

**FACULDADE DE PATOS DE MINAS – FPM
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RAIANE DA CRUZ LIMA MOREIRA

**INCENTIVOS FISCAIS COMO FORMA DE REDUZIR
TRIBUTOS: UMA ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NOS
SUBSETORES DO POLO INDUSTRIAL DE MANAUS.**

**PATOS DE MINAS
2018**

RAIANE DA CRUZ LIMA MOREIRA

**INCENTIVOS FISCAIS COMO FORMA DE REDUZIR
TRIBUTOS: UMA ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NOS
SUBSETORES DO POLO INDUSTRIAL DE MANAUS.**

Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Patos de Minas como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel sob orientação da Prof.^a. Me. Ana Clara Fonseca do Amaral.

**PATOS DE MINAS
2018**

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 9 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 11 |
| 2.1 PILARES DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO | 11 |
| 2.2 DIFERENÇA ENTRE BENEFÍCIO FISCAL E INCENTIVO FISCAL | 12 |
| 2.2.1 Renúncia Fiscal | 14 |
| 2.3 A ZONA FRANCA DE MANAUS – ZFM | 15 |
| 2.4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS | 17 |
| 3 METODOLOGIA | 19 |
| 4 RESULTADO E DISCUSSÃO | 20 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 24 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 25 |

INCENTIVOS FISCAIS COMO FORMA DE REDUZIR TRIBUTOS: UMA ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NOS SUBSETORES DO POLO INDUSTRIAL DE MANAUS.

*Raiane da Cruz Lima Moreira**
*Ana Clara Fonseca do Amaral***

RESUMO

O objetivo desse estudo é analisar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS restituído nos subsetores do Polo Industrial de Manaus – PIM, com o intuito de mostrar como esse tributo reduz a carga tributária através de programas de incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus - ZFM. Os incentivos fiscais são meios que o governo usa para promover benefícios sociais e econômicos, e tem como contrapartida uma redução nos impostos, sendo usado como ferramenta no planejamento tributário. Por meio de uma pesquisa quantitativa, com delineamento bibliográfico e documental, coletaram-se dados dos subsetores situados na região da ZFM que fazem parte do PIM através dos seus Indicadores de Desempenho disponível no site da SUFRAMA. As informações coletadas apontam números elevados de ICMS restituído para os subsetores mediante a utilização dos incentivos fiscais, especialmente no subsetor de Eletroeletrônicos. A análise dos resultados possibilitou concluir que o incentivo fiscal do ICMS restituído, causa um impacto bilionário para os subsetores, especialmente se observar que o ICMS recolhido pelo Governo do Estado do Amazonas é muito inferior ao que é repassado aos subsetores por meio do incentivo fiscal do ICMS restituído. O estudo visa contribuir para as empresas que tenham interesse em fazer uso dos incentivos fiscais.

Palavras-chave: Incentivos Fiscais, Planejamento Tributário, ICMS.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the Tax on the Circulation of Goods and Services - ICMS refunded in the subsectors of the Industrial Pole of Manaus - PIM, in order to show how this tax reduces the tax burden through tax incentive programs of the Manaus Free Trade Zone. Tax incentives are means that the government uses to promote social and economic benefits, and has as counterpart a reduction in taxes, being used as a tool in tax planning. Through a quantitative research, with a bibliographical and documentary design, data were collected from the subsectors located in the ZFM region that are part of the IMP through its Performance Indicators available on the SUFRAMA website. The information collected indicates high numbers of ICMS refunded to subsectors through the use of tax incentives, especially in the subsector of Electronics. The analysis of the results made it possible to conclude that the ICMS tax incentive refunded has a billion dollar impact on the subsectors, especially if the ICMS collected by the Government of the State of Amazonas is much lower than that which is passed on to the subsectors through the fiscal incentive of the subsector. ICMS refunded. The study aims to contribute to companies that have an interest in making use of tax incentives.

Key words: Tax Incentives, Tax Planning, ICMS.

¹ *Graduanda do curso de Ciências Contábeis concluinte no ano de 2018.

** Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE Business School – Vitória/ES.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|--|----|
| FIGURA 1 - Custos Logísticos no Brasil..... | 12 |
| FIGURA 2 - Classificação dos Benefícios Fiscais..... | 13 |
| FIGURA 3 - Áreas de atuação da SUFRAMA | 17 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|--|----|
| Gráfico 1 - Subsetor Eletroeletrônicos | 22 |
| Gráfico 2 - Subsetor - Químico | 22 |
| Gráfico 3 - Subsetor - Duas Rodas | 23 |
| Gráfico 4 - Subsetor - Mecânico..... | 23 |
| Gráfico 5 - Subsetor - Termoplástico | 24 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|-------------------------------------|----|
| Tabela 1 - Fases do Modelo ZFM..... | 16 |
| Tabela 2 - Tabela Tributos 00..... | 21 |

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

PIB – Produto Interno Bruto

ZFM – Zona Franca de Manaus

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus

PIM – Polo Industrial de Manaus

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IPi – Imposto sobre Produtos Industrializados

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

PIS – Programa de Integração Social

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

CGPRO - Coordenação-Geral de Planejamento e Programação

SAP - Superintendência Adjunta de Planejamento e Desenvolvimento Regional

1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma carga tributária elevada, de acordo com os dados da Receita Federal, no ano de 2016 essa carga tributária apresentou aumento pelo segundo ano consecutivo, atingindo o patamar de 32,38% do PIB. Sendo que a União é responsável pela maior parcela desse aumento, contribuindo com 66,5% de crescimento nominal da arrecadação e com 57% da variação total em pontos percentuais do PIB. O que contribui de forma significativa para o aumento dos custos dos serviços e também dos produtos, nesse sentido as empresas precisam de uma gestão tributária eficiente para melhorar sua competitividade no mercado.

Como afirma Formigoni (2008) os incentivos fiscais estão associados aos tributos e são usados para financiar as atividades constitucionais por ele desenvolvidas a serviço da população na área da saúde, educação e outros. O objetivo principal dos tributos é fornecer recursos para o Estado, e também atendem propósitos de natureza social, política e econômica, causando a chamada renúncia fiscal, é nesse contexto que são criados os incentivos fiscais.

Ainda de acordo com Formigoni (2008) o objetivo dos incentivos fiscais não é privilegiar o contribuinte, e sim desenvolver ações ou projetos que colaboram com a sociedade de alguma forma. Entre os tipos de incentivos existem as isenções; as reduções de alíquota e de base de cálculo; a alíquota zero; as subvenções; os créditos presumidos; os subsídios; o diferimento.

Nesse mesmo sentido Elali (2007) afirma que os incentivos fiscais são os meios utilizados para servirem à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser concedidos com o objetivo de incentivar comportamentos específicos. No Brasil, as discussões sobre incentivos fiscais tornaram-se recorrentes nas últimas décadas, principalmente no ambiente político.

Como está descrito pela Suframa, a Zona Franca de Manaus – ZFM surgiu como porto livre de impostos, ou zona de livre comércio, mas foi reestruturada em 1967, através do Decreto-Lei Nº 288/67, que determinou o uso de incentivos fiscais por trinta anos para implantação de um polo industrial, comercial e agropecuário na Amazônia. A ZFM é um modelo de desenvolvimento econômico criado pelo governo brasileiro objetivando viabilizar uma base econômica na Amazônia Ocidental e Amapá, promover a melhor integração produtiva e social dessa região.

A Zona Franca de Manaus foi criada com o objetivo de desenvolver a região da Amazônia, dessa forma, foram criados incentivos fiscais para beneficiar as empresas que ali fossem implantadas, visando alcançar a finalidade de promover a integração nacional. Segundo a Suframa o Polo Industrial de Manaus - PIM é um dos mais modernos da América Latina, reunindo indústrias de ponta das áreas de eletroeletrônica, veículos de duas rodas, produtos ópticos, produtos de informática, indústria química, dentre outros.

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços e transportes interestadual e intermunicipal e comunicações, é um imposto de competência dos Estados como previsto na Constituição de 1988. Devido a essa autonomia que o Estado detém sobre esse imposto, o ICMS é um dos responsáveis pela maior arrecadação tributária das empresas.

Nesse contexto surge a seguinte questão de pesquisa: Qual o impacto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nos subsetores do Polo Industrial de Manaus-PIM como forma de reduzir tributos?

A partir do delineamento do tema e do problema, o estudo tem o seguinte objetivo geral para esta pesquisa: analisar e relacionar o uso do ICMS frente à gestão dos incentivos fiscais para reduzir a carga tributária em subsetores do Polo Industrial de Manaus. No intuito de detalhar as etapas da pesquisa e alcançar o objetivo geral, surge os seguintes objetivos específicos: diferenciar incentivos de benefícios fiscais; especificar os tipos de incentivos fiscais; conceituar o ICMS e sua origem e analisar o ICMS recolhido e restituído no PIM.

Com relação a justificativa, o tema proposto é relevante para o responsável por gerir o imposto, para os contribuintes, que estão sujeitos à tributação aplicada, para a sociedade que deve ser cada vez mais consciente da responsabilidade de conhecer esse e os demais impostos, bem como sua aplicabilidade. Sob a visão acadêmica os incentivos fiscais não são abordados com tanta frequência, é uma área de interesse para as empresas que desejam usufruir desses benefícios, e para a sociedade que pode obter melhoria através desses incentivos, bem como para o avanço de pesquisas futuras.

Esta pesquisa está dividida em cinco seções, na primeira seção é apresentada a introdução, na segunda seção está o referencial teórico, a metodologia da pesquisa é apresentada na terceira seção. Na quarta seção está apresentada a análise de resultados e as considerações finais estão apresentadas na quinta seção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PILARES DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com Nishioka (2011) no Brasil quase 35,02% do PIB corresponde a tributos, portanto, a escolha da forma de tributação passa a ser uma questão de sobrevivência. Assim o planejamento tributário torna-se relevante para a gestão da empresa, uma vez que a carga tributária irá determinar inúmeras decisões do empresário.

Segundo Fabretti (2014) o planejamento tributário é a atividade preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que a empresa, instituição financeira, cooperativa ou associação pretende realizar. Fabretti (2014) acrescenta que o planejamento tributário deve proporcionar a maior economia possível com o objetivo de diminuir os tributos, buscando alternativas legais para que a carga tributária seja menos onerosa para o contribuinte.

Como cita Oliveira et al. (2014), redução de custos é uma estratégia muito empregada nos dias atuais, no intuito de proporcionar um resultado melhor na economia brasileira. O mesmo autor salienta que o planejamento tributário é um dos instrumentos mais importante que a empresa possui para diminuir seus custos tributários sem infringir a lei.

Diferente dos autores citados acima, Calijuri (2009) afirma que a gestão tributária deve maximizar o valor da firma, e não apenas minimizar os tributos que é o foco do planejamento tributário tradicional. Não basta reduzir os tributos, é preciso avaliar todos os custos para que a empresa atinja a maximização do seu valor, pois, é importante para a empresa uma boa rentabilidade, não apenas pagar menos tributos.

Ainda de acordo com Calijuri (2009) para maximizar o valor da empresa, propõe-se a utilização do *framework* de Scholes et. al (2014), realizando a gestão tributária em três dimensões: ‘todas as partes, todos os tributos, todos os custos’.

Para Scholes et al. (2014) no seu *framework*, todas as partes são todos os envolvidos no planejamento tributário, como a empresa, o governo, fornecedores, investidores, gestores, e operários. Segundo Calijuri (2009) o que leva a ponderar todas as partes em uma gestão tributária é que não se pode pensar na empresa de forma isolada, mas levar em consideração os sócios, os consumidores e até mesmo os seus concorrentes.

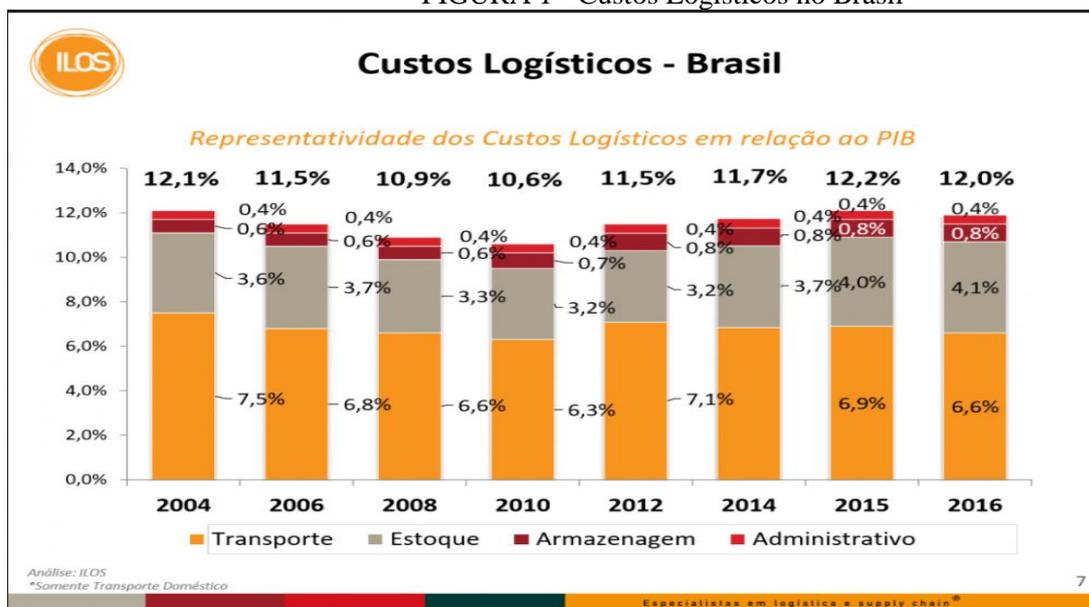
Segundo França (2015) é preciso levar em conta tanto os custos explícitos quanto os implícitos para chegar a conclusão do melhor planejamento tributário para a empresa. Como exemplos podem citar os custos com instalação, transferência, treinamentos, pessoal, etc.,

como afirma França (2015) são custos pagos antes do cálculo dos tributos, ou seja, custos pagos implicitamente.

Calijuri (2009) afirma que existem fatores tributários e não tributários, como por exemplo: avaliação de estoques, compensação, mudanças intertemporais no imposto de renda, estrutura de capital, desinvestimento e vendas de ativos, regulação das indústrias, etc.

Os custos com logística podem ser citados como exemplo de custo não tributário, pois, podem ser decisivos no momento em que a empresa opta onde será sua instalação, como afirma Nogueira e Machado (2004) o grande problema da região amazônica é de logística, devido às limitações da sua localização geográfica desfavorável do polo industrial de Manaus, gera um elevado risco às estratégias de crescimento e de competitividade das empresas instaladas.

FIGURA 1 - Custos Logísticos no Brasil



Fonte: ILOS (2017)

De acordo com o panorama Instituto ILOS (2017) os custos com a logística representam 12,3 % do PIB brasileiro, e nas empresas os custos logísticos chegam a 7,6% da receita líquida, incluindo os custos com transporte, estoque e armazenagem.

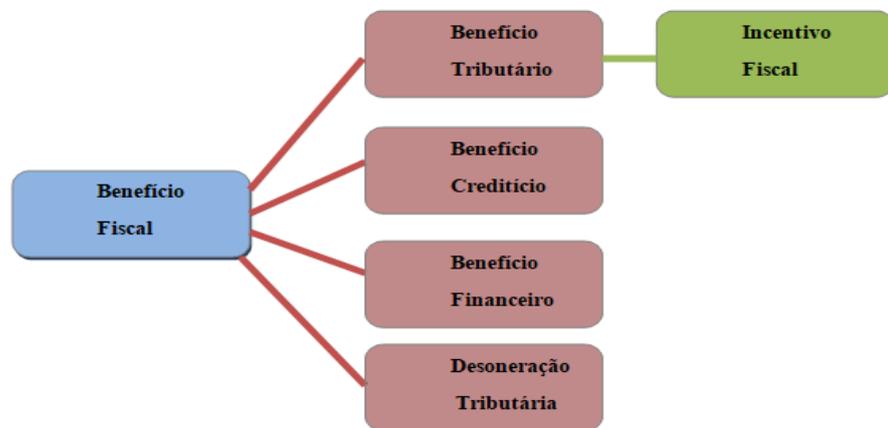
2.2 DIFERENÇA ENTRE BENEFÍCIO FISCAL E INCENTIVO FISCAL

Nas palavras de Almeida (2000) os incentivos e benefícios fiscais são muito utilizados como instrumento de política econômica em praticamente todos os países capitalistas, embora em muitos deles, especialmente nos menos desenvolvidos, não sejam

dispensadas maiores atenções ao custo financeiro que representam. Ainda segundo Almeida é comum certa confusão envolvendo algumas nomenclaturas como: renúncia de receita, benefício tributário, gasto tributário e incentivo fiscal, sendo usadas em alguns casos como se fossem sinônimas.

De acordo com Paranaíba (2011) ao tratar dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, nem todo benefício fiscal é um benefício tributário. Conforme Almeida (2000) benefício fiscal é gênero enquanto o benefício tributário é espécie.

FIGURA 2 - Classificação dos Benefícios Fiscais



Fonte: ALMEIDA (2000) Adaptado

Para Elali (2007) os incentivos fiscais são os meios utilizados para servirem à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser concedidos com o objetivo de incentivar comportamentos específicos. Assim sendo, o incentivo fiscal pode ser entendido como a supressão e/ou a redução do ônus com o recolhimento de tributos.

Ainda conforme ELALI (pag. 9, 2007) podem ser citados os seguintes elementos relacionados às figuras dos incentivos fiscais:

- i) as subvenções, que constituem um benefício de natureza financeira,
- ii) os créditos presumidos, que têm natureza complexa, ora apresentando-se como subsídio, ora como subvenção, ora como mera redução da base de cálculo dos tributos;
- iii) os subsídios, que podem ser estímulos de natureza fiscal ou comercial, para promover determinadas atividades econômicas por períodos transitórios;
- iv) transitórios;
- v) as isenções tributárias, que evitam o nascimento, por lei, da própria obrigação tributária; e
- vi) o deferimento, que representa uma isenção condicionada.

Oliveira et al. (2014) cita que o incentivo fiscal é uma renúncia total ou parcial de receita fiscal do Governo em favor de empresas públicas ou privadas com objetivo de geração de benefícios sociais e econômicos. Assim, as empresas usam os benefícios fiscais para reduzir os tributos devidos.

Como afirma Almeida (2000) benefício tributário é conhecido internacionalmente como gasto tributário *tax expenditure*, que segundo Henriques (2009) ao traduzir para o português significa renúncia de receita ou gasto tributário, que retrata a quantificação dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais.

Mas como salienta Almeida (2000) no Brasil tem-se empregado o termo benefício fiscal como sinônimo de benefício tributário, para mostrar disposições especiais à regra tributária geral.

Como descrito na Cartilha de Incentivos Fiscais (2015), os tributos que os mecanismos de incentivo fiscais atingem, nos três níveis de governo, são eles: a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e Imposto de Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ, de competência Federal; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, que compete aos Estados e o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU e Imposto Sobre Serviços - ISS, de competência municipal.

2.2.1 Renúncia Fiscal

Conforme Almeida (2000) renúncia de receita são disposições especiais à regra tributária geral com objetivo específico de alcançar grupos relativamente restritos de contribuintes, setores econômicos ou regiões geográficas, esse é um termo consagrado na terminologia orçamentária, servindo para expressar perdas de arrecadação tributária em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários (isenção, remissão, redução especial de base de cálculo ou de alíquotas, etc) concedidos pelo poder público a contribuintes de determinados setores, regiões ou mesmo pessoas físicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – 101/2000 expressa em seu parágrafo primeiro que “a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

2.3 A ZONA FRANCA DE MANAUS – ZFM

Como descrito no site da SUFRAMA, a Zona Franca de Manaus foi idealizada pelo deputado Francisco Pereira da Silva ao apresentar o Projeto de Lei nº 1.310 em outubro de 1951, que propôs a criação de um porto franco em Manaus. Esse projeto foi convertido na Lei nº 3.173 de 06 de junho de 1957, transformando o porto na ZFM. Dez anos depois entrou em vigor o Decreto-Lei Nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, que em seu artigo primeiro define a ZFM como:

Art. 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos. (DECRETO-LEI Nº 288/67).

A História da Zona Franca de Manaus está disponível no site da SUFRAMA (http://www.suframa.gov.br/zfm_historia.cfm), no qual afirma que o Decreto-Lei Nº 288/67 estabeleceu incentivos fiscais por trinta anos para implantação de um pólo industrial, comercial e agropecuário na Amazônia. O modelo de desenvolvimento possui uma área física de 10 mil km², cujo centro é a cidade de Manaus e está assentado em Incentivos Fiscais e Extrafiscais, instituídos com objetivo de reduzir desvantagens locacionais e propiciar condições de alavancagem do processo de desenvolvimento da área incentivada.

A SUFRAMA destaca que a Zona Franca possui três polos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. O polo comercial progrediu mais até o final da década de 80, quando o Brasil seguia o regime de economia fechada. Já o polo industrial é considerado a base de sustentação da ZFM, possui aproximadamente 500 indústrias de alta tecnologia gerando mais de meio milhão de empregos, diretos e indiretos, principalmente nos segmentos de eletroeletrônicos, duas rodas e químico. O polo Agropecuário abriga projetos voltados à atividades de produção de alimentos, agroindústria, piscicultura, turismo, beneficiamento de madeira, entre outras.

O histórico do modelo ZFM pode ser configurado em quatro fases distintas até chegar a fase atual. Como mostra a tabela a seguir:

TABELA 1 - Fases do Modelo ZFM

| FASES | PERÍODOS | POLÍTICA |
|------------|-------------------------|--|
| 1º Fase | de 1967 a 1975 | A política industrial de referência no país caracterizava-se pelo estímulo à substituição de importações de bens finais e formação de mercado interno. |
| 2º Fase | de 1975 a 1990 | A política industrial de referência no país caracterizava-se pela adoção de medidas que fomentasse a indústria nacional de insumos, sobretudo no Estado de São Paulo. |
| 3º Fase | de 1991 e 1996 | Entrou em vigor a Nova Política Industrial e de Comércio Exterior, marcada pela abertura da economia brasileira, redução do Imposto de Importação para o restante do país e ênfase na qualidade e produtividade. |
| 4º Fase | de 1996 a 2002 | A política industrial de referência do país caracterizava-se por sua adaptação aos cenários de uma economia globalizada e pelos ajustes demandados pelos efeitos do Plano Real, como o movimento de privatizações e desregulamentação. |
| Fase atual | De 2002 até dias atuais | Entra em vigor a Política de Desenvolvimento Produtivo (PDP) em aprofundamento da Política Industrial Tecnológica e de Comércio Exterior (PITCE), que prevê maior eficiência produtiva e capacidade de inovação das empresas e expansão das exportações. |

Fonte: SUFRAMA

2.3.1 Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA

Como expressa o artigo 10 do Decreto-Lei Nº 288, de 28 de Fevereiro de 1967, a administração da Zona Franca de Manaus será exercida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus, entidade autárquica, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior com personalidade jurídica e patrimônio próprio, com autonomia administrativa e financeira, com sede na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas.

Com está expresso na própria história da SUFRAMA (http://www.suframa.gov.br/suframa_o_que_e_suframa.cfm), desde 1989, há em sua jurisdição sete Áreas de Livre Comércio - ALCs, criadas com objetivo de desenvolver os municípios que são fronteiras internacionais na Amazônia e integrá-los ao restante do país, por meio da extensão de alguns benefícios fiscais do modelo ZFM. Na figura 3 estão indicadas as áreas de atuação da SUFRAMA.

FIGURA 3 - Áreas de atuação da SUFRAMA



Fonte: Google imagens

2.4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

De acordo com a Cartilha de Transferências Constitucionais do Tesouro Nacional (2014) o ICMS foi instituído inicialmente pelo Código Tributário Nacional – CTN, através da Lei Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – no art. 52. E subsequente houve alterações provocadas pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. As normas gerais do ICMS estão contidas na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir. Lei que trata das disposições para a cobrança do ICMS intraestadual e interestadual, estabelecendo um marco regulatório inovador do sistema tributário nacional, aproximando-o das regras internacionais, inclusive no sentido de desonerar as exportações de impostos sobre o consumo.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conhecido pela sigla ICMS, é de competência dos Estados e do Distrito Federal, como está previsto na Constituição de 1988, em seu art.155, inciso II:

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;. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988).

De acordo com a Secretaria de Estado de Fazenda é um Imposto não-cumulativo que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. É uma das principais fontes de recursos financeiros para a realização das ações governamentais.

A Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais do Estado do Amazonas é definida pela Lei Nº 2.826, de 29 de Setembro de 2003 em seu artigo primeiro, e o parágrafo único afirma que esses incentivos visam “à integração, expansão, modernização e consolidação dos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal, agropecuário e afins com vistas ao desenvolvimento do Estado”.

Ainda de acordo com a referida lei os incentivos fiscais são atribuídos às empresas industriais e agroindustriais na forma de crédito estímulo, diferimento, isenção, redução de base de cálculo e crédito fiscal presumido do ICMS. Esses incentivos estão com a validade prevista até 5 de outubro de 2023.

De acordo com a Suframa Crédito Estímulo é o que a empresa deixará de recolher em ICMS, com o objetivo de estimular à produção na saída dos produtos. Como está expresso no art. 13 da Lei 2.826/03 o crédito estímulo do ICMS, será concedido por produto, observado tratamento isonômico, com a aplicação dos percentuais 90,25%; 75% e 55%, a depender da especificação de cada produto.

A Suframa menciona que “Diferimento é a transferência do recolhimento do ICMS devido para o momento das saídas dos bens”. E pode ser aplicado em algumas hipóteses como: importação do exterior de matérias-primas e materiais secundários para a produção de alguns produtos como embarcações e balsas, auto-rádio; veículos utilitários, brinquedos e mais alguns produtos e hipóteses que estão previstas no art. 14 da Lei 2.826/03.

Com relação ao Crédito Fiscal Presumido o art. 15 dispõe:

As indústrias de bens finais incentivadas por esta Lei farão jus a crédito fiscal presumido de regionalização, equivalente a alíquota interestadual do ICMS vigente nas vendas das regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo, para o Estado do Amazonas sobre o valor de aquisição do bem intermediário. (LEI Nº 2.826 DE 29/09/2003).

Referente a Isenção o art. 17 expressa que ficam isentos do – ICMS algumas operações, entre elas: de saídas internas de insumos produzidos no Estado ou importados do exterior e de saídas internas de insumos, realizadas por empresa incentivada nos termos desta Lei.

A Redução de Base de Cálculo está descrita no art. 18, que indica que os incentivos fiscais concedidos de redução de base de cálculo se aplicam ao percentual de 55% quando se referir a importação do exterior de matérias-primas e materiais secundários para emprego no processo produtivo de placas de circuito impresso montadas. E de 64,5% quando da importação do exterior de matérias-primas e materiais secundários para emprego no processo produtivo de bens de capital.

Como previsto na Lei Estadual Nº 2.826/03 no art. 19 para usufruir dos incentivos fiscais as empresas deverão atender algumas exigências tais como: implantar o projeto técnico e de viabilidade econômica, manter programas de benefícios sociais para os seus empregados, manter programas de gestão de qualidade, meio ambiente e de segurança e saúde ocupacional, entre outras.

3 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos foi realizada uma pesquisa bibliográfica, que de acordo com Prodanov (2013) é produzida através de material já publicado, composto por livros, revistas, periódicos e artigos científicos, monografias, dissertações, teses, internet, entre outros, com o propósito do pesquisador ter acesso ao material escrito sobre o assunto da pesquisa. A coleta de dados foi efetuada a partir de uma pesquisa documental, como descrito por Prodanov (2013) a pesquisa documental é usada para organizar informações que se encontram dispersas, possibilitando um novo significado como fonte de consulta.

A pesquisa em questão será realizada através de indicadores de desempenho do Polo Industrial de Manaus-PIM, sendo esse um dos mais modernos da América Latina, reunindo indústrias de ponta das áreas de eletroeletrônica, veículos de duas rodas, e diversos produtos. Esses indicadores são disponibilizados pela SUFRAMA que destaca: “é uma publicação eletrônica mensal que fornece informações estatísticas das atividades do PIM tornando-as de conhecimento público e de subsídio para o governo na formulação de políticas industriais”. Esses indicadores são analisados e transformados em relatórios pela Coordenação-Geral de Planejamento e Programação Orçamentária-CGPRO, e estão disponíveis na página da

SUFRAMA por meio do endereço eletrônico (<http://site.suframa.gov.br/assuntos/modelo-zona-franca-de-manaus/polo-industrial>).

O relatório mais recente foi publicado dia vinte e um de setembro de dois mil e dezoito, referente ao período de 2013 – 2018. Para o estudo, foram analisados os dados pertinente a movimentação do ICMS por subsetores de atividade, cuja tributação é efetivada sobre os valores faturados na saída dos produtos, referente ao ano de 2013 a 2017. O ano de 2018 não foi analisado por possuir apenas dados parciais, e os anos analisados em questão são satisfatórios para atingir o propósito da pesquisa.

Para alcançar os objetivos propostos, optou-se por uma pesquisa descritiva, que de acordo com Silva & Menezes (2005), propõe-se a descrever as características de alguma população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é quantitativa, conforme Mattar (2012), a pesquisa quantitativa busca validar hipóteses por meio da utilização de dados estruturados, estatísticos, com análise de um grande número de casos representativos, recomendando um curso final da ação, de forma a quantificar os dados e generalizar os resultados da amostra para os interessados, através de alguma forma de análise estatística.

Os dados quantitativos obtidos serão analisados e levantados por meio de gráficos. Pois, de acordo com Marconi & Lakatos (2017) a análise de amostras de dados quantitativos, pode incluir o resumo dos dados em tabelas de frequências, representações gráficas, e a estimativa de parâmetros ou indicadores estatísticos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

De acordo com a SUFRAMA as empresas estabelecidas no Polo Industrial de Manaus tem uma política tributária diferenciada do restante do país, oferecendo benefícios locais, objetivando minimizar os custos da região amazônica. Possui diversas isenções e benefícios tributários, oferecidos pelas três esferas do Estado: Federal, Estadual e Municipal. A concessão de tais benefícios fiscais implica uma redução na carga tributária, com o intuito de analisar parte destes custos serão utilizados os valores referentes ao seguinte imposto: I. ICMS recolhido e II. ICMS restituído.

Como afirma Martins (2017) no manual de contabilidade societária, o ICMS a recolher é uma obrigação das empresas com o Governo Estadual. Ainda de acordo com Martins (2017) é um imposto apurado pelo valor que ocorre sobre as vendas, deduzindo esse

imposto das compras em certo tempo, gerando uma obrigação da empresa de pagar em meses subsequentes, de acordo com o prazo estabelecido pelo Governo Estadual.

O Decreto Nº 12.814-A/90 do Estado do Amazonas trata dentre outros assuntos da restituição do ICMS. De acordo com o parágrafo primeiro do artigo primeiro, o benefício fiscal da restituição, ocorre na devolução total ou parcial do montante do imposto, pelo Governo Estadual, junto ao efetivo recolhimento do tributo.

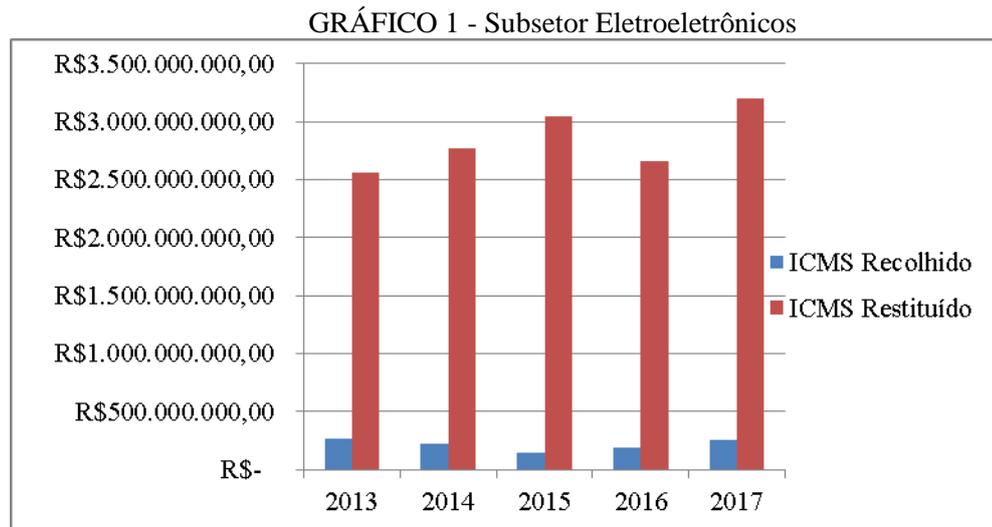
A utilização desse imposto é escolhida de forma estratégica, pois de acordo com a Receita Federal do Brasil é um dos responsáveis pela maior parte da arrecadação tributária ligada as indústrias no Brasil. Como pode ser visto na tabela 2:

TABELA 2 - Tabela Tributos 00

| Tributo/ Competência | 2015 | | | 2016 | | |
|---------------------------------|---------------------|--------------|--------------|---------------------|--------------|--------------|
| | R\$ milhões | % PIB | % | RS milhões | % PIB | % |
| Total Receita Tributária | 1.925.451,14 | 32,11 | 100 | 2.027.014,48 | 32,38 | 100 |
| Governo Federal | 1.316.253,83 | 21,95 | 68,36 | 1.383.758,72 | 22,11 | 68,27 |
| IRPJ | 104.910,17 | 1,75 | 5,45 | 131.180,67 | 2,1 | 6,47 |
| IPI | 48.048,71 | 0,8 | 2,5 | 41.851,41 | 0,67 | 2,06 |
| COFINS | 199.876,00 | 3,33 | 10,38 | 201.517,28 | 3,22 | 9,94 |
| CSLL | 59.146,89 | 0,99 | 3,07 | 66.759,99 | 1,07 | 3,29 |
| IOF | 34.681,05 | 0,58 | 1,8 | 33.644,72 | 0,54 | 1,66 |
| FGTS | 118.322,54 | 1,97 | 6,15 | 124.713,45 | 1,99 | 6,15 |
| PIS/PASEP | 52.589,86 | 0,88 | 2,73 | 52.834,19 | 0,84 | 2,61 |
| Demais Tributos | 698.678,61 | 11,65 | 36,28 | 731.257,01 | 11,68 | 36,09 |
| Governo Estadual | 489.263,46 | 8,16 | 25,41 | 514.841,11 | 8,23 | 25,4 |
| ICMS | 396.513,09 | 6,61 | 20,59 | 412.856,99 | 6,6 | 20,37 |
| IPVA | 36.218,71 | 0,6 | 1,88 | 39.012,85 | 0,62 | 1,92 |
| Demais Tributos | 56.531,66 | 0,95 | 2,94 | 62.971,27 | 1,01 | 3,11 |
| Governo Municipal | 119.933,85 | 2 | 6,23 | 128.414,66 | 2,05 | 6,34 |
| ISS | 54.820,00 | 0,91 | 2,85 | 54.622,10 | 0,87 | 2,69 |
| IPTU | 31.690,82 | 0,53 | 1,65 | 37.561,70 | 0,6 | 1,85 |
| Demais Tributos | 33.423,03 | 0,56 | 1,73 | 36.230,86 | 0,58 | 1,8 |

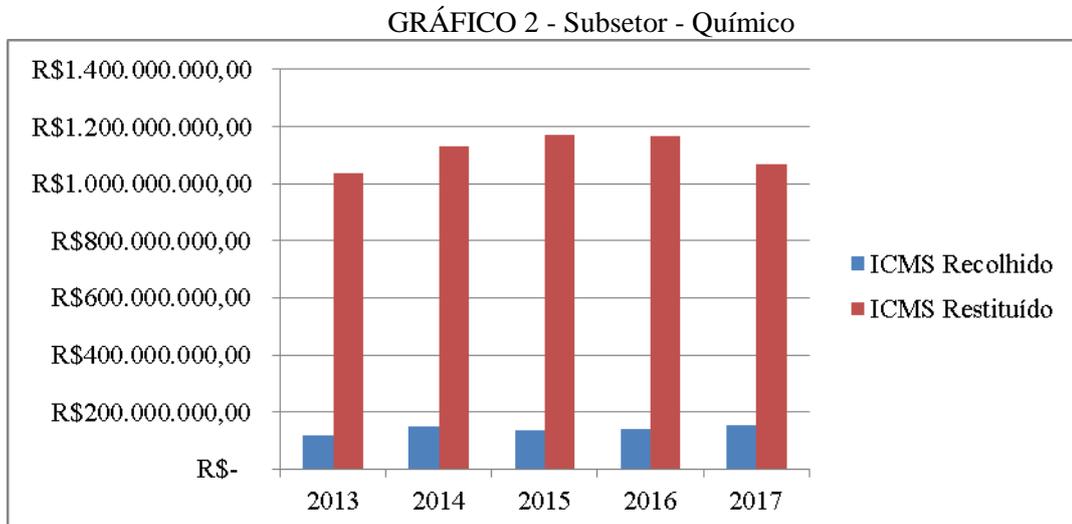
Fonte: Receita Federal (2017, pag. 15) – Adaptado pela acadêmica

De acordo com o Decreto Lei Nº 12.814-A/90 a restituição do ICMS varia de um percentual de 55% a 100%, dependendo do tipo de produto fabricado. Os subsetores que fazem parte do PIM são: Eletroeletrônico; Químico; Duas rodas; Mecânico; Termoplástico; Metalúrgico; Isqueiros, canetas e barbeadores descartáveis; Brinquedos; Relojoeiro; Ótico; Bebidas; Mineral não metálico; Beneficiamento de borracha; Papel e papelão; Naval; Produtos Alimentícios; Têxtil; Mobiliário; Editorial e gráfico; Vestuário e calçados; Diversos; Madeireiro; Material de limpeza e velas. Devido ao grande número de subsetores, foram analisados subsetores com maior representatividade do PIM, e os mesmos possuem um alto índice de restituição de ICMS referentes aos anos de 2013 a 2017.



FONTE: CGPRO/SAP - Elaborado pela acadêmica

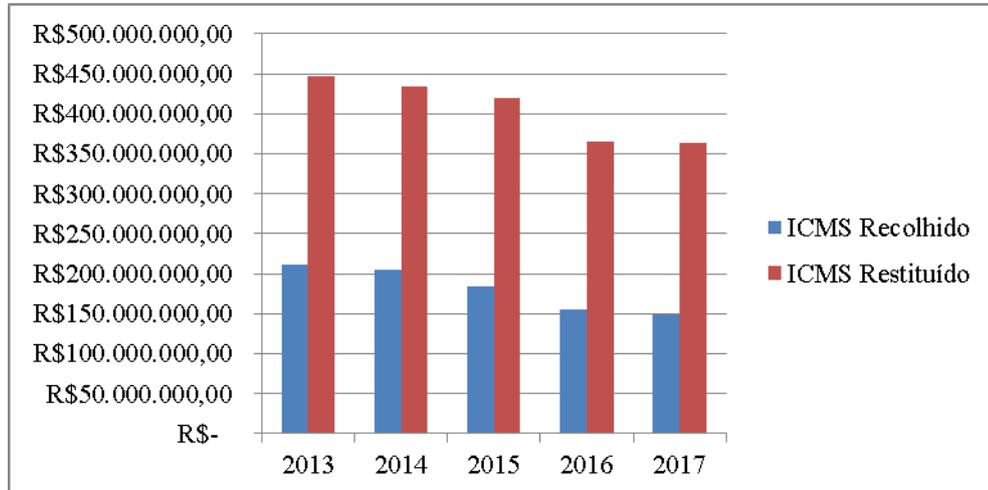
De acordo com o gráfico 1 o subsetor de eletroeletrônicos é o setor que mais apresenta ICMS restituído, com um valor superior a 50% em relação ao valor total de ICMS restituído, em todos os anos analisados. De acordo com a Suframa esse subsetor é o que apresenta o maior faturamento no PIM, e em 2016/2017 teve um crescimento anual de 21,62%.



Fonte: CGPRO/SAP - Elaborado pela acadêmica

Como mostra o gráfico 2, o subsetor Químico é o segundo setor com maior índice de restituição de ICMS, com um percentual acima de 20%, com exceção do ano de 2017 que apresentou um percentual de 18,59%. Esse subsetor de atividades tem grande participação no faturamento do PIM, mas teve uma grande queda nos anos de 2014 e 2015, saltando de mais de dez bilhões em 2013 para menos de 2 bilhões nos anos citados acima. Mas superou essa queda em 2016 passando de onze bilhões no faturamento.

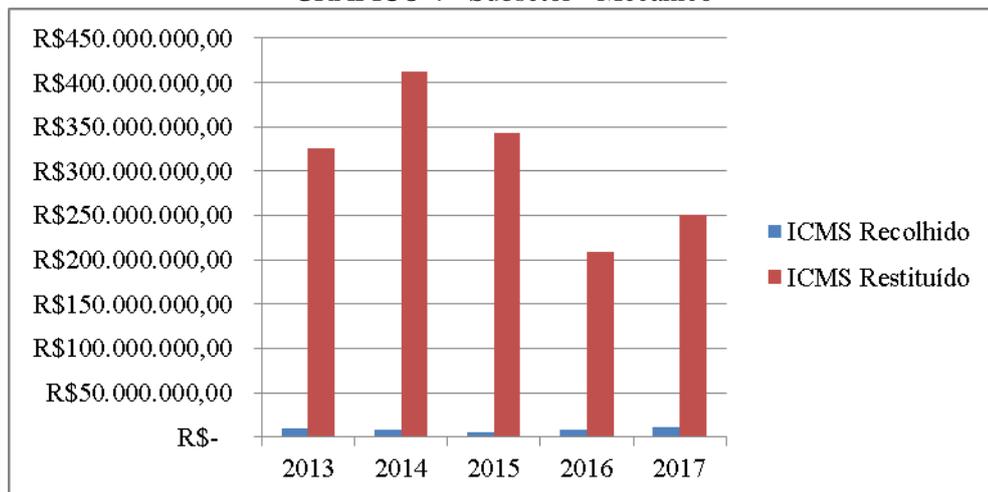
GRÁFICO 3 - Subsetor - Duas Rodas



Fonte: CGPRO/SAP - Elaborado pela acadêmica

Conforme o gráfico 3 o subsetor duas rodas é o terceiro a obter maior índice de restituição de ICMS, porém sofre quedas, começa com quase 9% em 2013, e vai caindo nos demais anos, com um índice de 6,32% em 2017. De acordo com a Suframa até janeiro de 2018, o subsetor de duas rodas representava 13,63% no faturamento do PIM, perdendo apenas para o subsetor de eletroeletrônicos e bens de informática.

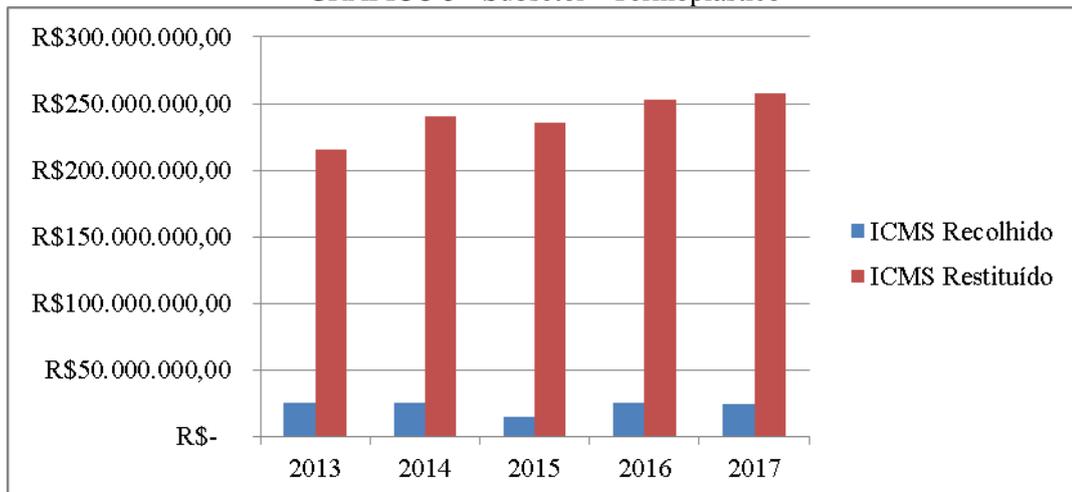
GRÁFICO 4 - Subsetor - Mecânico



FONTE: CGPRO/SAP - Elaborado pela acadêmica

Como está explícito no gráfico 4 o subsetor Mecânico se manteve em quarto lugar até o ano de 2015, mas no ano de 2016 perdeu essa posição e deu lugar ao subsetor metalúrgico. Dos subsetores analisados, esse é o que possui o menor faturamento do PIM, apenas 5,01%.

GRÁFICO 5 - Subsetor - Termoplástico



FONTE: CGPRO/SAP - Elaborado pela acadêmica

De acordo com o gráfico 5 o subsetor de Termoplástico se manteve na quinta posição, com um crescimento nos últimos dois anos, com exceção do ano de 2015, que deu lugar ao setor de metalurgia. Esse subsetor também possui uma parcela no faturamento do PIM, chega a um percentual de quase 6,7%, acima dos quatro bilhões em todos esses anos e um crescimento anual de 6,68% em 2016/2017.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS por meio de programas de incentivos reduz de forma significativa à carga tributária, com um impacto bilionário, especialmente em alguns subsetores do PIM (Polo Industrial de Manaus). Segundo os Indicadores de Desempenho do PIM só no ano de 2017 o Governo Estadual devolveu às empresas um montante superior a R\$ 5,5 bilhões em ICMS Restituído. Em todos os subsetores analisados o valor de ICMS a recolher por parte das empresas é consideravelmente menor do que o ICMS restituído.

É importante salientar que a Zona Franca de Manaus possui um regime especial de incentivos fiscais, cujo objetivo é reduzir os custos locacionais e ampliar a competitividade. No entanto, há muito que investir em infraestrutura, e a logística do Polo Industrial está longe do desejável, sendo apontado em alguns estudos como o de Nogueira (2004), como o custo mais oneroso para as empresas devido à distância em relação ao restante do país e às más condições de nossa malha rodoviária.

Em que pese as contribuições de Scholes (2014) através de seu *framework*, onde afirma que para realizar um bom planejamento tributário é preciso analisar todos os custos,

todas as partes e todos os tributos, ou seja, analisar somente a redução de tributos não garante uma gestão tributária eficiente.

Utilizando-se dessa mesma argumentação, Calijuri (2009) afirma que a gestão tributária deve maximizar o valor da empresa. Para que isso ocorra é preciso avaliar todos os custos do processo. Assim, é importante para a empresa uma boa rentabilidade, não apenas pagar menos tributos.

Diante do exposto, em relação à redução na carga tributária com base no incentivo fiscal do ICMS, é notório o impacto que este causa nos subsetores do PIM. Para as empresas que já estão instaladas e operando em pleno vapor, os incentivos concedidos certamente são um diferencial no quesito competitividade.

Mas para empresas que objetivam fazer uso de algum incentivo fiscal e mudar para a região da ZFM ou qualquer outra região, analisando somente esses benefícios fiscais, pode não ser tão viável do ponto de vista financeiro. É necessário fazer um estudo para analisar a viabilidade desse processo. E como sugestão de pesquisas futuras pode ser realizado um estudo teórico-empírico para analisar os impactos financeiros que uma empresa sofre ao adotar incentivos fiscais ao analisar somente a carga tributária pra efeito de estudo de viabilidade do negócio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do TCU**. n. 84, p. 19-62, 2000.

____BRASIL. **Decreto-Lei N° 288 de 28 de Fevereiro de 1967. Regulamenta o Del 288, De 28/2/1967, que altera as disposições da Lei 3173, de 6/6/1957 e cria a Superintendência da Zona Franca De Manaus - Suframa.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del10288.htm. Acesso em: setembro de 2018.

____BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: setembro de 2018.

____BRASIL. **Lei complementar 87/96 - Tesouro Nacional - Ministério da Fazenda.** Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_lei_kandir.pdf>. Acesso em: setembro de 2018.

____BRASIL. **Lei N° 2.826 de 29 DE Setembro de 2003. Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências.** Disponível em:

<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202003/Arquivo/LE_2826_03.htm>. Acesso em: setembro de 2018.

___BRASIL. Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**. Disponível em:

<<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/icms/>>. Acesso em: setembro de 2018.

CALIJURI, Mônica. Avaliação da Gestão Tributária a partir de uma perspectiva Multidisciplinar. **Tese Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo**, São Paulo, 2009.

___ **Cartilha sobre uso de incentivos fiscais**. Disponível em:

<http://www.fecomercio.com.br/upload/_v1/2015-07-30/13544.pdf>. Acesso em: outubro 2018.

___RECEITA FEDERAL. Ministério da Fazenda. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados>> Acesso em ago. 2018.

CALIJURI, Mônica. **Avaliação da Gestão Tributária a partir de uma perspectiva Multidisciplinar**. Tese Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo, 2009.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, v. 1, n. 1, p. 37-66, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário para os cursos de administração e Ciências Contábeis** / Láudio Camargo Fabretti; Dilene Ramos Fabretti. – 10. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

FORMIGONI, Henrique; **A influência dos Incentivos Fiscais Sobre a Estrutura de Capital e a Rentabilidade das Companhias Abertas Brasileiras Não Financeiras** Tese Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FRANÇA, Carime Jabour de *et al.* Tributação Implícita e Clientelas, Arbitragem, Restrições e Fricções. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 7, n. 1, p. 5-18, 2015.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARTINS, Eliseu et. al., **Manual de contabilidade societária** 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa**. Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. -. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing/Metodologia, planejamento, execução e análise**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elisão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração**. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

NOGUEIRA, C. L., MACHADO, W. V. **Logística: um desafio à competitividade do Polo industrial de Manaus**, XXIV ENEGEP – Florianópolis, SC, 3 a 5 de Novembro de 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins et. al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

____PANORAMA INSTITUTO ILOS -**Custos Logísticos no Brasil** -2017

PARANAIBA, Adriano de Carvalho; MIZIARA, Fausto. **Incentivos Fiscais: Uma hermenêutica tributária das políticas de desenvolvimento industrial regional**. 63 ed Reunión Anual da SBPC, 2011.

PRODANOV, Cleber Cristiano. FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico** 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SCHOLES, *et al.* **Taxes and Business Strategy: a Planning Approach**. Prentice Hall, 2014, FifthEdition.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005.