes de decorrer 90 dias da data em que haja sido publicado a lei que os instituiu ou aumentou (MACHADO, 2015).

#### **2.2.1.5 Princípio da capacidade contributiva**

Este princípio está regulamentado no art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988, onde menciona que

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

Este princípio é o que assegura os contribuintes, seja ela pessoa jurídica ou física a garantir que seja somente tributado na medida de suas aptidões para gerar rendimentos, caso contrário, o tributo revestiria de caráter confiscatório, no qual é vedado pela Constituição Federal. A exemplo deste tributo são os impostos diretos

como o imposto de renda, já os impostos indiretos como o ICMS não se prestam a realizar integralmente as finalidades desse princípio com perfeição (BORGES, 2015).

Os princípios relatados até o momento são genéricos e aplicáveis a todos os tributos, porém o princípio da não cumulatividade e o da seletividade são aplicáveis especificamente ao ICMS, como segue (BORGES, 2015).

### **2.2.1.6 Princípio da seletividade**

As mercadorias e serviços considerados supérfluos poderão ser mais onerados pela tributação do que os essenciais por conta do atendimento das necessidades básicas da população, ou seja, o princípio da seletividade objetiva assegurar a aplicação de moderna técnica fiscal, permitindo a utilização de alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade das mercadorias e serviços (BORGES, 2015).

Nesta perspectiva, a CF/88 explana que o ICMS será seletivo no artigo 155, inciso III, § 2º

Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...]  
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]  
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]  
 III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. É também, facultativamente, aplicável ao ICMS; [...]

De forma indireta o princípio da seletividade já era aplicado ao antigo ICMS (no caso o ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria) através da celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, prevendo a redução da base de cálculo do imposto em operações envolvendo diversas mercadorias e serviços essenciais (BORGES, 2015).

### **2.2.1.7 Princípio da não cumulatividade**

De acordo com o princípio da não cumulatividade, o imposto devido em cada operação será compensado com o montante cobrado nas operações posteriores, ou seja, o imposto devido na saída do produto será abatido com o imposto cobrado nas operações anteriores (entrada da mercadoria ou serviço), no qual está previsto no art. 155, §2º, I (PERES, 2013). No quadro 1 desta pesquisa, foi relatado um exemplo da funcionalidade deste princípio na prática.

O legislador Constitucional ao formular este princípio, pretendeu beneficiar o contribuinte de direito como também o contribuinte de fato (consumidor final), para que as mercadorias e serviços não fiquem encarecidos, dando direito ao crédito das respectivas compras (PERES, 2013).

### **2.3 Incentivo Fiscal**

O Governo através das leis tributárias cria os incentivos fiscais, com o propósito de contribuir e incentivar determinados setores econômicos de uma determinada região, seja ela para indústria, comércio, agricultura ou serviços, além de favorecer o desenvolvimento da economia, podendo ser concedidos tanto para as pessoas físicas como as jurídicas de diferentes formas, como: crédito de impostos, isenções, suspensão de tributos, imunidade, reduções de alíquotas, depreciação acelerada e ressarcimento de tributos pagos (SILVA & WOHLGEMUTH, 2013).

Segundo Borges (2015), o sujeito passivo da obrigação tributária é o beneficiário dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal, no qual renunciam uma parcela de suas receitas sendo parcial ou total, possuindo diferentes formas, podendo ocorrer através de redução total ou parcial da base de cálculo, suspensão do pagamento do imposto, manutenção do crédito fiscal em operações e prestações favorecidas pela imunidade, ou não incidência, entre outras formas.

Neste sentido, Adilson (2001 *apud* ELALI, 2007) menciona que a concessão do incentivo fiscal deve ser entendida como algo mais que um mero instrumento de intervenção dos Estados ou Distrito Federal. São na verdade, um canal para promover o desenvolvimento em sua fase mais humana, agregando a população qualidade de vida por meio de empregos, acesso à cultura ou pela geração e redistribuição de renda.

A intervenção do Estado sobre o domínio econômico pode ser de três modalidades, sendo: a) intervenção por absorção ou participação; b) intervenção por direção e c) intervenção por indução. A primeira, é quando o Estado opera em semelhança perfeita no jogo de mercado com os agentes privados, onde toma controle de forma integral de determinado setor econômico de produção, exercendo então, um regime de monopólio sobre esta atividade de forma estrita (GRAU, 2005 *apud* MENEZES, 2010). Por outro lado, a intervenção por direção e indução é quando o Estado não está mais atuando no domínio econômico, mas sobre este domínio, ou

seja, não será mais por absorção nem por participação quando operava diretamente na atividade como forma de intervenção, mas sim, em regular o exercício da atividade econômica realizado por iniciativa privada de forma estrito (MENEZES, 2010).

Nesta perspectiva;

quando o faz por direção, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito. Quando o faz por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados (GRAU, 2005 *apud* MENEZES, 2010, p. 50).

Nesta seara de intervenção Schouer (2005 *apud* MENEZES, 2010, p. 49) salienta que a indução “longe de afastar o mercado, o pressupõe, já que se vale de meios de convencimento cujo efeito se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência ou não do ato visado”. Pois através da construção de normas e formulação de incentivos fiscais, o Estado estimula que aja um agravamento de conduta dos particulares em aderir certas atitudes.

As normas tributárias indutoras, conseqüentemente torna-se instrumentos hábeis para a concessão dos incentivos fiscais, no entanto, deve-se verificar as rígidas divisões da competência tributária para que os entes federativos não ultrapassem os limites que lhe compete (ELALI, 2007). Assim, as normas tributárias indutoras são utilizadas como ferramenta de redução das desigualdades regionais existentes no Brasil, pois tal discrepância se encontra como um dos objetivos da República Federativa do Brasil na Constituição Federal de 1988<sup>3</sup> (BEVILACQUA, 2013).

As desigualdades regionais existentes no Brasil são decorrentes das diferenças estruturais das economias locais, resultantes do processo histórico de evolução das economias nacionais. Porém, a planificação regional surge com este propósito de orientar o desenvolvimento econômico de cada região buscando novamente o ordenamento territorial (BEVILACQUA, 2013).

Assim, Bevilacqua (2013) descreve que a Sudene (Superintendência do Desenvolvimento do Norte) e a Sudam (Superintendência da Amazônia) foi criado no Brasil como forma de política de desenvolvimento regional, sendo ela de iniciativa do Governo Federal. Nessa visão, a intervenção estatal manifesta-se notória através do objetivo regulatório mediante a tributação, pois cabe a ele estimular determinadas

---

<sup>3</sup> Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

atividades econômicas com intuito de promover a ordem proposta pela CF/1988 (ELALI, 2007).

Portanto, os incentivos fiscais vieram como forma de contribuir com o crescimento de determinada região, pois conforme a Constituição Federal de 1988, o incentivo é usado como mecanismo de redução das desigualdades regionais e sociais existentes no Brasil. Desse modo, através da intervenção estatal sobre o domínio econômico, são utilizadas as normas tributárias indutoras com o objetivo de atrair os investidores privados para fomentar a economia e gerar emprego no seu território.

### 2.3.1 Incentivo Fiscal de ICMS

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 155, § 2º, inciso XII alínea “g”, dá poderes aos Estados e ao Distrito Federal para instituir e legislar a respeito do ICMS e conseqüentemente dos incentivos fiscais do imposto.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...]  
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]  
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:[...]  
 XII - cabe à lei complementar: [...]  
 g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. [...]

É certo que a CF/88 refere-se a deliberação dos Estados e do Distrito Federal a concessão de isenções e incentivos fiscais de ICMS mediante a Lei Complementar<sup>4</sup> para que seja estabelecida normas procedimentais (MACHADO, 2015). A deliberação

---

<sup>4</sup> Tal lei complementar que se refere a CF/88 é a LC 24/75 - Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

será através de convênios entre os Estados e Distrito Federal, no qual estará ratificado pelo Poder Executivo cada objeto de convênio, como por exemplo: o crédito outorgado, isenção, redução da base de cálculo, manutenção de crédito e a devolução total ou parcial do imposto (BORGES, 2015).

Neste sentido, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ é o fórum competente acerca das deliberações dos incentivos fiscais, conforme a indicação da LC 24/75. Este órgão, é representado pelos secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. Tem a sua função de proporcionar o aperfeiçoamento do federalismo fiscal como também a harmonização tributária entre os entes federativos, sob comando do Ministro da Fazenda ou seu representante indicado (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017).

Em outro momento, Bevilacqua (2013) descreve que com o objetivo de coordenação e execução de estudos voltados para programas de desenvolvimento do Estado de Mato Grosso, Goiás e do novo Distrito Federal foi criado a Fundação Brasil Central através do Decreto-Lei n. 5.878, de 4 de outubro de 1943, assim como a Comissão de Desenvolvimento do Centro-Oeste (Codeco) conforme o Decreto n. 50.741, de 7 de junho de 1961, mas substituída posteriormente pela Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste (Sudeco).

Segundo Bevilacqua (2013), o Estado tem representado uma constante e antiga mediação na ordem econômica que constituem as políticas estaduais atraindo a sua região diversos investidores privados para fomentar a economia. Assim, Torres (2010 *apud* BEVILACQUA, 2013, p. 79) relata a existência de vários tipos de técnicas de fomentos estaduais, como

- a) diferimento do ICMS (na importação, na aquisição interna de insumos, na aquisição de bens para o ativo fixo); b) financiamento do ICMS devido; c) redução do ICMS financiado; d) participação acionária do Estado; e) crédito presumido do ICMS; f) redução unilateral da base de cálculo; g) financiamento de terrenos e infraestruturas; g) instalação de refinaria de petróleo; etc.

Como bem demonstra Bevilacqua (2013), através de levantamento nas Secretarias dos Governos Estaduais apresentando um quadro de número de empregos diretos e indiretos que foram gerados através dos incentivos fiscais de ICMS (quadro 2), na região Centro-Oeste e Nordeste do Brasil.

**Quadro 2** – Número de empregos gerados

Estado	Programa	Início	Municípios beneficiados	Empresas beneficiárias	Empregos diretos	Empregos indiretos
GO	PRODUZIR	2001	91	755	215.904	647.712
MT	PRODEIC	2004	73	281	75.359	226.077
MS	MS EMPREENDEDOR	2001	69	517	101.000	303.000
DF	PRÓ-DF	1995	1		35.000	105.000
BA	DESENVOLVER	2002	105	799	162.004	486.012
AL	PRODESIN	2000	22		5.800	24.500
PE	PRODEPE	1999	34	226	17.647	52.941
Total					612.714	1.845.242

**Fonte:** Adaptado de Bevilacqua (2013, p.42).

Neste contexto Bevilacqua (2013), descreve que a partir das normas tributárias indutoras os incentivos fiscais de ICMS passa a ser um fator de alavancagem para o desenvolvimento das indústrias nos Estados, gerando pontos positivos e negativos: como a geração de empregos, desconcentração produtiva regional, atração de novos investidores, porém, por outro lado, prejuízo a livre concorrência, alocação desigual de recursos públicos entre outros.

### 2.3.2 Confaz

Os convênios celebrados pelos Estados e Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), conforme prescreve a LC nº 24/75 será mediante reuniões presididas por representantes do Governo Federal. Para que seja outorgado um benefício sempre dependerá da unanimidade dos Estados representados, já o quórum para revogação parcial ou total dependerá de pelo menos 4/5 da aprovação dos Estados representados nas reuniões (BORGES, 2015).

Neste sentido Borges (2015) menciona que os convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, deve ser publicada um decreto pelo Poder Executivo ratificando ou não no prazo quinze dias, mesmo quando os representantes da Unidade Federativa não tenham comparecido na reunião, caso inexistir manifestação neste prazo, os convênios serão considerados tacitamente ratificados.

Porém, com a aprovação da LC 160 de 7 de agosto de 2017, tal cenário teve modificações, pois a partir de agora não é mais necessário que um estado obtenha concordância unânime de todos os membros do Confaz para conceder um incentivo

fiscal. De agora em diante, será necessária a anuência de dois terços dos estados. Esse total deverá ser distribuído nacionalmente, com pelo menos um terço dos estados de cada região do país concordando com a concessão (SENADO FEDERAL, 2017).

### **2.3.3 Breve abordagem sob Guerra Fiscal**

Observa-se que há uma rivalidade tributária entre os Estados no que tange a concessão de incentivos fiscais do ICMS e também com a ausência do Governo Federal como interventor deste cenário através de elaboração de planos nacionais e regionais para a evolução da econômica, ocasionou, portanto, o crescimento da guerra fiscal. Assim, o Estado tem a autonomia para legislar, pois o Governo Federal não se manifestou (art.24, inciso I, § 3º da Constituição Federal), criando então seus próprios programas (BEVILACQUA, 2013).

Art. 24 Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – Direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanismo; [...]

§ 3º Inexistindo lei federal sobre as normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender suas peculiaridades.

Neste sentido, com a ausência do Governo Federal os Estados e Distrito Federal criam os incentivos fiscais de ICMS, como forma de atração de investimentos privados sem autorização no âmbito do Confaz para atender suas peculiaridades, estimulando ainda mais o crescimento da guerra fiscal. Deste modo, Camargo (2004 *apud* BEVILACQUA, 2013) menciona que por meio de tais atrativos os entes federativos inauguram um leilão de vantagens, desencadeando neste momento, uma guerra onde poucos ganham e quase todos perdem, considerando a longo prazo à uma generalização de prejuízo por conta da queda global de arrecadação de ICMS de todos os Estados.

### **2.3.4 Incentivo Fiscal de ICMS em Mato Grosso do Sul**

O Estado de Mato Grosso do Sul instituiu o incentivo fiscal de ICMS através da Lei Complementar Estadual nº 93 de 05 de novembro de 2001 e regulamentado pelo Decreto nº 10.604, de 21 de dezembro de 2001 e suas alterações posteriores, este é um programa estadual de fomento à industrialização, ao trabalho, ao emprego e à renda denominado MS EMPREENDEDOR.

Segundo o art. 2º da LC nº 93 de 05 de novembro de 2001<sup>5</sup>, como também a Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Econômico (SEMADE) o fomento empresarial tem como objetivos

- Estimular a transformação dos produtos primários e recursos naturais;
- Ampliar a base produtiva industrial e sua interiorização;
- Incentivar a instalação de novas indústrias detentoras de tecnologia avançada;
- Dar maior competitividade ao Parque Industrial existente;
- Verticalizar, diversificar e internalizar valor;
- Gerar emprego e renda à população (SEMADE, 2017).

Neste sentido, a sociedade empresária beneficiária do programa MS-EMPREENDEDOR é agraciada com benefícios ou incentivos fiscais concedidos às indústrias que se instalarem ou ampliarem suas instalações, de até 67% do ICMS devido, pelo prazo de até 15 anos, prorrogável por igual período, conforme perfil do empreendimento. Também, possui a possibilidade de dispensa do pagamento do ICMS incidente sobre as entradas interestaduais ou sobre a importação de máquinas e equipamentos, destinados ao ativo fixo da empresa; como também no diferimento do ICMS incidente sobre importações de matérias-primas (SEMADE, 2017).

Neste ponto de vista, a concessão do incentivo fiscal de ICMS, visa alcançar além de um instrumento de fomento industrial é atingir com os objetivos governamentais, assim também o art. 34 da mesma LC<sup>6</sup> descreve que o Governador do Estado poderá conceder o incentivo fiscal de ICMS ao interessado havendo relevantes interesses econômico, social, ou fiscal usufruindo compromisso de

---

<sup>5</sup> Art. 2º -[...] visando ao atingimento dos seguintes objetivos governamentais:

I - a instalação de novas empresas e a ampliação, modernização, reativação ou relocação das existentes [...];

II - a transformação de produtos primários em produtos industrializados [...];

III - [...] geração de novos empregos estáveis, o aumento da renda *per capita* dos membros da comunidade sul-mato-grossense e a melhor distribuição dos bens econômicos, com o conseqüente aumento generalizado da arrecadação de tributos;

IV - a melhoria aferível das condições de trabalho dos operários, inclusive a implantação de cursos profissionalizantes pelas empresas ou em parceria com estas;

V - a ampliação ou, no mínimo, a manutenção dos postos de trabalho;

VI - o estímulo à parceria ou à troca de informações entre empresas e universidades [...];

VII - o fornecimento dos meios ao seu alcance para que as empresas locais possam tornar-se competitivas no mercado, tendo em vista, dentre outras causas [...];

VIII - estímulo e fomento à instalação e desenvolvimento das micro e pequenas empresas instalados no Estado[...];

<sup>6</sup> Art. 34 - Havendo relevantes interesses econômico, social ou fiscal para implantação de determinado empreendimento econômico produtivo, o Governador do Estado pode firmar com o interessado, excepcionalmente e sob determinadas condições expressas, compromissos de obrigações recíprocas, para a concessão de benefício ou incentivo de forma diferenciada, independentemente do que dispõem as regras das seções I e II do capítulo IV.

obrigações recíprocas, ou seja, também poderá ser concedido o incentivo as empresas atacadistas, comércios ou de serviços desde que tenha relevância.

No dia 30 de junho de 2011, o Governador André Puccinelli instituiu o programa estadual de desenvolvimento industrial MS Forte-Indústria, pela lei nº 4.049. Este, tem como objetivo observar em preferência a instalação e operatividade de unidades produtivas em municípios do interior com escassa ou nenhuma industrialização, como também a zonas periféricas das maiores cidades do Estado, nos casos de micro, pequenos e médios empreendimentos produtivos, sem interferência negativa no meio ambiente ou no bem-estar da população circunvizinha da unidade industrial, como bem ressalva os incisos I à III do art. 6º desta lei<sup>7</sup>.

Portanto, o Estado de MS possui atualmente dois incentivos fiscais (LC 93 de 05 de novembro de 2001 e LEI Nº 4.049, de 30 de junho de 2011), nos quais, com a mudança da LC 24/75 pela LC 160 de 7 de agosto de 2017, impulsionou o Estado a convalidar os incentivos concedidos irregularmente e prorrogar o prazo aos já existentes. (SENADO FEDERAL, 2017).

#### **2.3.4.1 Termo de Acordo**

Para utilizar de um regime diferenciado, o contribuinte firma um Termo de Acordo de Regime Especial – TARE ou chamado simplesmente de Termo de Acordo com o Fisco. Neste Termo de Acordo constará o Estado concedente do incentivo fiscal bem como o beneficiado, relatando o fato que justificou a sua concessão, assim como as cláusulas assumindo as obrigações recíprocas.

Diferentemente da lei que Institui o programa de desenvolvimento industrial de Goiás (Lei Nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000)<sup>8</sup> e do Decreto que regulamenta a

---

<sup>7</sup> Art. 6º Observadas as regras do art. 5º e sem prejuízo de outros fatores de avaliação dos empreendimentos econômico-produtivos, na fixação do quantitativo do benefício ou do incentivo e do prazo de sua duração deve-se observar a preferência pela instalação e operatividade de unidades produtivas em: I - municípios do interior com escassa ou nenhuma industrialização de produtos ou de oferta de empregos, considerando, necessariamente, os fatores relativos à cadeia produtiva regional; II - zonas periféricas das maiores cidades do Estado, nos casos de micro, pequenos e médios empreendimentos produtivos que não possam ser instalados nos municípios referidos no inciso I; III - núcleos industriais específicos nos demais casos, exceto na hipótese em que a instalação em outro local seja efetivamente mais adequada ou vantajosa, sem interferência negativa no meio ambiente ou no bem-estar da população circunvizinha da unidade industrial. Parágrafo único. Os fatores de avaliação podem ser objeto de pontuação positiva e negativa, incluindo ou não tratamento diferenciado ou favorecido para determinados empreendimentos econômico-produtivos de natureza industrial.

<sup>8</sup> Art. 15 – Para fins de enquadramento nos benefícios do PRODUIZIR, a empresa deverá: I – apresentar projeto de viabilidade econômico-financeira, conforme modelo e requisitos constantes do regulamento, para os empreendimentos que estiverem em consonância com o que dispõem os arts. 4º, 6º e 7º desta

concessão de regime especial de tributação do Estado de Paraíba (Decreto nº 23.210, de 29 de julho de 2002)<sup>9</sup> ambos de incentivo ou benefício fiscais de ICMS relatam a respeito do Termo de Acordo celebrados entre o Estado e a empresa, referindo-se a formalização deste, o qual a legislação do Estado de MS não menciona que será mediante o Termo de Acordo a sua concessão embora seja por este.

A justificativa utilizada pelo Estado de Mato Grosso do Sul para a concessão do incentivo fiscal de ICMS à empresa x mediante o Termo de Acordo, é o fato dela estar localizado no interior, com escassa atividade comercial, no que poderá fomentar a economia e gerar receitas novas de ICMS através deste.

---

lei; Parágrafo único – O Conselho Deliberativo do PRODUIR tomará as providências administrativas para limitar o tempo de tramitação da solicitação ao máximo de 30 (trinta) dias para a obtenção de aprovação do projeto e de idênticos prazos para a contratação do benefício junto ao Agente Financeiro e para a formalização do Termo de Acordo de Regime Especial-TARE, quando este for necessário junto à Secretaria da Fazenda, contados os prazos a partir do momento em que a empresa suprir as exigências feitas pelos órgãos competentes.

<sup>9</sup> Art. 1º A Secretaria de Estado da Receita, mediante celebração de Termo de Acordo com estabelecimentos industriais ou comerciais devidamente inscritos neste Estado, poderá adotar Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando o incremento do faturamento e da arrecadação do imposto.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Neste momento é necessário relatar como o problema formulado relaciona-se com cada categoria de tipologias da pesquisa, seja ela: tipologias de pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e à abordagem do problema. Também é necessário fazer a descrição da população e da amostra da pesquisa, indicando detalhadamente como foram definidas, o tipo de amostragem, quem e quantos foram investigados, bem como os instrumentos de pesquisa utilizados. Não menos relevante é demonstrar quando, quem e como os dados foram coletados junto à amostra selecionada, pois a coleta de dados tem por fim sua análise e interpretação, visando responder à pergunta da pesquisa (BEUREN, 2012).

#### **3.1 Caracterização da pesquisa**

A caracterização do presente estudo trata-se de uma pesquisa descritiva e de caráter exploratório.

Segundo Gil (2002) a pesquisa descritiva é aquela que tem como principal objetivo descrever características de determinado fenômeno ou população ou ainda, estabelecimento de relações entre as variáveis, sendo capaz de utilizar técnicas padronizadas de coletas de dados, como questionário e a observação sistemática.

De acordo com Andrade (2002 *apud* BEUREN, 2012) destaca-se que a pesquisa descritiva se preocupa na observação dos fatos, registrá-los, analisa-los, classifica-los e interpretá-los, no qual não são interferidas e manipulados pelo pesquisador, apenas estudos os fenômenos do mundo físico e humano.

Neste sentido a pesquisa elaborada, buscou coletar dados referente a concessão dos incentivos fiscais de ICMS em uma empresa atacadista de alimentos de Ponta Porã, mediante o Termo de Acordo firmado com o Estado de Mato Grosso do Sul.

Seguindo a tipologia quanto aos objetivos da pesquisa a ser realizada, terá também caráter exploratório, conforme Beuren (2012) é aquela pesquisa que normalmente ocorre quando há pouco conhecimento acerca da temática a ser abordada, por isso, busca-se com maior profundidade conhecer o assunto, de forma a construir questões importante e torna-las mais transparentes.

### **3.2 Desenvolvimento da pesquisa**

Em relação ao desenvolvimento temos uma pesquisa bibliográfica, documental com técnica de estudo de caso.

Quanto aos métodos desta pesquisa, configura-se como de cunho Bibliográfica, que para Beuren (2012) é parte obrigatória, como também as demais pesquisas, haja vista que através deste que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente, pois é desenvolvida por meio de materiais já elaborados como: publicações avulsas, jornais, pesquisas, boletins, revistas, teses, monografia, artigos científicos entre outros.

Neste ponto de vista, é necessário primeiramente conhecer a legislação vigente sobre o incentivo fiscal de ICMS e em seguida pesquisar referente a concessão do mesmo no Estado de MS, por meio da legislação, revistas, artigos científicos e livros.

Também, o desenvolvimento da pesquisa será através da técnica de estudo de caso, que segundo Gil (2002, p. 54) “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

Neste sentido, a empresa a ser estudada atua no ramo de atacado de alimentos desde agosto de 2011, situado no município de Ponta Porã como filial, no qual a empresa matriz se encontra na cidade de Maracaju, onde ambas possuem o incentivo fiscal de ICMS. Por uma política de segurança de informação da empresa, não foi usado seu nome empresarial nem fantasia durante o presente trabalho, assim, usa-se um nome fictício como “Empresa X”.

A pesquisa realizada também possui caráter documental, pois utiliza-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, como documentos conservados em instituições privados ou órgãos públicos, como sindicatos, igrejas, partidos políticos entre outros, tais documentos são: cartas pessoais, regulamentos, ofícios, diários, gravações, boletins entre outros (GIL, 2002).

O estudo de caso se baseará mediante o documento denominado Termo de Acordo, firmado entre o Estado de Mato Grosso do Sul com a empresa atacadista de alimentos de Ponta Porã – MS mencionado anteriormente, no qual foi concedido tal documento pelo contador da empresa.

### 3.3 Abordagem do Problema

A abordagem do problema que será empregada nesta pesquisa refere-se ao método qualitativo e quantitativo, assim Richardson (1999 *apud* BEUREN, 2012) menciona que a metodologia qualitativa, são aptos a descrever a complexidade de um determinado problema, examinar a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, enfatiza também que podem contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Neste sentido, Richardson (1999 *apud* BEUREN, 2012, p. 92) caracteriza a abordagem quantitativa como

o emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc..

A problemática formulada nesta pesquisa é verificar como o incentivo fiscal de ICMS estimula a atividade econômica de uma empresa do ramo atacadista de alimentos da região Sul-fronteira de MS, confere enquadrar-se, portanto o estudo realizado dentro da pesquisa qualitativa e quantitativa.

### 3.4 Instrumento de Coleta de Dados

Os instrumentos de coleta de dados como bem explana Severino (2007, p. 121) “devem ser coletados e registrados com o necessário rigor e seguindo todos os procedimentos da pesquisa de campo. Devem ser trabalhados, mediante análise rigorosa, e apresentados em relatórios qualificados”.

A princípio foi elaborado um questionário (apêndice A), de acordo com Beuren (2012, p. 130) “questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador”. Tal como, um Termo de Consentimento Livre Esclarecido para anuência do informante (apêndice B), segundo Beuren (2012) o questionário deve estar acompanhado de notas que expliquem a natureza da pesquisa e relatar a importância das respostas, com o intuito de motivar o informante.

Beuren (2012) ainda menciona que as questões podem ser abertas também

conhecidos como livres, assim como fechadas. As questões abertas são aquelas que permitem ao informante responder livremente emitindo opiniões se necessário usando sua própria linguagem. Por outro lado, as questões fechadas é um conjunto de alternativas de resposta que o respondente escolhe para melhor evidenciar a situação.

Nesta perspectiva, foram encaminhados ao responsável pela empresa através de um portador a entrega do questionário com 8 (oito) questões abertas, com o objetivo de obtenção de dados a fim de responder o problema e apresentar os resultados da pesquisa.

Caracteriza-se também como pesquisa documental de fontes primárias, assim Marcoli e Lakatos (2002 *apud* BEUREN, 2012, p. 134) menciona que “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”. Neste sentido, o Termo de Acordo firmado com o Estado de Mato Grosso do Sul com a empresa atacadista de alimentos de Ponta Porã MS se enquadra como documental.

### **3.5 Seleção de Amostragem**

Este trabalho trata de uma amostragem por acessibilidade ou conveniência, pois seguindo o pensamento de Beuren (2012) é um tipo de amostragem que geralmente é utilizado em pesquisas de caráter exploratório ou qualitativo. Assim a amostra deste trabalho trata da análise do incentivo fiscal de ICMS obtido por empresa atacadista de alimentos de MS.

O tipo de amostragem adotado neste trabalho é o não probabilístico, pois para Beuren (2012) este tipo de amostragem faz uso do raciocínio, dependendo exclusivamente dos critérios do pesquisador para construir as amostras.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Com a finalidade de tratar os dados do respondente para realização dos objetivos e de responder à questão problema a que se propôs o presente trabalho foram analisadas e discutidas as respostas, como também elaboradas tabelas e gráficos com os valores coletados segundo o questionário (apêndice A) aplicado a empresa, ora objeto do estudo de caso.

A apreciação das respostas será efetuada a seguir de acordo com 5 (cinco) tópicos: 1) Anuência do incentivo fiscal de ICMS; 2) Benefício obtido com incentivo fiscal de ICMS na constituição da empresa; 3) Representatividade do incentivo fiscal de ICMS – Cálculo e apuração; 4) As contrapartidas da empresa em razão do incentivo fiscal de ICMS; 5) Precaução diante da inconstitucionalidade do incentivo fiscal de ICMS. A partir deste ponto de vista, será criado um caso hipotético para analisar como o incentivo fiscal de ICMS estimula a atividade econômica de uma empresa atacadista de alimentos da cidade de Ponta Porã – MS.

### 4.1 Anuência do incentivo fiscal de ICMS

Iniciamos questionando como o empresário veio a ter conhecimento do incentivo fiscal de ICMS e o mesmo relata que foi “através de um consultor da empresa chamado meta assessoria de Campo Grande – MS”, que teve a anuência do respectivo incentivo, sendo o mesmo, responsável por todo processo do pedido da concessão.

Essa questão tem o intuito de entender como os incentivos chegaram até os empresários, haja vista que o Governo através das leis tributárias cria os incentivos fiscais, com o propósito de contribuir e incentivar determinados setores econômicos (SILVA & WOHLGEMUTH, 2013). Na resposta ficou clara que há especialistas nesta área como a empresa Meta Assessoria de Campo Grande MS, o qual atendeu a empresa objeto deste estudo, sendo estas empresas prestadoras de serviços que procuram atender as necessidades empresariais específicas, como por exemplo viabilidade econômica, auditorias, incentivos fiscais entre outros.

As empresas de consultorias acabam prestando serviços relevantes à comunidade, pois de um lado temos o governo que precisa fomentar a economia e o crescimento empregatício em uma determinada região, do outro lado, temos

empresas que precisam baratear seus custos tributários, necessidades básicas para viabilidade dos negócios.

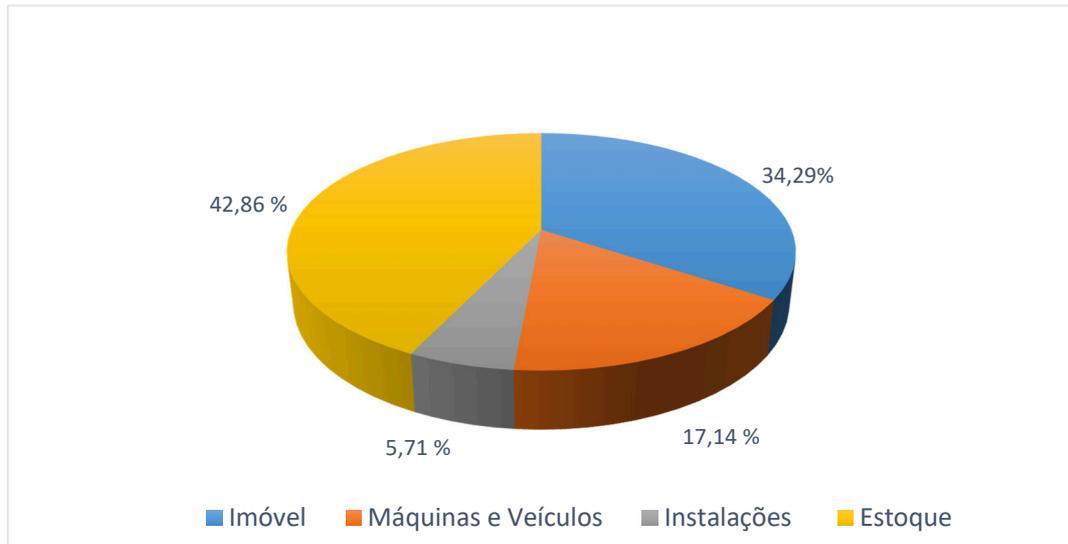
#### **4.2 Benefício obtido com incentivo fiscal de ICMS na constituição da empresa**

Esta indagação tem o intuito de pesquisar a contribuição do incentivo fiscal de ICMS na constituição da empresa, onde o empresário relatou que “houve um benefício fiscal na empresa filial de Ponta Porã na compra dos materiais de construção de fora do Estado e na compra de todo imobilizado desde móveis até caminhões, no montante de 280 mil reais de benefícios fiscais”, pois como bem explica Semade (2017) a LC 93/2001 possibilita a dispensa do pagamento de ICMS incidente sobre as entradas interestaduais ou sobre a importação de máquinas e equipamentos, destinados ao ativo fixo da empresa; como também no diferimento do ICMS incidente sobre importações de matérias-primas.

Neste sentido, o empresário continua descrevendo que “foi investido 4 (quatro) milhões na empresa sendo 60% em imóvel, 30% em máquinas e veículos e 10% nas instalações, isso só na construção, após a construção houve investimento na ordem de 3 (três) milhões em estoque adquirido fora do estado”, nota-se que no total houve um investimento de 7 (sete) milhões de reais na empresa filial e o montante do benefício fiscal em percentual representa 7% (sete por cento) dos 4 (quatro) milhões de reais investidos na construção.

Numa compra interestadual uma empresa normal do Estado de Mato Grosso do Sul, teria que pagar na entrada da mercadoria o ICMS garantido ou ICMS por substituição tributária das mercadorias sujeitas ao ST, já a empresa beneficiada do incentivo fiscal de ICMS não paga garantido e nem se recolhe a substituição tributária na entrada das mercadorias no Estado. Então, nota-se que houve um ganho de administração financeira no momento em que adquiriu os 3 (três) milhões de reais de estoques comprado fora do Estado, pois não teve a necessidade de desembolsar o dinheiro para recolher o tributo (ICMS) incidente sobre a compra.

Desse modo, para uma melhor compreensão do leitor, apresentamos o valor total investido na empresa através do gráfico 1, como segue:

**Gráfico 1 - Valor total investido na empresa**

**Fonte:** Elaborado pelo autor segundo dados obtido a partir do questionário.

### 4.3 Representatividade do incentivo fiscal de ICMS – Cálculo e apuração

Neste tópico, procura-se conhecer a parcela da redução da carga tributária, assim como, demonstrar mediante uma comparação do valor que seria recolhido a mais de ICMS caso a empresa não possuísse o incentivo fiscal em similar ao valor recolhido no ano de 2016. Utilizando a resposta do empresário, a empresa possui uma “redução de 3% de ICMS sobre as vendas”. Neste sentido, Borges (2015) menciona que os Estados renunciam uma parcela de suas receitas, possuindo diferentes formas, podendo ocorrer através de redução total ou parcial da base de cálculo, suspensão do pagamento do imposto, manutenção do crédito fiscal em operações e prestações favorecidas pela imunidade, ou não incidência, entre outras formas.

Esta pergunta foi elaborada para confirmar se o Termo de Acordo está sendo respeitado, pois a cláusula terceira, inciso III relata que a empresa possui um benefício de “crédito outorgado equivalente a 3 % (três por cento) do valor das operações de vendas internas, aplicáveis às operações com destaque de imposto e com carga tributária igual ou superior a 17% (dezessete por cento) ”. Assim também, o empresário descreve que “o valor de ICMS recolhido no ano de 2016 foi de R\$ 5.676.000,00” e caso a empresa não tivesse o incentivo “ficaria em torno de R\$ 6.766.000,00”, ocasionando uma economia de 83,89 % (oitenta e três e oitenta e nove por cento) de ICMS no ano de 2016.

Portanto, com esses dados, podemos articular um caso hipotético (tabela 1) de compra/venda de mercadoria em semelhança ao mencionado no tópico anterior (4.2) referente a aquisição de estoque em outra Unidade Federativa, supondo que a mercadoria adquirida é tributada e seja do Estado de São Paulo, no que posteriormente vende-se por 4 (quatro) milhões de reais. Para estruturar o entendimento, apresentamos o esquema abaixo com a representatividade do benefício fiscal de ICMS.

**Tabela 1 – Caso hipotético de recolhimento de ICMS**

<b>EMPRESA NORMAL</b>		<b>EMPRESA BENEFICIADA</b>	
<b>COMPRA</b>		<b>COMPRA</b>	
Valor da mercadoria	R\$ 3.000.000,00	Valor da mercadoria	R\$ 3.000.000,00
Alíq. ICMS interestadual	7%	Alíq. ICMS interestadual	7%
Crédito de ICMS	R\$ 210.000,00	Crédito de ICMS	R\$ 210.000,00
ICMS Garantido 10%	R\$ 300.000,00	ICMS Garantido 10%	-
Valor de ICMS a recolher	<i>R\$ 300.000,00</i>	Valor de ICMS a recolher	-
<b>VENDA</b>		<b>VENDA</b>	
Valor da mercadoria	R\$ 4.000.000,00	Valor da mercadoria	R\$ 4.000.000,00
Alíq. ICMS	17%	Alíq. ICMS	14%
Débito de ICMS	R\$ 680.000,00	Débito de ICMS	R\$ 560.000,00
Valor de ICMS a recolher	<i>R\$ 380.000,00</i>	Valor de ICMS a recolher	<i>R\$ 350.000,00</i>
<b>Valor total de ICMS a recolher</b>	<b><i>R\$ 680.000,00</i></b>	<b>Valor total de ICMS a recolher</b>	<b><i>R\$ 350.000,00</i></b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que através da tabela 1, há uma diferença de 48,53% (quarenta e oito e cinquenta e três por cento), este percentual representa quase a metade do tributo pago por uma empresa normal sem o benefício fiscal de ICMS, no entanto, para a empresa beneficiada à uma economia relevante, tanto na compra como na venda dos produtos demonstrando como também o seu impacto na arrecadação do ICMS.

#### 4.4 As contrapartidas da empresa em razão do incentivo fiscal de ICMS

Neste momento procura-se saber as contrapartidas que a empresa deve prestar ao Estado em razão da utilização do incentivo fiscal de ICMS por meio do acordo. Esta questão surgiu a partir da análise da cláusula V do Termo de Acordo firmado entre as partes. Desta forma, foi relatado pelo empresário que a empresa gera atualmente “300 empregos diretos, sendo 60% operacional, 30% administrativo e 10% outros setores. Como também 150 indiretos, com vendedores externos, fornecedores, empresas que possuem relação comercial e demais pessoas”. Para uma melhor compreensão da resposta demonstra-se a tabela 2 a seguir.

**Tabela 2** - Número de empregos gerados pela empresa beneficiada

300 Empregos Diretos	60% operacional
	30% administrativo
	10% outros
150 Empregos Indiretos	Vendedores externos
	Fornecedores
	Demais pessoas

**Fonte:** Elaborado pelo autor segundo dados obtido a partir do questionário.

Neste sentido, Adilson (2001, *apud* ELALI 2007) menciona que a concessão do incentivo fiscal deve ser entendida como algo mais que um mero instrumento de intervenção dos Estados. São na verdade, um canal para promover o desenvolvimento em sua fase mais humana, agregando a população qualidade de vida por meio de empregos, acesso à cultura ou pela geração e redistribuição de renda.

Porém, quando se faz uma comparação entre o TA com a realidade atual, nota-se que há uma irregularidade no cumprimento da obrigação da empresa beneficiada perante o Estado, pois na cláusula V descreve que a empresa tem a obrigação de gerar 351 (trezentos e cinquenta e um) empregos diretos e 1200 (mil e duzentos) empregos indiretos, no entanto conforme mencionado na tabela 2 a empresa não está seguindo o acordo.

Isso poderá implicar na suspensão imediata dos benefícios fiscais por descumprimento, pois segundo a cláusula quinta do TA, p. 5-6 menciona que

Cláusula quinta. O descumprimento das disposições contidas neste instrumento, a desativação ou o encerramento das atividades, nos casos injustificados, ou a de qualquer irregularidade fiscal tendente a diminuir o valor do imposto devido ou, de qualquer forma, a ocultar a realização de operação tributável, bem como de outras situações previstas no art. 21 da LC nº 93/2001:

I - implica a suspensão imediata dos benefícios fiscais nele previstos até a apuração conclusiva dos eventos dados como infracionais, mediante notificação à empresa nos termos do art. 9º do Decreto nº 10.604/2001, dando início ao processo de cancelamento;

II - obriga a restituição ao Tesouro Estadual, no caso de cancelado dos benefícios ou incentivos dos valores pecuniários antes fruídos e que acaso ela tenha sido condenada a restituir, com encargos legais idênticos àqueles incidentes sobre a cobrança do crédito tributário;

III - autoriza também a denúncia unilateral do presente Termo de Acordo, eximindo o Estado das obrigações que lhe cabem.

Como mencionado pelo Termo de Acordo a respeito da suspensão ou cancelamento do benefício fiscal cabe descrever a alínea “b” do inciso I, art. 21 da LC 93/2001, explana que

Art. 21 - Os benefícios ou incentivos atribuídos pelo Estado podem ser suspensos ou cancelados a qualquer tempo, nas hipóteses de:

I - descumprimento:[...]

b) do dever de a empresa beneficiária comunicar os atos praticados, vinculados ao benefício ou incentivo e pelos quais ela se obrigou, segundo o disposto no regulamento; [...]

Assim, entende-se que a empresa beneficiária corre um risco de perder o incentivo como também pode ser condenado a restituir todo ICMS fruídos, por conta do descumprimento do TA, acarretando, no entanto, um prejuízo enorme que poderá levar a “fechar as portas” por conta da sua contribuição e representatividade na atividade da empresa.

#### **4.5 Precaução diante da inconstitucionalidade do incentivo fiscal de ICMS**

Essa questão tem o intuito de verificar se a empresa incentivada possui alguma linha de defesa ou adota alguma postura de precaução, caso o STF – Supremo Tribunal Federal venha a declarar a inconstitucionalidade da Lei de incentivos que embasa o Termo de Acordo assinado pelas partes, haja visto, que no âmbito do Confaz a LC 93/2001 não possui averbação e também a Lei não possui nenhum ADIN, podendo causar a qualquer momento a interrupção dos benefícios obtidos pela empresa incentivada.

Dessa forma o Ministério da Fazenda (2017) adverte que o Confaz é o fórum competente acerca das deliberações dos incentivos fiscais, conforme a indicação da LC 24/75. Neste sentido, o empresário relatou que “Sim. Estamos convalidando o incentivo através das novas portarias que a Meta Consultoria nos instruiu juntamente com os advogados”.

Percebe-se que as novas portarias mencionadas pela Meta Consultoria a empresa, possivelmente seja a nova LC nº 160 de 7 de agosto de 2017, que segundo publicação do Senado Federal (2017), esta Lei Complementar altera o cenário, pois a partir de agora não é mais necessário que um Estado obtenha concordância unânime de todos os membros do Confaz para conceder um incentivo fiscal. De agora em diante, será necessária a anuência de dois terços dos Estados. Esse total deverá ser distribuído nacionalmente, com pelo menos um terço dos Estados de cada região do país concordando com a concessão.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisando o Termo de Acordo de incentivo fiscal na operação e recolhimento de ICMS celebrado entre a empresa atacadista de alimentos sediada em Ponta Porã e o Estado de MS representado pelo governador da época da assinatura, observou-se que o TA estabeleceu direitos e deveres para ambas as partes. Ficou compreendido que o TA funciona como um contrato, onde a empresa propõe a criação de empregos e a aplicação de recurso e investimentos no Estado e o governo como contrapartida oferece a redução da carga tributária.

Atendendo as expectativas de ambas as partes (governo x empresa), pois o governo consegue um certo grau de desenvolvimento para a região, com a criação de empregos e recebimentos de investimentos na região e do outro lado a empresa consegue baratear seus custos tributários, conseguindo assim, ser mais competitivos neste mercado globalizado.

A legislação vigente sobre o incentivo fiscal de ICMS no Estado de Mato Grosso do Sul está reestruturada em 5 (cinco) hierarquia, obedecendo a seguinte ordem: 1º Constituição Federal de 1988; 2º Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975; 3º Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017; 4º Lei Complementar Estadual nº 93, de 05 de novembro de 2001 e por último o 5º Decreto nº 10.604, de 21 de dezembro de 2001 e suas alterações posteriores.

Percebe-se que na constituição da empresa beneficiada, o incentivo fiscal de ICMS teve uma contribuição relevante na compra dos materiais de construção e na compra de todo imobilizado no montante de 7% (sete por cento) do valor investido, pois a empresa deixa de recolher o ICMS garantido e/ou ST na entrada da mercadoria no Estado; e paga o ICMS somente na venda dos produtos com redução de 3% (três por cento) da carga tributária.

Também é possível relatar o impacto na arrecadação do ICMS por parte da empresa beneficiada pelo fato dela possuir a dispensa do pagamento de ICMS incidente sobre as compras interestaduais e na redução da carga tributária da venda dos produtos, chegando em média 48,53% (quarenta e oito e cinquenta e três por cento) de diferença na arrecadação, comparando com uma empresa normal, seguindo o caso hipotético elaborado na análise e discussão dos resultados.

Durante o processo de construção da pesquisa foram encontradas algumas dificuldades, tais como, encontrar o regulamento que rege a LC 93/2001, assim como,

da carência de informação na legislação do Estado de Mato Grosso do Sul referente ao Termo de Acordo celebrado entre as partes.

Conclui-se também que a empresa beneficiária corre um risco de perder o incentivo fiscal de ICMS, assim como, pode ser condenado a restituir todo ICMS fruídos, por conta do descumprimento do TA.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª edição 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BORGES, José Cassiano. **ICMS ao alcance de todos: parte geral**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 16 Jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 24/75**, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em: 01 Jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal**. Casa Civil, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 02 Jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87/1996**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 20 Ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério Da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. CONFAZ. Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 04 Ago. 2017.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

GOVERNO DO ESTADO DE GOIAS. **Lei nº 13.591**, de 18 de janeiro de 2000.

Disponível em:

<[http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE\\_VER\\_40\\_3\\_htm/Produzir/Leis/L\\_13591.htm](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Produzir/Leis/L_13591.htm)>.

Acesso em: 20 Jun. 2017.

GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. **Lei Complementar**

**Estadual nº 93**, de 05 de novembro de 2001. **DIÁRIO OFICIAL Nº 5627**. Disponível em: <<http://www.spdo.ms.gov.br/diariodoe>>. Acesso em: 07 Mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 10.604**, de 21 de dezembro de 2001. **DIÁRIO OFICIAL Nº 5659**.

Disponível em: <<http://www.spdo.ms.gov.br/diariodoe>>. Acesso em: 07 Mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 11.930**, de 16 de setembro de 2005. **DIÁRIO OFICIAL Nº 6571**.

Disponível em: <<http://www.spdo.ms.gov.br/diariodoe>>. Acesso em: 08 Mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **Semagro**. Disponível em: <<http://www.semagro.ms.gov.br/industria-e-comercio/>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

GOVERNO DO ESTADO DE PARAÍBA. **Decreto nº 23.210**, de 29 de julho de 2002.

Disponível em:

<[http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2002/23210/23210INT/23210INT\\_23210inteiro.html](http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2002/23210/23210INT/23210INT_23210inteiro.html)>. Acesso em: 20 Jun. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributária**. 36ª edição. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015.

MENEZES, Adriana Reis Albuquerque de. **A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais**: análise acerca de sua (in) efetividade à luz do modelo de Estado e do projeto político de

desenvolvimento insculpido na Constituição de 1988. Dissertação de Mestrado, em Direito, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Recife, 2010.

PERES, Adriana Manni. **ICMS e IPI no dia a dia das empresas: teoria e prática**. 8ª edição. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (SEMADE). Disponível em: <<http://www.semade.ms.gov.br>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23ª edição. São Paulo: Cortez, 2007.

SENADO FEDERAL. **Temer sanciona lei de convalidação de incentivos fiscais**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/08/08/temer-sanciona-lei-de-convalidacao-de-incentivos-fiscais>>. Acesso em: 20 Ago. 2017.

SILVA, D. A., & WOHLGEMUTH, J. M. (2013). **Incentivos Fiscais** – Processo produtivo básico Estudo de Caso. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, 48-70.

## APÊNDICES

## APÊNDICE A QUESTIONÁRIO

**Prezado (a) Administrador (a).**

Esta pesquisa tem por objetivo investigar o Incentivo Fiscal de ICMS da Empresa X do ramo de atacado de alimentos de Ponta Porã - MS, elaborado pelo acadêmico do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Magsul que está realizando o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC). Informações estas importantes para o desenvolvimento do trabalho, sob a orientação do Profº Esp. Aldecir da Silva Leite.

Informo que o nome da empresa não será divulgado e os dados serão tratados conjuntamente na defesa da monografia.

Sua participação é de extrema importância!

Agradeço sua cooperação,

Richar Valdez Espínola

Acadêmico do 8º Semestre do curso de Ciências Contábeis – Magsul.

01 – Como a empresa ficou sabendo do incentivo fiscal de ICMS?

---

---

02 – Teve que contratar um especialista para o processo da concessão do incentivo fiscal de ICMS?

---

---

03 – Qual foi o impacto do benefício fiscal na construção do empreendimento? Qual seja: Valores orçados e valor gasto na construção das instalações e aquisição de máquinas e equipamentos, bem como sua representatividade em percentuais?

---

---

---

---

04 – Qual o valor que a empresa recolheu de ICMS no ano de 2016?

---

---

05 – Qual o valor de ICMS que a empresa recolheria caso não tivesse o incentivo fiscal?

---

---

06 – Qual foi a redução na carga tributária de ICMS?

---

---

07 – Quais são as contrapartidas que a empresa deve prestar em razão da utilização do incentivo fiscal de ICMS?

---

---

08 – Conforme consulta realizada no dia 28 de agosto de 2017 (ECONET), a LC 93/2001 não possui autorização no âmbito do Confaz e também nenhum ADIN referente a esta lei, a empresa toma alguma precaução diante da possibilidade deste incentivo fiscal de ICMS ser declarado inconstitucional pelo STF?

---

---

---

## APÊNDICE B

### TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

#### PESQUISA: **INCENTIVO FISCAL DE ICMS – ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA ATACADISTA DE ALIMENTOS DE PONTA PORÃ - MS**

As informações contidas nesta folha, fornecidas pelo acadêmico **Richar Valdez Espínola** e seu orientador **Prof. Esp. Aldecir da Silva Leite**, das Faculdades Magsul têm por objetivo firmar acordo escrito com o (a) voluntário (a) para participação da pesquisa acima referida, autorizando sua participação com pleno conhecimento da natureza dos procedimentos a que ela (e) será submetida (o).

- 1) Natureza da pesquisa: Esta pesquisa tem como finalidade: - analisar o Termo de Acordo de incentivo fiscal na operação e recolhimento de ICMS celebrado entre uma empresa atacadista de alimentos e o Estado de MS.
- 2) Participantes da pesquisa: Administrador, gerente geral, contador ou responsável pelo empreendimento.
- 3) Envolvimento na pesquisa: Ao participar deste estudo, você tem liberdade de se recusar a participar e ainda de se recusar a continuar participando em qualquer fase da pesquisa, sem qualquer prejuízo para você. Sempre que quiser poderá pedir mais informações sobre a pesquisa através do telefone dos pesquisadores.
- 4) Sobre as coletas ou entrevistas: As coletas serão realizadas através de questionário, entregue por um portador, que, após o preenchimento, é devolvido do mesmo modo.
- 5) Protocolo experimental: O protocolo experimental será desenvolvido apenas por meio de um questionário com perguntas abertas para o fim de análise e obtenção de resultados.
- 6) Confidencialidade: Todas as informações coletadas neste estudo são estritamente confidenciais. Os dados da (o) voluntária (o) serão identificados com um código, e não com o nome. Apenas os membros da pesquisa terão conhecimento dos dados, assegurando assim sua privacidade.
- 7) Benefícios: Ao participar desta pesquisa você não terá nenhum benefício direto. Entretanto, esperamos que este estudo contribuisse com informações importantes que deve acrescentar elementos importantes à literatura, onde o pesquisador se compromete a divulgar os resultados obtidos.
- 8) Pagamento: Você não terá nenhum tipo de despesa ao autorizar sua participação nesta pesquisa, bem como nada será pago pela participação.
- 9) Liberdade de recusar ou retirar o consentimento: Você tem a liberdade de retirar seu consentimento a qualquer momento e deixar de participar do estudo sem penalizaste.

Após estes esclarecimentos, solicitamos o seu consentimento de forma livre para permitir sua participação nesta pesquisa. Portanto, preencha os itens que seguem:

#### CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Eu, \_\_\_\_\_, RG \_\_\_\_\_ após a leitura e compreensão destas informações, entendo que a participação sob minha responsabilidade, é voluntária, e que posso sair a qualquer momento do estudo, sem prejuízo algum. Confirmando que recebi cópia deste termo de consentimento, e autorizo a execução do trabalho de pesquisa e a divulgação dos dados obtidos neste estudo.

Obs: Não assine esse termo se ainda tiver dúvida a respeito.

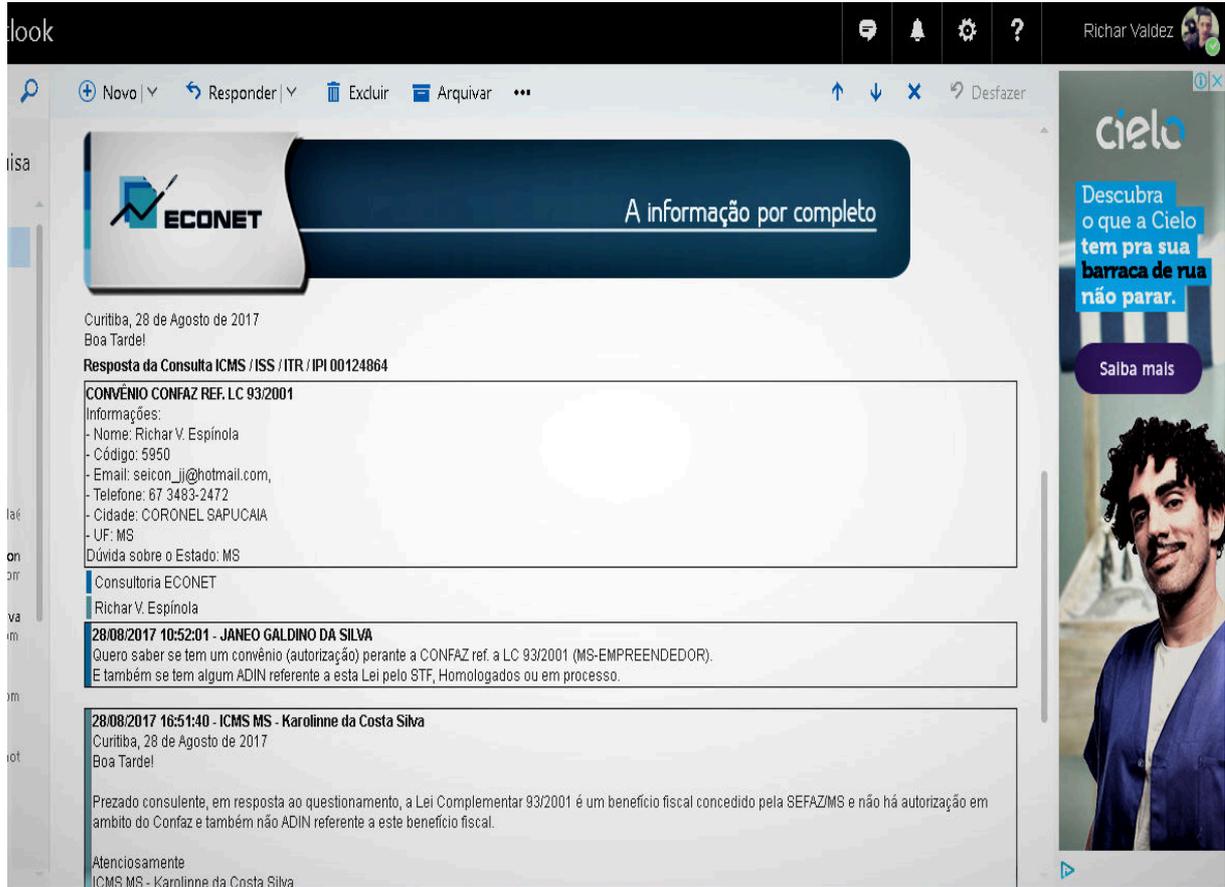
Ponta Porã-MS, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Telefone para contato: \_\_\_\_\_

Nome do Voluntário: \_\_\_\_\_

Contatos: RICHAR VALDEZ ESPÍNOLA. (67) 999161493

Figura 1 - Consulta Econet



Fonte: ECONET