

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS: UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE EMPRESAS DO SETOR CALÇADISTA EM ESTADOS DA REGIÃO NORDESTE

ICMS TAX INCENTIVES: A COMPARATIVE ANALYSIS AMONG FOOTWEAR COMPANIES IN STATES OF THE NORTHEAST REGION

Flávia Gabryelle da Silva Rodrigues¹, Danielle Karla Vieira e Silva², Antonio Martins do Nascimento Neto³, Francisco Jackson Ferreira⁴

Resumo: Os estados da federação concedem incentivos fiscais relativos ao ICMS com o objetivo de tornar suas regiões mais atraentes para os empresários. Para alcançar essa meta, os estados aplicam a redução da carga tributária às empresas estabelecidas em suas localidades. As políticas de incentivo promovidas pelos entes tributantes são instituídas por meio da redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus relacionado ao ICMS. Dessa forma, esta pesquisa objetiva comparar os impactos na apuração de ICMS de uma indústria de calçados, com a aplicação de incentivos fiscais, fornecido pelos estados Ceará, Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte. Para alcançar o objetivo pretendido, recorreu-se a uma pesquisa de caráter descritivo, com um estudo bibliográfico e documental, em abordagem quantitativa, sendo a coleta de dados realizada em uma indústria de calçados localizada no estado da Paraíba. A partir dos dados obtidos, foi possível apurar o ICMS na sistemática normal, bem como, aplicando os incentivos fiscais ofertados pelos quatro estados escolhidos. Diante dos resultados se percebe a real importância de estudar as legislações tributárias dos possíveis locais de alocação de atividade, visto que, apesar dos estados serem circunvizinhos, os incentivos tornam os impostos a recolher consideravelmente distintos. Nesse sentido, ao final da competência 03/2023, o ICMS devido, diante de perspectivas normais, seria R\$46.268,59, enquanto o ICMS no estado com menor carga, Rio Grande do Norte, seria de R\$4.626,86. Diante das variadas legislações e o atual debate sobre a reforma tributária, o presente trabalho apresenta um caráter relevante.

Palavras-chave: ICMS, incentivos fiscais, setor calçadista.

Abstract: The states of the federation grant ICMS (Tax on Circulation of Goods and Services) tax incentives with the aim of making the region attractive to entrepreneurs. They do this by reducing the tax burden on organizations located within their territories. The incentive policies practiced by the taxing entities are established through the reduction or elimination, directly or indirectly, of the ICMS burden. This research aims to compare the impacts on ICMS calculation

¹Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB); E-mail: gabryellerodrigues@outlook.com; ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-3035-9307>.

²Mestra em Computação Aplicada em Universidade Federal do Ceará (UFC); E-mail: danielle_karla1@yahoo.com.br; ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-2332-1310>.

³Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB); Email: neetto.13@gmail.com; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9767-1593>.

⁴Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB); Email: francisco.jackson15@gmail.com; ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-8447-2892>.

Artigo recebido em 19/05/2024, revisões requeridas em 25/06/2024, aceito para publicação em 20/08/2024. Editor responsável José Jonas Alves Correia.

for a footwear industry when applying tax incentives provided by the states of Ceará, Paraíba, Pernambuco, and Rio Grande do Norte. To achieve the intended objective, a descriptive research approach was adopted, involving a bibliographic and documentary study with a quantitative approach. Data collection was carried out in a footwear industry located in the state of Paraíba. Based on the obtained data, it was possible to calculate the ICMS under the normal system as well as by applying the tax incentives offered by the four selected states. The results highlight the importance of studying the tax legislations of potential activity locations, as, despite the states being neighboring, the incentives result in significantly different tax amounts to be collected. In this context, at the end of March 2023, the ICMS due under normal conditions would be R\$46,268.59, while the ICMS in the state with the lowest tax burden, Rio Grande do Norte, would be R\$4,626.86. Given the various legislations and the current debate on tax reform, this study presents a relevant perspective.

Keywords: ICMS, tax incentives, footwear companies.

1. INTRODUÇÃO

Além da geração de lucros, as companhias empresariais são capazes de fomentar o desenvolvimento social e econômico do país, refletindo na criação de empregos para a população e elevação do valor adicionado para os acionistas e governo (REIS *et al.*, 2016). Destes, o governo é beneficiado principalmente pela arrecadação de tributos, que por sua vez, são regulados pelo Sistema Tributário Nacional (STN), órgão responsável pelo estabelecimento de regras e critérios para sua instituição, cobrança e partilha competentes à União, Estados, Municípios e Distrito Federal (Brasil, 1966).

Apesar dos impactos sociais e econômicos em decorrência da pandemia de COVID-19, o setor calçadista brasileiro tem se recuperado, ao ponto de ultrapassar os níveis registrados no período anterior a pandemia (Abicalçados, 2022). Conforme as pesquisas da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (ABICALÇADOS), as vendas ocorridas no mercado interno, entre os meses de janeiro e agosto de 2022, já superavam em 8,5% as vendas ocorridas no período equivalente em 2021.

No que tange a empregabilidade, a pesquisa identificou que o setor calçadista gerou cerca de 40 mil postos de trabalho, finalizando o mês de agosto de 2022, com mais de 306 mil pessoas empregadas em todo o Brasil, sendo este o melhor estoque de empregos do respectivo segmento, desde outubro de 2015. Dada à importância do setor calçadista para o desenvolvimento socioeconômico do país, algumas regiões oferecem assistências e subvenções governamentais a estas organizações (Marion, 2020).

Assim, as entidades podem receber subsídios, incentivos fiscais, doações, prêmios e outros estímulos para realizar suas atividades em uma determinada região (Marion, 2020). Tais fatos são amparados pela Constituição Federal, que em seu Art. 151 admite a concessão de incentivos fiscais, que podem possuir características, como: isenção total, isenção parcial por exportações, créditos fiscais, deduções e diferimento de reconhecimento de receitas (Constituição Federal, 1988).

Tal estratégia é adotada com o objetivo de atrair novas empresas e/ou expandir aquelas já estabelecidas. Os entes federativos instituem políticas que concedem incentivos fiscais às entidades que atendem a características específicas ou pertencem a determinados segmentos (Costa, 2012). Dentre os estímulos fornecidos, é possível citar: a flexibilidade no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS) pode ser utilizado reduzindo sua base de cálculo ou exonerando as entidades do tributo (Campanelli, 2010).

Com isso, os estados apresentam, principalmente em relação ao ICMS, estratégias para redução da sua alíquota ou base de cálculo, a partir dessas táticas, entre os estados, surgiram as chamadas “Guerras Fiscais”, que representa uma espécie de competição entre estados e até municípios para atrair empresas (Prado, & Cavalcanti, 2000). Especificamente, a redução das alíquotas tributárias na região nordeste pode ser fundamental para o seu desenvolvimento e aproximação dos grandes centros do país, incentivando que as entidades optem por empreender na região, em detrimento das demais localizações (Costa, 2012).

Como exemplo de incentivos oferecidos pelos estados nordestinos às empresas atuantes no setor industrial, se tem: o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN), o Programa de Desenvolvimento do Estado do Pernambuco (PRODEPE), Programa de Incentivos ao Desenvolvimento Industrial do Ceará (PROVIN) e o Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROEDI). Curiosamente, os quatro estados estão geograficamente em torno da Paraíba, tornando uma zona estratégica de migração para as empresas.

Considerando a importância do setor calçadista atrelado aos incentivos oferecidos pelos quatro estados, que refletem nos cálculos da apuração dos impostos, inclusive no ICMS, surge a seguinte questão de pesquisa: **quais os reflexos dos incentivos fiscais na apuração do ICMS, em uma indústria de calçados, fornecidos por quatro estados da região Nordeste?**

Estudar os efeitos dos incentivos fiscais na apuração dos impostos se torna relevante, pois o Brasil é considerado um dos países com uma das maiores cargas tributárias do mundo, além de possuir um sistema tributário altamente complexo. Como a continuidade das companhias se relaciona com seus resultados, o estudo comparativo das políticas de tributação se torna necessário (Cabral, 2020), visto que, os tributos são um dos encargos que mais oneram as entidades, influenciando diretamente nos custos da organização (Silva, & Coutinho, 2019).

Especificamente, o ICMS é um imposto indireto, introduzido no preço final do produto adquirido nas relações de consumo e constitui a maior arrecadação no âmbito estadual e nacional (Pinto, 2016). Como são impostos de competência estadual, estes entes federativos podem buscar inserir incentivos que reduzam a carga tributária do ICMS para as empresas que estão nele instaladas, o que pode resultar em uma guerra fiscal.

Desse modo, a pesquisa se justifica, por se aprofundar na avaliação dos impactos oriundos dos incentivos fiscais em quatro estados da região Nordeste geograficamente vizinhos. Sendo relevante para o desenvolvimento do tema na esfera profissional e acadêmica, visto que, demonstra de forma prática como um incentivo pode influenciar os resultados da apuração de

ICMS de uma companhia, além de contribuir com a ampliação de pesquisas relacionadas aos reflexos dos incentivos nos resultados de uma entidade.

É relevante para o comércio, pois indica quais as possíveis consequências financeiras da escolha de um determinado estado para instalação de uma entidade. Ademais, a pesquisa é necessária, pois apresenta os reflexos dos incentivos fiscais em um período prévio a vigência da reforma tributária, tornando assim, uma base para pesquisas futuras que estudarão os impactos efeitos da reforma.

Por fim, a escolha dos estados utilizados para o desenvolvimento do estudo foi motivada pela localização da empresa em análise, a qual está situada no estado da Paraíba. Este estado, por sua vez, faz fronteira com os estados do Ceará, Pernambuco e Rio Grande do Norte. Além disso, o período utilizado para a estimação dos resultados e mensuração das bases de cálculo foi o mês de abril/2023, pois era o último mês com informações disponíveis no momento de desenvolvimento do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário Nacional e Planejamento Tributário

O Sistema Tributário Nacional (STN) representa o conjunto de instituições, práticas e regras que instituem os tributos (Nardi *et al.*, 2015), este sistema possui uma natureza rígida ou flexível, sendo o primeiro grupo composto pelos tributos regidos integralmente pela Constituição Federal, enquanto o segundo, representa aqueles regimes cujo legislador pode alterar ou instituir novos tributos (Araújo, 2001).

Nacionalmente, o STN é regido pelo Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei 5.172 de 05 de outubro de 1966, que define tributo como o conjunto de prestações pecuniárias, compulsórias, em moeda, que não decorra da sanção de ato ilícito, instituído mediante lei e cobrado em decorrência de uma atividade administrativa plenamente vinculada (Brasil, 1966). Assim, o CTN subdivide os tributos em três grupos, sendo: taxas, contribuições de melhorias e impostos, em que, estes últimos resultam de eventos, cujo fato gerador decorre de situações independentes das atividades estatais. Logo, os impostos podem incidir sobre diferentes atividades, como: Exportações, Propriedade Territorial Rural ou Urbana, Produtos Industrializados, Serviços Prestados, Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e outros (Brasil, 1966). Além dos impostos regidos pela federação, os Art, 155 e 156 da Constituição Federal, atribui aos estados e municípios, a competência para instituir impostos específicos.

Diante da complexidade tributária, as companhias buscam alternativas para minimizar seus custos e maximizar os resultados, tais estratégias são denominadas na literatura como Planejamento Tributário, consistindo na utilização de procedimentos lícitos para mitigar a carga tributária da entidade (Marques, Leal, & Rody, 2016), assim, o planejamento tributário visa principalmente: anular, reduzir ou adiar os respectivos encargos.

Nesse escopo, a anulação ocorre quando a entidade não materializa o fato gerador do tributo, enquanto a redução decorre da obtenção de uma menor carga tributária a partir de uma

legislação vigente, já o adiamento pode ser representado por situações em que as empresas conseguem retardar a liquidação ou recolhimento de um tributo (Borges, 2004). Dessa forma, o Planejamento Tributário é classificado como uma excelente ferramenta para fomentar a competitividade empresarial, pois quanto menor a carga tributária, maior será a disponibilidade do capital corporativo (Paula, 2018).

De acordo com o Art. 151 da Constituição Federal, uma possibilidade para reduzir os encargos tributários é justamente a partir da utilização de incentivos fiscais. Alternativa que os entes da federação têm utilizado para incentivar seu desenvolvimento socioeconômico, visto que, a redução da carga tributária poderá atrair o estabelecimento de empresas em uma determinada localização (Rocha, Barcelos, & Rocha, 2016). Tal estratégia tem sido frequentemente investigada nas regiões Norte e Nordeste, as quais estão relativamente distantes dos grandes centros comerciais do Brasil, pois, a abertura de empresas nessas áreas fomentará o desenvolvimento socioeconômico destas localidades (Costa, 2012).

2.2 ICMS e Incentivos Fiscais

O ICMS é classificado pela Constituição Federal como um imposto de competência estadual, inclusive quando o fato gerador ocorrer no exterior, entretanto, a Lei Complementar de n.º 87, estabelece que as alíquotas interestaduais serão definidas pelo Senado Federal (Brasil, 1996). Dessa forma, o imposto pode ser categorizado em quatro categorias, sendo elas: competência estadual, não cumulativo, seletivo e incidido sobre operações com mercadorias, sendo as indústrias e comércio os principais contribuintes.

Apesar da vastidão de situações em que o imposto pode incidir, a circulação com mercadorias é o principal campo de tributação, logo, a base cálculo do imposto é determinada pelo valor gasto acrescido aos dispêndios com seguros, fretes e outras despesas (Biava Junior, & Oyadomari, 2010). Previamente a criação do ICMS, havia o ICM, que apesar de não abranger as atividades com serviços, possuía uma alíquota genérica de 17% para toda a federação (Afonso; Lucik; Castro, 2018).

Esta transição de ICM para o ICMS gerou uma desconcentração de arrecadação entre os diferentes estados que refletiu em uma guerra fiscal entre os estados brasileiros (Rezende, Oliveira, & Araújo, 2007). Desse modo, a alíquota do imposto pode ser um fator decisivo no momento de alocar um empreendimento em uma determinada região, visto que, os empresários classificam a carga tributária do ICMS como um empecilho no momento de optar por uma localização em detrimento de outra (Afonso, Lucik, & Castro, 2018).

Dentre os problemas eminentes desta guerra fiscal, tem-se a desproporção dos incentivos fiscais fornecidos pelos diferentes estados, pois a concessão de um incentivo por um ente da federação pode resultar na redução de outro, tal fato reflete na redução da receita tributária estadual. Visando assim, atrair empresas de outras regiões, os estados adotam a política de incentivos fiscais na incidência de ICMS, estimulando a economia local, desenvolvendo a infraestrutura, gerando empregos e aumentando a quantidade de companhias instaladas (Oliveira, 2015).

Tais incentivos estão de acordo com o Art. 51 da Constituição Federal que permite a instituição de incentivos fiscais, porém deverão observar as prerrogativas apresentadas na Lei Complementar n.º 24 de 07 de janeiro de 1975. Afinal, uma das primeiras análises realizadas pelos empreendedores é buscar regiões com menores cargas tributárias, identificando o local com maior vantagem financeira, conforme os preceitos do princípio da Livre Concorrência, presente na Constituição Federal (Ciarlini, 2020).

Os objetivos inerentes à concessão de incentivos fiscais podem ser resumidos em seis pontos, sendo: a promoção do desenvolvimento econômico regional; a redução das desigualdades sociais; elevação dos saldos da balança comercial; intensificação da exportação dos produtos regionais; desenvolvimento da indústria local e geração de empregos (Melo, 2007).

Dentre os diferentes tipos de incentivos, se tem: isenções, crédito presumido, diferimentos, subsídios, subvenções, alíquotas zero, reduções de alíquotas e bases de cálculo (Alves, 2011). No que se refere às indústrias de calçados, a política de incentivos fiscais pode auxiliar na atração de grandes e médias empresas para os estados no Nordeste, em especial para a Paraíba, visto que, os incentivos refletirão na redução dos custos e aumento da rentabilidade, por proporcionar uma renúncia majoritária no cálculo do ICMS.

2.3 Incentivos fiscais de ICMS nos estados em análise

2.3.1 Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN)

O Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN) foi instituído pela Lei n.º 4.856 de 29 de julho de 1986 e regulamentado pelo Decreto 17.252 de 27 de dezembro de 1994. Tal fundo, objetiva conceder estímulos financeiros e fiscais para a implantação, ampliação, revitalização e realocação das indústrias paraibanas. Assim, o FAIN concede crédito presumido do ICMS para todas as empresas industriais, com percentuais entre 48% e 74,25%, com prazo de até quinze anos, prorrogáveis por igual período uma única vez.

Nesse contexto, as variações dos percentuais dependerão da quantidade de empregos gerados pela indústria, o volume de investimentos realizados e a localização escolhida pela empresa no estado, o valor de crédito presumido de ICMS será destinado a conta de reserva de capital, incorporando o patrimônio líquido da organização. A requisição da concessão do incentivo fiscal FAIN/ICMS é realizada a partir de um projeto Econômico Financeiro que será acompanhado da respectiva documentação necessária.

O Decreto n.º 17.252 de 1994 permite que a Companhia de Desenvolvimento da Paraíba (CINEP), órgão co-gestor do FAIN analise os documentos e o projeto econômico-financeiro para emitir um parecer fundamentado a ser enviado para a Secretaria do Estado da Fazenda (SEFAZ-PB), que também emitirá seu parecer técnico sobre a concessão ou não do crédito presumido. Posteriormente, o conselho deliberativo do FAIN emitirá sua decisão pautada em uma votação com a maioria de seus membros, cabendo ao presidente do conselho o voto de qualidade.

Logo, o incentivo estará vigente a partir da publicação do Decreto Ratificador da Resolução do Conselho Deliberativo do FAIN no Diário Oficial do Estado. Se as empresas se mantiverem inadimplentes, as mesmas serão comunicadas pela SEFAZ-PB para que cumpra a obrigação acessória ou o devido pagamento no prazo de 10 dias, a partir da data de ciência da notificação. Caso a inadimplência ocorra por 4 meses ao longo do ano, consecutivos ou não, a situação da empresa se sujeitará a análise do conselho, que avaliará a continuidade do incentivo.

Dentre os casos de cancelamento automático, o Art. 34 do Decreto n.º 17.252 de 1994 estabelece: a ocorrência de débitos tributários inscritos em dívida ativa no estado da Paraíba referente a períodos que a empresa já possui o incentivo; em casos de recorrência da suspensão do incentivo por 12 meses, consecutivos ou não; a continuidade da empresa no regime de tributação do Simples Nacional no ano subsequente. Após a SEFAZ-PB emitir a notificação solicitando a exclusão voluntária do FAN e regularização da situação cadastral, a empresa tem até 180 dias para reestabelecer a situação ativa; ou exigir a transferência para outra unidade da federação; ou encerrar suas respectivas atividades.

Caso a empresa descumpra estas disposições e permaneça atuando ilegalmente sob as premissas do FAIN, a empresa será autuada, precisando devolver os recursos recebidos, sob a correção monetária por índice oficial, multa de 2% sobre o valor corrigido e juros de 12% ao ano.

Na Paraíba, a Lei Estadual n.º 10.758 de 14 de setembro de 2016, instituiu o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), sendo este regulamentado pelo Decreto n.º 36.927 de 21 de setembro de 2016. Tal legislação se relaciona com o convenio ICMS 42/2016 que condicionou a utilização de incentivos e benefícios fiscais ao pagamento de 10% do respectivo incentivo, visando assim, a utilização deste fundo para a manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais.

Desse modo, o pagamento do FEEF deve ser realizado até o dia 15 do mês subsequente a ocorrência do fato gerador, para os contribuintes cujas saídas interestaduais ultrapassem 75% do valor das saídas mensais, o FEEF incidirá somente sobre as operações internas. O valor referente a apuração mensal do FEEF decorre do incremento do ICMS arrecadado no mês de apuração, em relação ao mês anterior, sendo o valor do FEEF representado pela diferença entre o valor do FEEF e o respectivo incremento.

O não recolhimento do FEEF acarreta na perda do benefício ou incentivo fiscal para o respectivo mês de apuração, salvo se o pagamento for realizado no prazo de 10 dias, contados a partir da ciência da notificação de inadimplência. Caso isso se repita por três meses, consecutivos ou não, a empresa perderá o benefício definitivamente.

2.3.2 Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE)

O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE), instituído pela Lei n.º 11.675 de 11 de outubro de 1999 e regulamentado pelo Decreto n.º 21.959 de 27 de dezembro de 1999, objetiva atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e atacadista do estado. Conforme o Decreto n.º 21.959/1999, o programa concede incentivos, referente à aquisição de terrenos, execução de obras de infraestrutura e instalações, visando à implantação, ampliação e modernização dos distritos industriais, treinamento de mão de obra e concessão de crédito presumido do ICMS.

O respectivo crédito presumido se aplica em empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários ao desenvolvimento de Pernambuco, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização, que são as indústrias estruturadas em cadeias produtivas de agroindústria (exceto a sucroalcooleira); metal mecânica e material de transporte; eletroeletrônica; farmacoquímica; bebidas; minerais não-metálicos (exceto cimento e cerâmica vermelha); têxtil e plástico.

O valor do incentivo é calculado com o percentual de até 75% do imposto, sob a responsabilidade direta do contribuinte, apurado em cada período fiscal, sendo o prazo de fruição equivalente a 12 anos, contados a partir do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo, que será prorrogável ou renovável a critério do poder executivo. Para fins de análise e avaliação dos projetos e consequente monitoramento da aplicação do incentivo, durante o período de fruição, o beneficiário dos estímulos deverá recolher a AD/DIPER mensalmente por meio de um Documento de Arrecadação Estadual (DAE).

Para se manterem habilitadas ao PRODEPE, as empresas incentivadas devem possuir situação regular perante a Fazenda Estadual, atendendo aos requisitos previstos em normas relativas à concessão de empréstimos bancários e financiamento; não se encontrar em situação de cumulatividade de benefícios sobre a mesma natureza incentivada; não ter sido sócio ou tenha participado de empresa que participe de situação irregular perante a Fazenda Estadual, ou que permaneça irregular até a data de avaliação da concessão do benefício (PERNAMBUCO, 1999).

Dessa forma, os incentivos concedidos pelo programa serão suspensos, caso a empresa incentivada não efetuar o recolhimento integral do ICMS devido nos prazos legais, ou deixar de cumprir, a qualquer tempo do período de fruição, os requisitos necessários à habilitação; nos casos de Central de Distribuição, não alcançar o limite mínimo de recolhimento em qualquer dos semestres do período de fruição; ou não efetuar, no respectivo vencimento, o pagamento da taxa de administração devida à AD-DIPER.

2.3.3 Programa de Incentivos ao Desenvolvimento Industrial do Ceará (PROVIN)

O Programa de Incentivos ao Desenvolvimento Industrial do Ceará (PROVIN), instituído pelo Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), pela Lei n.º 10.367 de 7 de dezembro de 1979 e regulamentado pelo Decreto n.º 34.508 de 04 de janeiro de 2022. Objetiva incentivar a implantação, ampliação, diversificação, recuperação e modernização de estabelecimentos industriais, visando o desenvolvimento do setor no estado. Sendo as deliberações e definições de critérios para a concessão, alteração, prorrogação ou extinção de incentivos fiscais, financeiros ou tributários atribuição do Conselho de Desenvolvimento do Econômico do Estado do Ceará (CONDEC).

Dessa forma, o incentivo concedido pelo PROVIN representa uma redução no valor a recolher do imposto devido no respectivo período, além de uma espécie de “retorno” que representa o pagamento de pacto de incentivo em um prazo estipulado após a concessão do benefício (TEXEIRA, 2012). Assim, o percentual do incentivo não pode ultrapassar 75% do ICMS

próprio, enquanto o retorno se limita a 25% e o prazo do valor diferido será entre 5 e 10 anos, conforme a pontuação obtida.

Ademais, o prazo de fruição do incentivo é de até 120 meses, contados a partir da assinatura do contrato mútuo de execução periódica ou termo de acordo, podendo ser prorrogado, a partir de condições legais. A aprovação das parcelas do incentivo é realizada pelo Agente Financeiro, contratado por meio de procedimentos licitatórios promovidos pelo Poder Executivo, a partir de encargos de 6% sobre os incentivos do FDI/PROVIN

Não podem usufruir deste incentivo, empresas enquadradas no Simples Nacional e indústria de extração, industrialização e comercialização de águas envasadas em garrações, garrafas e copos, da construção civil, fumageiras, de objetos usados, preparo alimentícios que se destine a venda direta ao consumidor final, de confecção de produtos por encomenda em oficina, de empacotamento e acondicionamento de bens e de armas e munições (Ceará, 2022).

2.3.4 Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROEDI)

O Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROEDI), instituído pela Lei n.º 10.640 de 26 de dezembro de 2019 e regulamentado pelo Decreto n.º 29.420 de 27 de dezembro de 2019, visa fomentar o desenvolvimento industrial do estado a partir da concessão de crédito presumido referente ao ICMS de empresas industriais localizadas no estado, que atenda às condições estabelecidas no programa.

Assim, o percentual aplicado ao ICMS devido será entre 75% a 80% para empresas localizadas nos municípios de Natal, Parnamirim, Macaíba, São Gonçalo do Amarante e Extremoz. 80% a 85% para àquelas localizadas em Mossoró, 85% a 90% para os demais municípios. Entretanto, quando a companhia estiver classificada no ramo industrial ou gerar mais 8.000 empregos no estado, a mesma possuirá um incentivo de 90% a 95%.

Conforme o Decreto n.º 29.420/2019, o incentivo será solicitado a partir de um requerimento à Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico (SEDEC), encaminhado às demais fases do processamento até a celebração do termo de acordo, que terá efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente à publicação do Diário Oficial do Estado. Assim, a empresa beneficiária do PROEDI contribuirá com 3% do valor do incentivo utilizado no período de apuração, sendo 0,5% destinados ao Fundo de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FUNDET) e 2,5% ao Fundo de Desenvolvimento Comercial e Industrial do Rio Grande do Norte (FDCI).

Caso a empresa não realize estes recolhimentos, a mesma será penalizada com a aplicação de juros e/ou multas de mora, já a exclusão ocorrerá quando a empresa descumprir as normas complementares e/ou decretos impostos aos contribuintes do ICMS; praticar crime contra a ordem tributária; desvio de mercadorias; redução injustificada no recolhimento do imposto, dentre outros (Rio Grande do Norte, 2019). Caso a empresa se enquadre nos critérios de exclusão, a mesma terá o prazo de 30 dias para contatar a regularização, sob a pena de exclusão definitiva do benefício.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo considera como população as empresas industriais localizadas nos estados: Ceará, Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte, resumindo a amostra em uma Indústria de calçados paraibana. A escolha da respectiva organização ocorreu pela acessibilidade das informações, a qual, autorizou a utilização de seus registros contábeis e fiscais, desde que o anonimato se mantivesse preservado.

Dessa forma, a partir de documentos primários (informações contábeis), se buscou verificar o valor do ICMS referente às operações de entradas e saídas, diante dos quatro incentivos fiscais. Visto que, a partir destas apurações será possível avaliar comparativamente o mais vantajoso e atrativo diante da carga tributária do ICMS. Devido à solicitação de manter as informações em sigilo, dados que caracterizam a empresa, como: razão social, data de constituição, CNPJ e outros, não foram divulgados no respectivo estudo, de modo que a ética da pesquisa e o sigilo da fonte fossem preservados.

O alcance dos resultados ocorreu a partir da tabulação das informações, a partir do *Software Microsoft Excel*, possibilitando assim, a apresentação da apuração do ICMS dos quatro estados de forma comparativa. Objetivando assim, a obtenção de um parâmetro de análise do impacto dos incentivos fiscais nos estados do Ceará, Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta seção apresenta as características da empresa objeto de estudo da presente pesquisa, observando as apurações do ICMS Normal, em comparação com os cenários de aplicação dos incentivos fiscais nos Estados Paraíba, Pernambuco, Ceará e Rio Grande do Norte.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A companhia utilizada como objeto de estudo da presente pesquisa foi uma indústria de calçados localizada no estado da Paraíba, cuja atividade se iniciou em 2019 como um negócio família focado na confecção de calçados de couro e demais partes, de materiais diversos. Visando o crescimento da freguesia, a empresa mantém um trabalho minucioso para gerar peças com riquezas de detalhes.

Ao longo da pandemia de COVID-19 a companhia teve seu faturamento impactado, visto que, houve uma redução na demanda por calçados, atrelada aos problemas de produção, devido ao período de quarentena. Porém, conseguiu se estabelecer e atualmente mantém cerca de 30 colaboradores, lotados em diversas funções, como: auxiliar de produção, auxiliar de escritório, gerente, supervisor de produção, eletricitista, dentre outros.

4.2 APURAÇÃO ICMS NORMAL

Para verificar o quanto a companhia é beneficiada pelos incentivos fiscais dos quatro estados, se avaliou o valor de recolhimento do ICMS adotando o modelo normal de apuração durante a competência 03/2023. Dessa forma, se observou os dados verídicos da organização referente aos créditos do ICMS, controle de créditos do Ativo Permanente e débitos do ICMS. Dentre as

RIC - Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967	v.18	e-024013	1-19	2024
---	------	----------	------	------

operações da entidade, a mesma possui diferentes tipos créditos de ICMS, os quais possuem alíquotas de ICMS distintas, conforme se demonstra na Tabela 1.

Tabela 1

Créditos de ICMS

Tipo de Crédito	Valor Contábil	Base de cálculo	Alíquota ICMS	Valor ICMS
Operações Diversas	5.759,53	4.789,80	18%	862,16
Matéria Prima	136.859,88	136.859,88	12%	16.423,18
Devoluções de venda	52.344,44	52.195,59	7%	3.653,69
Contratação de fretes	9.878,66	878,66	4%	35,15
Energia elétrica	1.755,29	1.755,29	2,06%	36,15
	206.597,80	196.479,22		21.010,33

Fonte: Dados de pesquisa (2023)

Além dos créditos de ICMS, a companhia possui um saldo de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP), cujo objetivo é salvaguardar os créditos de ICMS decorrentes de aquisições destinadas ao ativo imobilizado ligado à produção e/ou comercialização de mercadorias ou prestação de serviços tributados pelo ICMS. Cujas apuração é demonstrada na Tabela 2.

Tabela 2

Apuração do CIAP em 03/2023

Somatório das parcelas de ICMS de cada bem (1/48)	404,53
Somatório das saídas tributadas e saídas para exportação	542.796,04
Valor total das saídas	542.796,04
Índice de participação das saídas tributadas no valor total das saídas (%)	1,00000000
Valor do crédito de ICMS a ser apropriado na apuração do ICMS	404,53

Fonte: Dados de Pesquisa (2023)

Após a observação dos valores referente aos saldos de entradas, se analisou os débitos atrelados às operações de saídas, como a empresa vende itens de industrialização própria, a Tabela 3 apresenta os saldos de débitos de vendas e devoluções de compras estimadas pelas respectivas alíquotas de ICMS. A partir destes valores, foi possível identificar qual seria o valor de ICMS a recolher sem a utilização de nenhum incentivo fiscal. Desse modo, a Tabela 3 apresenta que em situações normais, a organização iria recolher no exercício de 03/2023, um ICMS de R\$46.268,59.

Tabela 3

Apuração de ICMS Normal

Débito ICMS – Saída	67.683,45
(-) Crédito ICMS – Entradas – Obtido na Tabela 1	(21.010,33)
(-) Crédito ICMS – CIAP – Obtido na Tabela 2	(404,53)
(=) Total de ICMS a Recolher	46.268,59

Fonte: Dados de Pesquisa (2023)

A seguir foram elaboradas as apurações considerando os incentivos fiscais fornecidos pelos estados da Paraíba (localização da empresa), Ceará, Rio Grande do Norte e Pernambuco.

4.3 APURAÇÃO COM INCENTIVO – PARAÍBA

RIC - Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967	v.18	e-024013	1-19	2024
---	------	----------	------	------

Diante dos dados fornecidos, se elaborou uma apuração de ICMS adotando o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN), antes da apuração é preciso estimar o valor do crédito presumido, porcentagem que será deduzida do ICMS a recolher. Para a respectiva empresa, se utilizou a alíquota máxima permitida pelo FAIN, que é 74,25%. O cálculo do crédito presumido é calculado, conforme a Equação 1:

$$\text{Crédito Presumido} = ((\text{Débito Total de ICMS} - \text{Crédito Total de ICMS}) \times \text{Percentual de Crédito Permitido pelo Incentivo})$$

Considerando os dados dos Créditos de ICMS, obtidos na Tabela 1 e os Débitos de ICMS apresentados na Tabela 2, o Crédito Presumido será obtido da seguinte forma:

$$\text{Crédito Presumido} = (67.683,45 - 21.414,86) \times 0,7425 = \text{R\$}34.354,43$$

Logo, a apuração do ICMS sob a incidência do FAIN é demonstrada na Tabela 4.

Tabela 4

Apuração de ICMS com o FAIN

Débito ICMS – Saída	67.683,45
(-) Crédito ICMS – Entradas	(21.010,33)
(-) Crédito ICMS – CIAP	(404,53)
(-) Crédito Presumido (74,25%)	(34.354,43)
(=) Total de ICMS a Recolher	11.914,16

Fonte: Dados de Pesquisa (2023)

Conforme os dados das operações com mercadorias fornecidas pela companhia, cerca de 97,17% das vendas do mês 03/2023 foram destinadas a outros estados, logo, as vendas interestaduais ultrapassam os 75%, permitindo que o FEEF seja aplicado sob as operações internas, as quais representam 2,83%. A demonstração do FEEF é apresentada na Tabela 5.

Tabela 5

Apuração do FEEF

Crédito presumido (FAIN)	34.354,43
% das saídas internas	2,83%
(=) Base de cálculo do FEEF op. Internas	972,23
Percentual do FEEF	10%
(=) Valor para Depósito no FEEF	97,22

Fonte: Dados de Pesquisa (2023)

Dessa forma é possível constatar que a partir das operações ocorridas na competência 03/2023, a respectiva organização poderia ter um ICMS a recolher de R\$11.914,16 e um depósito de FEEF no valor de R\$97,22. Comparando com os R\$46.268,59 estimados no ICMS normal, se percebe que a empresa teria uma considerável redução no ICMS a recolher caso aderisse ao incentivo fiscal fornecido pelo estado da Paraíba, FAIN.

4.4 APURAÇÃO COM INCENTIVO – CEARÁ

Antes de realizar a apuração do ICMS considerando Programa de Incentivos ao Desenvolvimento Industrial do Ceará (PROVIN) deve estimar o saldo do imposto diferido, que

para efeitos de análise, se utilizou a alíquota de 75%, porcentagem máxima permitida pela legislação do respectivo incentivo fiscal, a apuração do imposto diferido está descrita na Equação abaixo:

$$\text{ICMS Diferido} = \text{ICMS Normal} \times \text{Alíquota}$$

Dessa forma, o ICMS diferido no estado do Ceará, com a obtenção do PROVIN, sob a alíquota máxima seria: 46.268,59 x 75%, ou seja, R\$34.701,44. A partir do ICMS diferido, se pode calcular o ICMS a recolher, cuja Tabela 6, descreve a respectiva estimativa.

Tabela 6

Apuração de ICMS com o PROVIN

Débito ICMS – Saída	67.683,45
(-) Crédito ICMS – Entradas	(21.010,33)
(-) Crédito ICMS – CIAP	(404,53)
(-) Valor Diferido (75%)	(34.701,44)
(=) Total de ICMS a Recolher	11.567,15

Fonte: Dados de Pesquisa (2023)

Considerando que a partir do ICMS diferido, a empresa deve estimar o retorno do ICMS, cuja porcentagem máxima é de 25%, podendo ser retornado em período de 5 a 10 anos, a presente empresa, poderia deter de um retorno de até (34.071,44x25%), ou seja, R\$8.675,36. Além disso, o agente financeiro contratado mediante processo licitatório cobra um valor de encargos em torno de 6% do ICMS diferido, podendo neste caso chegar até (34.071,44x6%), R\$2.082,08.

Desse modo, caso a companhia estivesse exercendo suas atividades no estado do Ceará, sob os respectivos incentivos fiscais, a mesma teria um ICMS a recolher no valor de R\$11.567,15, além de encargos financeiros de R\$2.082,08, juntamente com os retornos de diferimento, que poderia alcançar cerca de R\$8.675,36.

4.5 APURAÇÃO FISCAL COM INCENTIVO – PERNAMBUCO

No Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE), o crédito presumido será obtido a partir de uma alíquota máxima de 75%, sob a mesma sistemática da presunção no estado da Paraíba:

$$\text{Crédito Presumido} = ((\text{Débito Total de ICMS} - \text{Crédito Total de ICMS}) \times \text{Percentual de Crédito Permitido pelo Incentivo})$$

Optando pela alíquota máxima, o incentivo fiscal da companhia, seria de (R\$67.83,45 – 21.414,86) x 75%, ou seja, R\$34.701,44 de crédito presumido. Logo, a apuração de ICMS no estado de Pernambuco, sob o benefício do PRODEPE está descrito na Tabela 7, sendo:

Tabela 7

Apuração de ICMS com o PRODEPE

Débito ICMS – Saída	67.683,45
(-) Crédito ICMS – Entradas	(21.010,33)
(-) Crédito ICMS – CIAP	(404,53)

(-) Crédito Presumido (75%)	(34.701,44)
(=) Total de ICMS a Recolher	11.567,15

Fonte: Dados de Pesquisa (2023)

Para fins de análises e avaliação do projeto, deve ser recolhido à AD DIPER, uma taxa administrativa equivalente a 2% do crédito presumido, sendo neste caso: R\$34.701,44 x 2%, R\$694,03. Tornando assim, o valor de ICMS a recolher no estado de Pernambuco de R\$11.567,15 acrescido a taxa de R\$694,03.

4.6 APURAÇÃO COM INCENTIVO – RIO GRANDE DO NORTE

Diferente dos demais estados, o Programa de Estimulo do Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROEDI) estabelece o percentual de crédito presumido mediante a localização da empresa, subdividindo assim em quatro faixas, sendo: (I) Municípios da região metropolitana de Natal (Natal, Parnamirim, Macaíba, São Gonçalo do Amarante e Extremoz): 75% a 80%; (II) Mossoró: 80% a 85%; (III) Demais Municípios potiguares: 85% a 90%; (IV) Qualquer localização capaz de gerar e manter, no mínimo 8.000 empregos no Rio Grande do Norte: 90% a 95%.

Devido o atual porte da empresa em análise, não se pode optar pela quarta faixa de apuração, dessa forma, se optou por lhe enquadrar no percentual máximo de crédito presumido permitido, ou seja, 90%. De forma similar ao FAIN (PB) e PRODEPE (PE), a apuração do crédito presumido ocorrerá pela fórmula: (Débitos Totais de ICMS – Créditos Totais de ICMS) x Alíquota, ou seja, (67.683,45 – 21.414,86) x 90%, totalizando um crédito presumido de R\$41.641,73. Dessa forma, a Tabela 8 demonstra a apuração do ICMS a partir da aplicação do PROEDI, considerando o crédito presumido previamente calculado.

Tabela 8

Apuração de ICMS com o PROEDI

Débito ICMS – Saída	67.683,45
(-) Crédito ICMS – Entradas	(21.010,33)
(-) Crédito ICMS – CIAP	(404,53)
(-) Crédito Presumido (90%)	(41.641,73)
(=) Total de ICMS a Recolher	4.626,86

Fonte: Dados de Pesquisa (2023)

Além deste saldo de ICMS a recolher, a companhia é incentivada a contribuir com 3% do valor do incentivo, sendo, 0,5% para a conta do Fundo Estadual de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FUNDET) e 2,5% para o Fundo de Desenvolvimento Comercial e Industrial do Rio Grande do Norte (FDCI). Ou seja, 3% de 41.641,73, totalizando uma contribuição de R\$1.249,25. Desse modo, é possível constatar que caso a indústria estivesse localizada no Rio Grande do Norte, a mesma deveria recolher um saldo de ICMS de R\$4.626,86, acrescido de uma contribuição de R\$1.249,25 do FUNDET e FDCI.

4.7 ANÁLISE COMPARATIVA

A partir da análise comparativa entre o ICMS a recolher obtido a partir da aplicação da alíquota máxima permitida pelos incentivos fiscais dos estados: Paraíba (localização atual da empresa), Ceará, Pernambuco e Rio Grande do Norte, ou seja, estados circunvizinhos. Se percebe que

RIC - Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967	v.18	e-024013	1-19	2024
---	------	----------	------	------

diante de uma mesma base de cálculo, uma empresa pode ter uma diferença expressiva no seu imposto a recolher, diferença detalhada na Tabela 9.

Tabela 9

Análise comparativa do ICMS a recolher nos quatro estados

Estado	ICMS a Recolher	Taxas Adicionais	Imposto Efetivo
Apuração Normal	R\$ 46.268,59	R\$ 0,00	R\$ 46.268,59
Ceará	R\$ 11.567,15	R\$ 10.757,44	R\$ 22.324,59
Paraíba	R\$ 11.914,16	R\$ 97,22	R\$ 12.011,38
Pernambuco	R\$ 11.567,15	R\$ 694,03	R\$ 12.261,18
Rio Grande do Norte	R\$ 4.686,86	R\$ 1.249,25	R\$ 5.876,11

Fonte: Dados de Pesquisa (2023)

Observando a tabela acima, se percebe que o imposto a recolher sem a incidência de incentivos fiscais apresenta o maior saldo a pagar, totalizando R\$ 46.268,59, enquanto os estados Ceará, Paraíba e Pernambuco apresentam um ICMS relativamente similar, se diferenciando apenas no que tange as taxas adicionais. Dessa forma, se percebe o imposto efetivo no estado do Ceará tem um considerável aumento, enquanto Paraíba e Pernambuco se mantêm consideravelmente estáveis.

Por outro lado, dentre as quatro situações, o estado do Rio Grande do Norte apresenta o menor saldo de imposto efetivo a pagar, tal resultado converge com os achados de Monteiro (2014), que investigou a influencia dos incentivos fiscais nos saldos de impostos a recolher de uma empresa de distribuição hospitalar. Curiosamente, o estudo constatou que dentre os estados da região nordeste, o Rio Grande do Norte fornecia uma maior economia de ICMS, naquela competência.

Dessa forma, o presente estudo demonstra a guerra fiscal existente entre os diferentes estados, constatando que diante da atual legislação tributária, a decisão de onde a empresa exercerá suas atividades, pode ser uma decisão estratégica com impactos econômicos e financeiros, durante todo o seu funcionamento. Costa (2012) alertou sobre essa considerável diferença existente entre os estados nordestinos, todavia, o autor havia constatado que Pernambuco e Sergipe possuíam a maior e menor carga efetiva, respectivamente.

Entretanto, passados dez anos da pesquisa de Costa (2012) se percebe uma nova realidade, visto que, o presente estudo indica que o imposto efetivo do Ceará supera o de Pernambuco. De toda forma, o presente estudo evidencia a variabilidade de legislações existentes entre os estados, sendo assim, gatilhos que podem fomentar uma guerra fiscal, objetivando assim a atração de novos empreendimentos para o respectivo estado.

Neste caso, por exemplo, se percebe que pela ótica da redução na carga tributária, o Rio Grande do Norte seria o mais atrativo, cabendo à empresa analisar os outros fatores, como mão de obra, fornecimento de matéria prima, bens imobilizados e outros. Assim, a presente pesquisa se torna relevante devido o atual contexto de discussão sobre a PEC 45/19, que almeja unificar os impostos e modificar as legislações referentes aos incentivos fiscais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa avaliou comparativamente os impactos na apuração de ICMS em uma indústria de calçados, observando principalmente os efeitos tributários, mediante a aplicação de incentivos fiscais de quatro estados da região Nordeste, sendo: Ceará, Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte. Desta forma, foram descritas os efeitos dos incentivos no ICMS, quais as características das indústrias que se enquadram nos respectivos incentivos, até a apuração de fato, do ICMS da empresa escolhida, a partir dos incentivos de cada estado.

Devido à excessiva e complexa carga tributária, os estados buscam atrair e incentivar a execução de determinadas atividades a partir da concessão de incentivos fiscais, os quais podem decorrer de isenções, reduções ou créditos presumidos. Beneficiando assim os empreendedores, que ao obterem o respectivo incentivo, poderão desembolsar menos no pagamento de impostos, utilizando estes recursos para investir no desenvolvimento de suas empresas.

Além disso, os estados podem utilizar da concessão destes incentivos para atrair a instalação de empreendimentos por outros novos investidores. Devido à possibilidade dos demais estados também concederem incentivos, os estados podem iniciar uma disputa denominada “Guerra Fiscal”, a qual poderá ser mais ampla entre estados circunvizinhos, tal como os estados em análise.

Os resultados do estudo evidenciam a importância de estudar as normas tributárias no momento de implementação de um negócio, visto que, a legislação e suas respectivas possibilidades de concessões, podem influenciar em uma considerável redução da carga tributária empresarial. Dessa forma, é necessário realizar testes que simulem as operações comerciais das empresas, para que se alcance os melhores resultados, conforme as especificidades do negócio.

Em um cenário normal, com base nas operações da competência 03/2023, a empresa possuiria um ICMS a recolher no valor de R\$46.268,59, enquanto na apuração de maior incentivo fiscal, a companhia recolheria um valor de R\$4.626,86. Enquanto isso, os estados da Paraíba e Pernambuco apresentam incentivos relativamente próximos, enquanto o Ceará apresenta apenas uma dilatação de prazo, visto que, o incentivo deverá ser retornado ao governo no prazo estabelecido.

Desse modo, o estudo evidencia a divergência entre os requisitos para a concessão de créditos nos diferentes estados, e que apesar de circunvizinhos, uma empresa poderá ter um benefício tributário alocando suas negociações em uma localização em detrimento de outra. Quanto as limitações, o estudo destaca a dificuldade em conseguir informações de empresas que gozam dos incentivos fiscais, principalmente devido a resistência do gestor em fornecer as informações contábeis e financeiras.

Para pesquisas futuras são sugeridos que se investiguem os incentivos fiscais em outros estados, ou os impactos dos incentivos em diferentes companhias, ou em segmentos de atuação distintos. Além disso, caso ocorra alterações expressivas na legislação tributária nacional, se torna importante o estudo do cenário anterior e posterior a referida reforma, visando assim observar os impactos reais.

REFERÊNCIAS

- Abicalçados (s. d.) ABICALÇADOS analisa e faz projeções para o setor. Abicalçados. Recuperado em 1 de abril de 2022 de <https://abicalcados.com.br/noticia/abicalcados-analisa-e-faz-projecoes-para-o-setor>.
- Afonso, J. R. R., Lukic, M. R., & Castro, K. P. (2018). ICMS: Crise federativa e obsolescência. *Revista Direiro GV*, 14 (3), 986-1018.
- Alves, N. (2011). Planejamento tributário: benefícios fiscais no recolhimento de ICMS na Importação [Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade Federal de Santa Catarina]. Repositório da Universidade Federal de Santa Catarina.
- Amaro, L. S. (2021). *Direito tributário brasileiro*. Saraiva.
- Araújo, B. F. M., & Costa, D; F. (2001). Controle Interno: necessidade, implantação, custo e benefício. [Monografia, Universidade Federal de Minas Gerais]. Repositório da Universidade Federal de Minas Gerais.
- Biava Júnior, R., & Oyadomari, J. C. T. (2010). Impactos da substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 4(2), 71-91.
- Borges, H. B. (2004). *Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS*. Atlas.
- Brasil (1966). “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”. Recuperado em 20 de maio de 2022 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.
- Cabral, N. F. L. (2020). Uma revisão sobre o complexo sistema tributário nacional e a possibilidade de simplificá-lo à luz do modelo da tributação sobre consumo da maior economia do mundo, os Estados Unidos da América. [Artigo científico, Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB)].
- Campanelli, D. M. (2010). *Incentivos tributários estaduais concedidos unilateralmente e segurança jurídica*. [Dissertação, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo]. Repositório da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/5361>
- Ceará. (1979). “Decreto nº 34.508, de 04 de janeiro de 2022. Regulamenta a Lei nº 10.367, de 7 de dezembro de 1979, que dispõe acerca do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI), e dá outras providências”. Recuperado em: 07 de março 2023. De <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=425856>.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (1988). Brasília. Recuperado em 4 de março de 2023 de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Costa, L. V. M. (2012). Incentivo Fiscal do ICMS nas Empresas Industriais: Estudo Comparativo entre os Estados do Nordeste. [Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade Federal do Rio Grande do Norte]. Repositório da Universidade Federal do Reio Grande do Norte em <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/41389?mode=full>
- Ciarlini I. L. R. (2020). Os benefícios fiscais no âmbito do ICMS e os impactos da guerra fiscal. [Trabalho de Conclusão de Curso, Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais]. Repositório da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais em <https://repositorio.uniceub.br/jspui/handle/prefix/14671>
- Marion, J. C. (2020). Contabilidade Avançada. Atlas.

- Marques, B. A., Leal, D., & Rody, P. H. A. (2016) Contribuição da lei do bem para o planejamento tributário de uma unidade empresarial e a percepção dos contadores do estado do espírito santo sobre incentivos fiscais e planejamento tributário. *Revista Ambiente Contábil*, 8(2), 40-58. Doi: <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2016v8n2ID7789>
- Melo, F. S. (2007). Incentivos fiscais e segurança jurídica. Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. *MP Editores*, 137-158, 2007.
- Monteiro, A. C. F. (2014). Incentivos fiscais do icms concedidos para os estados do nordeste: um estudo de caso em uma distribuidora de produtos hospitalares. [Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade Federal do Ceará], Repositório da Universidade Federal do Ceará em <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/31005>
- Nardi, D. C. N., Garcia, R., Oliveira, S. S., Pimenta, T. R., & Carvalho, A. C. G. (2015). Planejamento Tributário na Micro e Pequena Empresa: O Papel do Contador. *Diálogos em Contabilidade: teoria e prática (Online)*, 1(3).
- Oliveira, L. L. R. (2021). O incentivo produzir aplicado as indústrias metalúrgicas no estado de Goiás. [Trabalho de Conclusão de Curso, Pontifícia Universidade Católica de Goiás]. Repositório Pontifícia Universidade Católica de Goiás. <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/1780>
- Paula, D. G. (2018) O planejamento tributário como instrumento de competitividade empresarial. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, 6(7). Doi: <https://doi.org/10.12957/rfptd.2018.36587>
- Paraíba. (1994). “Decreto nº 17.252, de 27 de dezembro de 1994. Consolida e dá nova redação ao Regulamento do FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DA PARAÍBA - FAIN, e determina outras providências”. Recuperado em: 04 de março de 2023 em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/267-decretos-estaduais/icms/icms-1994/5391-decreto-n-17-252-de-27-de-dezembro-de-1994>.
- Pernambuco. (1999). “Decreto nº 21.959, de 27 de dezembro de 1999. Regulamenta o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, nos termos da Lei Nº 11.675, de 11 de outubro de 1999, e dá outras providências.” Recuperado em: 13 de março de 2023. Em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/1999/Dec21959_99.htm.
- Pernambuco. (1999). “Lei nº 11.675, de 11 de outubro de 1999. Consolida e altera o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, e dá outras providências.” Recuperado em: 13 de março de 2023. Em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1999/Lei11675_99.htm.
- Pinto, R. O. (2016). O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviço e transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), a emenda constitucional 87 e a implicação no comércio eletrônico. [Monografia Pós-graduação, Instituto Brasiliense de Direito – IDP].
- Prado, S., & Cavalcanti, C. E. G. (2000). *A guerra fiscal no Brasil*. Fundap; Fapesp.
- Reis, L. G., Pagni, F., Ancioto, R. G., & Oliveira, M. C. P. (2016). Incentivo Fiscal à Cultura: uma análise das divulgações das sociedades anônimas do Sul do Brasil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 11(3). Doi: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v11i3.13388
- Rio Grande Do Norte. (2019). “Lei nº 10.640, de 26 de dezembro de 2019. Dispõe sobre o Programa de Estímulo ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte

(PROEDI) e dá outras providências.” Recuperado em: 09 de março de 2023. Em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=388118>.

Rocha, J. E. A., Barcelos, L. R., & Rocha, P. A. X. (2016). O planejamento tributário e a elisão fiscal. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 14(1), 203-226, 2016.

Silva, L. T., & Coutinho, L. (2019). Planejamento tributário: Aplicabilidade como instrumento financeiro de redução dos custos organizacionais. *REGRAD-Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM*. 12(1), 110-128.