

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ISADORA BRAGA COSTA SANTOS

**DECISÕES FINANCEIRAS SOBRE O INCENTIVO FISCAL DESENVOLVE: UM
ESTUDO DE CASO DA INDÚSTRIA X EM VITÓRIA DA CONQUISTA EM 2013**

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2014

ISADORA BRAGA COSTA SANTOS

DECISÕES FINANCEIRAS SOBRE O INCENTIVO FISCAL DESENVOLVE: UM ESTUDO DE CASO DA INDÚSTRIA X EM VITÓRIA DA CONQUISTA EM 2013

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito necessário para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Planejamento Tributário

Orientador: Prof. Me. Carlos Alberto Góes de Carvalho

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2014

S235d Santos, Isadora Braga Costa.

Decisões financeiras sobre o Incentivo Fiscal Desenvolve: estudo de caso da indústria X em Vitória da Conquista em 2013/ Isadora Braga Costa Santos, 2014.

79.: il.; algumas col.

Orientador (a): Carlos Alberto Goés de Carvalho.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação), Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2014.

Referências: f. 87-92.

1. Planejamento tributário. 2. Incentivo Fiscal Desenvolve. I. Carvalho, Carlos Alberto Goés de. II. Universidade Estadual do Sudoeste Bahia. III.T.

CDD: 343.04

ISADORA BRAGA COSTA SANTOS

DECISÕES FINANCEIRAS SOBRE O INCENTIVO FISCAL DESENVOLVE: UM ESTUDO DE CASO DA INDÚSTRIA X EM VITÓRIA DA CONQUISTA EM 2013

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito necessário para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Planejamento Tributário

Vitória da Conquista, 6 de agosto de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Carlos Alberto Góes de Carvalho
Mestre em Contabilidade pela FVC
Professor Adjunto da UESB – Orientador

Abmael da Cruz Farias
Mestre em Ciências Sociais pela PUC/SP
Professor Assistente da UESB

Jorge Luiz Santos Fernandes
Mestre em Contabilidade pela FVC
Professor Assistente da UESB

Ao cidadão que sonha em ver os tributos convertidos em saúde e educação para todos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao bom Deus, que além de me conceder o dom da vida, presenteou-me com sabedoria para vivê-la. À Nossa Senhora, que intercede a Ele por mim. Aos meus pais, Ana e Paulinho, que além de pernas, deram-me asas para voar em busca de meus sonhos. Aos meus padrinhos, Rosana e Junior, que me acolheram em seu lar como filha e a Vitinho e Gui que me fizeram de irmã mais velha. Aos meus avós, Camila e Agnaldo, que mostraram-me que desistir também é ato de coragem. Aos meus irmãos, Dudu, Sofia e Manu, companheiros para toda vida. A Diego que, apesar da distância, todos os dias esteve ao meu lado. Aos mestres, em especial, a Carlos Góes, meu professor incentivador. Obrigada!

Ama-se mais o que se conquista com esforço.
(BENJAMIN DISRAELI)

RESUMO

A redução de custos é um dos maiores objetivos perseguidos dentro de uma organização. O planejamento tributário é o melhor recurso ao qual a empresa pode se propor a utilizar na busca desse alvo, pois não interfere na qualidade de seus produtos e serviços. Assim, este trabalho monográfico apresenta o incentivo fiscal DESENVOLVE como uma estratégia da economia de tributos, apontando o melhor aproveitamento das opções disponíveis do ponto de vista financeiro. Para tanto, buscou responder, por meio de um estudo de caso com abordagem quantitativa, o que é o incentivo fiscal DESENVOLVE, como se contabiliza esta subvenção governamental, quais os critérios que a empresa adota para definir a data do pagamento do incentivo fiscal DESENVOLVE e que cálculo poderia indicar o melhor prazo para o pagamento da parcela incentivada do ICMS. No tocante à coleta de dados junto a Indústria X, fez-se uso de entrevistas, questionário e coleta documental através de *check-list* e observação, os quais foram analisados de forma descritiva, tendo como delimitação temporal o ano de 2013. Assim, feito um cálculo do retorno financeiro que o valor incentivado pelo DESENVOLVE pode proporcionar caso aplicado em caderneta de poupança, identificou-se que o menor custo de oportunidade encontra-se na dilação do prazo para recolhimento do ICMS no 12º mês após sua apuração.

Palavras-chave: Incentivo Fiscal Desenvolve. ICMS. Indústria.

ABSTRACT

The cost reduction is one of the most pursued goals inside an organization. The tax planning is the best available resource in which an organization can use to reach the former goal, because it does not interfere in the product's quality. In this way, this paper wants to present the DESENVOLVE, a bahian tax incentive, as a tax saving strategy, showing its best usage in a financial viewing, observing the available options. For this, it was developed a study case with a quantitative approaching, answering what the DESENVOLVE means, how the government subsidy relative values are deduced in the accounting, which criteria is adopted by the organization to define the best DESENVOLVE payday and which formula could indicate the best term for the ICMS encouraged installment. Regarding the data collect inside the organization X, interviews, questionnaires and documentary collect using the checklist and observation are done, analyzing them in a descriptive mode, taking the year 2013 as sample for the study case. So, calculating the financial return of DESENVOLVE encouraged value can provide and applying it in a saving account, the smallest opportunity cost was found in the term extension for the ICMS collecting after the 12th month after its calculation.

Keywords: DESENVOLVE incentive tax. ICMS. Industry.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxograma do procedimento para habilitação ao DESENVOLVE.....	42
Figura 2 – Lançamento em razonetes na Apuração do ICMS.....	46
Figura 3 – Pagamento Antecipado da Parcela Incentivada pelo DESENVOLVE.....	46
Figura 4 – Dilação e pagamento da Parcela Incentivada pelo DESENVOLVE	47
Figura 5 – Onde encontrar os produtos da Indústria X.....	51
Figura 6 – Resumo da Apuração do ICMS referente a janeiro/2013 da Indústria X.....	53
Figura 7 – Razão da Conta Juros DESENVOLVE a Pagar em fevereiro de 2013 da Indústria X.....	55
Figura 8 – Melhor Opção para Recolhimento do ICMS DESENVOLVE dilatado	58

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estado da Arte sobre Incentivo Fiscal DESENVOLVE em maio de 2014	21
Quadro 2 – Distinction between Financial Accounting, and Cost and Management Accounting	25
Quadro 3 – Vertentes da Contabilidade	26
Quadro 4 - Modalidades de Adesão ao Programa Desenvolve	35
Quadro 5 – Condições de diferimento para o lançamento e pagamento do ICMS	37
Quadro 6 – Percentuais dos descontos por anos de antecipação, segundo a classe de enquadramento.....	40
Quadro 7 – Contabilização do ICMS da Indústria X em 31 de Janeiro de 2013	54
Quadro 8 – Lançamento mensal dos juros do DESENVOLVE	55
Quadro 9 – Pagamento do ICMS DESENVOLVE	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Contabilização do ICMS.....	32
Tabela 2 – Média de rendimento da poupança em 2013.....	57

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEPRAM	Conselho Estadual de Proteção Ambiental
CIAP	Crédito de ICMS do Ativo Permanente
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTN	Código Tributário Nacional
DESENVOLVE	Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia
DPD	Declaração de Apuração do Programa DESENVOLVE
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IGP-M	Índice Geral de Preços de Mercado
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
PIB	Produto Interno Bruto
RICMS/BA	Regulamento do ICMS do Estado da Bahia
TJLP	Taxa Referencial de Juros a Longo Prazo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 TEMA	16
1.2 OBJETIVOS	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 PROBLEMATIZAÇÃO	17
1.3.1 Questão-Problema	17
1.3.2 Questões Secundárias	17
1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA	17
1.5 JUSTIFICATIVA	18
1.6 RESUMO METODOLÓGICO	19
1.7 VISÃO GERAL	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 ESTADO DA ARTE	20
2.2 MARCO CONCEITUAL	22
2.3 MARCO TEÓRICO	24
2.3.1 Contabilidade e suas Vertentes	24
2.3.2 ICMS	27
2.3.2.1 Não Cumulatividade	28
2.3.2.2 Livros Fiscais	29
2.3.2.2.1 Livro de Registro de Entradas.....	29
2.3.2.2.2 Livro de Registro de Saídas	30
2.3.2.2.3 Livro de Apuração do ICMS.....	31
2.3.2.3 Contabilização do ICMS	31
2.3.3 Incentivo Fiscal DESENVOLVE	33
2.3.3.1 Objetivos do DESENVOLVE	33
2.3.3.2 Incentivos	35
2.3.3.2.1 Diferimento	35
2.3.3.2.2 Dilação de Prazo.....	38
2.3.3.2.3 Liquidação Antecipada Da Parcela Incentivada.....	39
2.3.3.3 Conselho Deliberativo e Habilitação ao Programa	41
2.3.3.4 Deveres e Sanções	42

2.3.4 Contabilização de Incentivos Fiscais.....	44
3 METODOLOGIA	48
4 ESTUDO DE CASO.....	50
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
REFERÊNCIAS.....	62
APÊNDICES	65
APÊNDICE A - ANÁLISE DOCUMENTAL/CHECK-LIST.....	65
APÊNDICE B – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA COM O GESTOR.....	66
APÊNDICE C – TRANSCRIÇÃO DO QUESTIONÁRIO APLICADO À CONTABILIDADE	68
APÊNDICE D – PLANILHA DE CÁLCULO PARA MELHOR OPÇÃO DO DESENVOLVE.....	70
ANEXOS	76
ANEXO A – TABELA I DO REGULAMENTO DO DESENVOLVE.....	76
ANEXO B – TABELA II DO REGULAMENTO DO DESENVOLVE	78

1 INTRODUÇÃO

O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE) é um incentivo fiscal aplicado sobre as operações nas quais incidem o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de responsabilidade do Estado da Bahia. Entender melhor o funcionamento desse incentivo leva o beneficiário, no caso, a indústria, a tomar as melhores decisões entre as condições de pagamento oferecidas pelo Estado: antecipar o pagamento do imposto e ter maior desconto ou adiar o vencimento e ter maior prazo para quitar a dívida.

A carga tributária brasileira apresenta-se, ainda que de forma empírica, como uma das maiores, senão a maior, queixa dos empresários. Uma solução eficiente para esse problema seria a conquista de um incentivo fiscal que gera economia perceptível à empresa beneficiária, surgindo daí diversos cursos direcionados à explicação de como elaborar projetos de habilitação às exigências para aderir o incentivo e/ou ensinando como apurar e escriturar o incentivo fiscal, movimentando um mercado paralelo que busca atender essa necessidade das empresas de poderem, através da economia de tributos, tornarem-se mais prósperas.

Nesta perspectiva, a subvenção governamental DESENVOLVE pode proporcionar economia e desenvolvimento para a empresa industrial que se habilitar, bem como a região na qual ela está inserida.

A importância da realização deste estudo baseia-se na identificação de qual seria a melhor opção quanto ao prazo de pagamento da parcela de ICMS incentivada, de forma que pudesse ser aplicado a qualquer segmento da indústria, através de uma análise de custo de oportunidade entre garantir o desconto máximo oferecido pelo incentivo ou aproveitar o maior prazo concedido por este.

Este assunto surge da necessidade da redução das despesas no setor industrial baiano, para garantir a competitividade das empresas desta unidade da federação em relação às empresas de outros estados a fim de garantir sua continuidade e lucratividade.

Por se tratar de um incentivo fiscal sobre o ICMS, um imposto de responsabilidade dos estados, o campo de estudo restringe-se a uma empresa industrial que já possui o incentivo desde a sua constituição e que já recebeu o mesmo incentivo, por motivos diferentes, uma segunda vez, podendo, se assim interessar, usufruir dos resultados desta pesquisa.

Esta empresa foi escolhida por ser uma das de maior destaque na região Nordeste, segundo a ABAD/NIELSEN¹ em seu segmento nos últimos tempos e pelo significativo avanço econômico após ter recebido o incentivo. Havendo nesse nicho a possibilidade de fazer um estudo dos resultados e procedimentos no que tange ao DESENVOLVE.

Com esse estudo busca-se identificar através de cálculos financeiros e avaliação de custos de oportunidade uma opção economicamente viável a empresa beneficiária do DESENVOLVE.

1.1 TEMA

Aplicação do custo de oportunidade sobre os benefícios do Incentivo Fiscal DESENVOLVE.

1.2 OBJETIVOS

Através deste tema, o trabalho busca cumprir os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o menor custo de oportunidade entre os prazos para o pagamento da parcela do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE, em termos financeiros, levando-se em consideração o percentual de desconto concedido por anos de antecipação e os juros incorridos durante este prazo.

1.2.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos, tem-se:

- a) Apresentar o incentivo fiscal DESENVOLVE.
- b) Descrever a contabilização desta subvenção governamental;
- c) Descobrir quais os critérios que a empresa estudada adota para definir a data do pagamento do incentivo fiscal DESENVOLVE;

¹ A pesquisa em questão é realizada pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores (ABAD) e a NIELSEN, uma prestadora de serviços de informação sobre estudos de marketing.

d) Calcular um fator que indique qual o menor custo de oportunidade entre os prazos para o pagamento da parcela incentivada do ICMS;

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

1.3.1 Questão-Problema

O presente trabalho busca responder o seguinte questionamento: Qual é o menor custo de oportunidade entre os prazos para o pagamento da parcela do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE, em termos financeiros, levando-se em consideração o percentual de desconto concedido por anos de antecipação e os juros incorridos durante este prazo?

1.3.2 Questões Secundárias

Para que a questão-problema seja respondida, outras questões foram levantadas, como:

- a) O que é o incentivo fiscal DESENVOLVE?
- b) Como se contabiliza esta subvenção governamental?
- c) Quais os critérios que a empresa estudada adota para definir a data do pagamento do incentivo fiscal DESENVOLVE?
- d) Que cálculo poderia indicar o menor custo de oportunidade entre os prazos para o pagamento da parcela incentivada do ICMS?

Porém, antes mesmo de responder essas questões, fora levantada uma hipótese, conforme descrita a seguir.

1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA

A melhor data para o pagamento da parcela do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE é a do 36º mês.

Para tanto, a pesquisa foi motivada pelas justificativas, esclarecidas no tópico 1.5.

1.5 JUSTIFICATIVA

Nos dias de hoje, o planejamento tributário apresenta-se como uma das principais estratégias de redução de despesas para as empresas brasileiras. Tão importante é este fator, que por muitas vezes define onde ela irá se instalar, a formação do preço de venda dos produtos e/ou a necessidade de recursos de terceiros. Levando esse ponto em consideração, o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE) se apresenta como um incentivo capaz de influenciar em muitas decisões financeiras da empresa que o usufrui.

A presente pesquisa traz esclarecimentos sobre as características específicas do incentivo fiscal abordado relativo à dilação do prazo de pagamento da parcela do ICMS incentivado. E assim, servir de referência a outros trabalhos acadêmicos na área, uma vez que é desconhecida a existência de pesquisa que aborde como tema o DESENVOLVE.

Com a divulgação desta pesquisa, as empresas industriais, que ainda não possuem um incentivo fiscal, poderão tentar aderir ao programa, depois de avaliar as vantagens e desvantagens que o DESENVOLVE contempla. Assim, a sociedade baiana poderá ganhar com a geração de emprego e renda, haverá maiores possibilidades de desenvolvimento econômico e social de regiões pouco favorecidas, além de haver maior controle a prevenção de impactos ambientais no processo industrial.

Por se tratar de ser o incentivo fiscal utilizado pela empresa em que a pesquisadora trabalha, esta pesquisa possibilitará maior entendimento da operacionalidade do sistema fiscal, visando aplicar o que foi dentro da organização empregadora. Ainda que nestas condições, a pesquisadora teve o cuidado para manter a imparcialidade e neutralidade durante a pesquisa.

O DESENVOLVE é um incentivo que possibilita um prazo de fruição de até 12 anos. Como o Decreto nº 8.205 foi instituído em 03 de abril de 2002, tem-se que as organizações que se habilitaram ao uso do benefício desde essa época ainda tem a possibilidade de reavaliar se o procedimento adotado para o cumprimento da obrigação de pagamento da parcela incentivada de ICMS, sujeita a dilação de prazo, é a mais vantajosa ou não. Assim, desde a primeira até as futuras empresas que adotarem o incentivo, há a possibilidade de valer-se da referente pesquisa para embasar as escolhas durante processo decisório.

O governo concede benefícios fiscais as empresas para se desenvolverem e produzirem mais. Nesta ajuda mútua entre o setor privado e o Estado, este transfere para o

empresário a responsabilidade de proporcionar desenvolvimento à sociedade, enquanto aquele tem suas obrigações tributárias reduzidas e/ou como no caso do DESENVOLVE, postergadas.

A compreensão do funcionamento do DESENVOLVE é primordial para o uso do incentivo e o cumprimento das obrigações a ele atreladas. E como é esperado de um planejamento tributário eficaz, o contador precisa conhecer este incentivo para melhor aplicá-lo.

1.6 RESUMO METODOLÓGICO

Esta pesquisa teve abordagem paradigmática quantitativa, construída com bases dedutivas, posto que teve cunho descritivo e foi apoiada na interpretação descritiva. Como eixo principal de procedimentos, trata-se de estudo de caso que utilizou como instrumento de coleta de dados a observação, do tipo semi-sistemática com registro através de *Check-list* e análise de documentos primários, questionário e entrevista referente aos dados do ano de 2013. Para tanto, esta pesquisa aconteceu nos limites de uma empresa industrial que já possui o incentivo fiscal.

1.7 VISÃO GERAL

O trabalho monográfico está estruturado em cinco capítulos: o primeiro é composto pela introdução, o segundo capítulo pelo referencial teórico que se subdivide em marco conceitual, marco histórico e marco teórico, o terceiro pela metodologia, o quarto pelo estudo de caso e o quinto capítulo pelas considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESTADO DA ARTE

Para a elaboração do estado da arte desta monografia buscou-se na *internet* os trabalhos que fizessem referência ao Incentivo Fiscal DESENVOLVE. Foram encontrados dois trabalhos: um que abordava em seu desenvolvimento a influência do Desenvolve e de outro incentivo na evolução da indústria de plástico na Bahia, e outro que trata do incentivo em uma visão governamental como elemento modificador para diluir os aglomerados espaciais das indústrias em grandes centros, conforme descrito no quadro 1.

Quadro 1 – Estado da Arte sobre Incentivo Fiscal DESENVOLVE em maio de 2014

TIPO	TÍTULO	AUTORES	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA E CONCLUSÕES PRINCIPAIS	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Artigo	A Política de atração de empresas de transformação plástica na Bahia: fundamentação e primeiros indicadores	Adelaide Motta de Lima, Vera Spínola	2005	---	UFBA / Desenhahia	Avalia a eficácia da política de atração de investimentos do estado da Bahia na formação de um aglomerado de firmas produtoras de manufaturados plásticos, a partir do programa Bahiaplast e Desenvolve, por meio de uma pesquisa de campo. Constatou que houve aumento da concentração de produtores de manufaturados plásticos no município Camaçari, nos últimos anos, onde se implantou o Polo Plástico.	http://www.desenhahia.ba.gov.br/uploads/0906201110059375A_Politica_de_atracaao.pdf	26/10/13
Artigo	Século XXI e atração de Investimentos industriais na Bahia: uma tentativa de Interiorização e diversificação Industrial	Gustavo Casseb Pessoti, Marcos Guedes Vaz Sampaio	2009	---	Desenhahia/Superintendência de Estudos Econômicos e Sociais da Bahia (SEI/ SEPLAN)	Discorre sobre a adoção de políticas de incentivo à industrialização que contribuíram para uma tentativa de diversificação do parque produtivo do estado. Tem por objetivo identificar uma solução para a interiorização do processo industrial e constatou que o caminho identificado para alcançar tal objetivo não era novo; tratava-se da velha política das isenções fiscais, usada como mecanismo para atrair agentes econômicos e dinamizar a economia.	http://www.desenhahia.ba.gov.br/uploads/2508201111308593_Cap3.pdf	11/04/14

Fonte: Compilação da internet (2014) – Elaboração Própria.

Os trabalhos descritos no quadro 1 tem relevância para o desenvolvimento da presente pesquisa pois trata da influência do incentivo fiscal DESENVOLVE como elemento para a transformação no desenvolvimento da economia local. Sendo norteador para a compreender a influência do Desenvolve no ambiente.

2.2 MARCO CONCEITUAL

Os seguintes conceitos foram selecionados para ajudar na compreensão do conteúdo abordado por esta monografia. A seleção baseia-se na necessidade de fazer com que o leitor compreenda todas as nuances da pesquisa desde o conceito de ICMS, permeando pelo incentivo fiscal e seu beneficiário, até chegar na avaliação do custo de oportunidade entre os prazos para quitação do saldo devedor do imposto.

Primeiramente, é essencial entender o que é imposto. Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, art. 16, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Ainda no CTN, art. 3º, tem-se que, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Ou seja, o imposto é toda obrigação calculada em valores monetários, devida ao Estado, instituída por um fato gerador atrelado ao seu contribuinte, previsto em lei.

Nesse contexto apresenta-se o ICMS como um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsão no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

Oliveira et al. (2011, p. 55) exemplifica de maneira sucinta sobre o que se trata o ICMS ao dizer que “Operações relativas de mercadoria são aquelas que movimentam coisas móveis e corpóreas com destino ao consumo, na cadeia produtiva, desde a produção passando por todas fases até seu uso final.” Concordando com o autor, para esta pesquisa considerar-se-á o ICMS como apenas um imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, pois o foco da pesquisa restringe-se ao ICMS sobre o produto manufaturado, excluindo-se portanto o ICMS incidente sobre os serviços.

O tema abordado nesta pesquisa trata-se de um Incentivo Fiscal, uma modalidade de planejamento tributário. Assim, define-se que

Incentivos Fiscais são concessões efetuadas pela legislação tributária, de forma a permitir a redução de tributos devidos, desde que o contribuinte pratique operações específicas e/ou esteja enquadrado em situação definida como necessária ao usufruto do benefício. É característica essencial a previsão expressa na legislação, de forma que não se presume incentivo. Os incentivos fiscais pressupõem, pois, renúncia de arrecadação tributária por parte do Estado, com objetivo de estimular o desenvolvimento de determinada atividade ou de determinado setor. (BRESSAN et al., 2008, p. 222).

A Constituição Federal em seu Art. 151, inciso I, admite “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. É com este propósito, que surge o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), um incentivo fiscal regulamentado pelo Decreto nº 8.205/2002, do estado da Bahia.

Antes mesmo de tratar de discorrer sobre os incentivos concedidos pelo DESENVOLVE, um deles merece atenção especial, o Diferimento. Pois para o entendimento do incentivo do diferimento, faz-se necessário saber o significado desta palavra. O Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) define,

Art. 9º Dar-se-á o diferimento, quando o lançamento e pagamento do imposto incidente sobre determinada operação forem adiados para uma etapa posterior de comercialização, industrialização ou consumo, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, na qualidade de contribuinte substituto, vinculado à etapa posterior de comercialização, industrialização ou consumo (BAHIA, 1981).

Em concordância, esmiúça este conceito as palavras de Ribeiro (2005, p. 3),

[...] o diferimento pode ser conceituado como a procrastinação do lançamento e do recolhimento do imposto para momento posterior. Sendo o lançamento ato constitutivo da obrigação tributária, é situação em que, o contribuinte, embora realizador da hipótese da incidência que, no caso, se perfaz pela saída de mercadoria, não se vê obrigado ao recolhimento do tributo, pois, desonerado de tal encargo por força legislativa, repassa para etapa seguinte, ou seja, ao adquirente, a obrigação tributária, a exigência do imposto. Assim, o adquirente fará o recolhimento do tributo somente quando der saída do produto por ele adquirido ou industrializado.

Ou seja, o beneficiário pelo diferimento não fará o lançamento nem o recolhimento do tributo, no caso, o ICMS, no momento da saída do produto mediante amparo legal. O adquirente é quem fica responsável pelo recolhimento.

Como os fatos de relevância financeira e tributária tem impacto na Contabilidade vale dizer que:

A Contabilidade existe para fornecer informações a alguém interessado em monitorar e controlar uma entidade econômico-administrativa. Para tanto, a contabilidade registra, mensura e divulga todos os eventos econômicos que afetam ou que possam afetar o patrimônio das entidades (ANTUNES, 2009, p. 32).

Mukherjee e Hanif (2003, p. 1.1) ao tratarem do significado de Contabilidade definem: “*Accounting is an art of recording, classifying, summarising and reporting of transactions with the aim of showing the financial health of an entity – a business unit, a club, a charitable organization, etc., one which has its incomes and expenses*”².

Para se atingir ao que foi proposto na problematização, que é investigar se, para as empresas que possuem o incentivo do DESENVOLVE, é melhor capitalizar-se durante o período de 36 meses e pagar a parcela do ICMS incentivado com um menor desconto, faz-se necessário compreender ao que essa decisão se reporta. Essa decisão deve embasar-se no custo de oportunidade, pois segundo Krugman e Wells, (2007, p. 140):

Como os recursos são escassos, o verdadeiro custo de qualquer coisa é seu custo de oportunidade, ou seja, o verdadeiro custo de algo é aquilo do que precisamos abrir mão para obtê-lo. Quando se trata de tomar decisões, é essencial pensar em termos de custo de oportunidade, porque o custo de oportunidade de uma ação é frequentemente muito mais que o simples custo monetário.

Assim, a pesquisa nortear-se-á em investigar qual o prazo de dilação apresenta o menor custo de oportunidade.

2.3 MARCO TEÓRICO

2.3.1 Contabilidade e suas Vertentes

A partir do sentimento de posse, surge a necessidade do controle. Por ora, a Contabilidade surge com a finalidade de registrar e controlar os fatos relacionados ao patrimônio e as finanças de uma entidade.

Mukherjee e Hanif (2003, p. 1.4) subdividem a Contabilidade em três tipos: *Financial Accounting* (Contabilidade Financeira), *Cost Accounting* (Contabilidade de Custos) e *Management Accounting* (Contabilidade Gerencial), em que a Contabilidade Financeira está

² Contabilidade é uma arte de registro, classificação, compilação e elaboração de relatórios de transações com o objetivo de mostrar a saúde financeira de uma entidade – uma unidade de negócios, um clube, uma instituição de caridade, etc., tudo em que se tenha ganhos e gastos.

voltada ao registro histórico dos fatos, com informação voltada aos usuários externos; a Contabilidade de Custos preocupa-se com o acúmulo e alocação dos gastos a fim de exercer o controle em torno desses gastos para avaliar a rentabilidade e eficiência da empresa, baseado nos dados da contabilidade financeira, podendo estimar custos futuros; por fim a Contabilidade Gerencial é tida como a Contabilidade da administração da unidade, relaciona-se com o planejamento, controle e tomada de decisões. O quadro 2 estabelece as diferenças entre a Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial, segundo Mukherjee e Hanif (2003).

Quadro 2 – Distinction between Financial Accounting, and Cost and Management Accounting³

Financial Accounting		Cost and Management Accounting	
1.	It is primarily for external purposes.	1.	It is primarily for internal purposes.
2.	It records what has happened based on past transactions in a true and fair manner.	2.	It provides information which is used to take decisions about the future.
3.	It is heavily constrained by legal regulation and accounting standard.	3.	It is relatively free of constraints imposed by legal regulation and accounting standard.
4.	It must comply with statute and generally accepted accounting principles.	4.	It is tailored to suit the needs of the users.
5.	It emphasizes on the type of expenses.	5.	It emphasizes on the products, processes and departments.
6.	It emphasizes the stewardship aspect of accounting.	6.	It emphasizes the control or decision-making aspects of accounting.
7.	It provides an overall view of the business enterprise.	7.	It gives a detailed analysis of all aspects of the business unit.

Fonte: Mukherjee e Hanif (2003, p. 1.5).

De outro lado Sá e Sá (2009, p. 88-100) definem, a Contabilidade como uma ciência social que estuda os fenômenos patrimoniais com o objetivo de estudar o sistema da riqueza administrativa a fim de observar se ela atinge os fins propostos pelo sujeito aziendale. Em sua

³ **Quadro** Erro! Apenas o documento principal. – Distinção entre Contabilidade Financeira, e Custos e Contabilidade Gerencial

Contabilidade Financeira		Custos e Contabilidade Gerencial	
1.	É principalmente para fins externos.	1.	É principalmente para fins internos.
2.	Registra o que está acontecendo baseado em transações passadas de forma verdadeira e justa.	2.	Fornece informação que é usada para tomar decisões sobre o futuro.
3.	É fortemente condicionada pela legislação e padrões contábeis.	3.	É relativamente livre de restrições impostas pela legislação e padrões contábeis.
4.	Deve cumprir com estatuto e princípios contábeis geralmente aceitos.	4.	É adaptado as necessidades dos usuários.
5.	Enfatiza os tipos de gastos.	5.	Enfatiza os produtos, processos e departamentos.
6.	Enfatiza os aspectos de manejo da contabilidade.	6.	Enfatiza os aspectos de controle ou de decisão da contabilidade.
7.	Fornece uma visão geral da empresa.	7.	Dá uma análise detalhada de todos os aspectos da unidade de negócios.

teoria a contabilidade denomina-se Contabilidade Geral, porém quando observa as particularidades do campo de diversas aziendas, ela ganha outros complementos, tais como demonstra o Quadro 3.

Quadro 3 – Vertentes da Contabilidade

(continua)

Vertentes	Aplicação
Contabilidade Ambiental	Parte da Contabilidade que se aplica ao estudo de quanto a empresa influi no meio ambiente ecológico e das influências que dele recebe.
Contabilidade de Custos	É a parte da Contabilidade que estuda os fenômenos dos custos, ou seja, dos investimentos feitos para que se consiga produzir ou adquirir um bem de venda ou um serviço.
Contabilidade de Gestão	Aplicação Tecnológica da Contabilidade, volvida ao interesse dos administradores e não a informação externa para terceiros, mas aplicada especialmente à orientação para que possa fazer frente ao processo cada vez mais competitivo que se opera nos mercados
Contabilidade Departamental	Parte da Contabilidade que se aplica ao estudo e aos registros dos fatos ocorridos nos departamentos ou partes de uma organização aziendal.
Contabilidade de Recursos Humanos	Ramo da Contabilidade que se destina tanto ao estudo dos investimentos em pessoal como da medida dos resultados de tais investimentos.
Contabilidade Financeira	Expressão adotada para evidenciar a aplicação da Contabilidade às contas do sistema financeiro do patrimônio aziendal.
Contabilidade Geral	É o estudo da Contabilidade Teórica.
Contabilidade Gerencial	Ramo da Contabilidade que, servindo-se dos próprios instrumentos de levantamento e interpretação dos dados quantitativos da empresa, pode informar, orientar e guiar a administração para que possa efetuar as alternativas de gestão e tomar as decisões de modo mais conveniente.
Contabilidade Integrada	Sistema de trabalho em escrituração contábil onde a escrita analítica conjuga-se com a sintética. Conjugação da escrita analítica de produção (custos) com a escrita geral o financeira. Concordância entre registros contábeis de um sistema de contas de modo que um comprove o saldo do outro por “integração”. Aplica-se também esse termo para expressar o procedimento de registros que se realizam todos ao mesmo tempo, tanto de matéria fiscal quanto legal e administrativa, tanto de forma sintética quanto analítica, por meio de programas inseridos em computadores. Existem vários sistemas em uso que unem arquivos, Contabilidade, livros fiscais, departamento pessoal, gerência de escritório, cadastros, livro-caixa e demais utilidades.
Contabilidade Orçamentária	Contabilidade que se aplica às previsões dos fatos.
Contabilidade Plurimonetária	Sistema de registro contábil em que os fatos figuram por valores em duas ou mais moedas.
Contabilidade Social	Estudo da Contabilidade aplicada a sociedade. [...] o estudo das relações entre a empresa e a sociedade.

(continuação)

Vertentes	Aplicação
Contabilidade Tributária	<p>Aplicação da Contabilidade ao campo ou custos tributários, inclusive visando à análise dos impactos dos mesmos e o suprimento de informes para o Planejamento Tributário.</p> <p>Escrituração de livros fiscais como os Registros de Compras, Livro de Apuração do Lucro Real etc.</p> <p>Registros contábeis realizados ao feitiço do que estabelecem as leis tributárias.</p> <p>O mesmo que Contabilidade Fiscal.</p>

Fonte: Compilação de Sá e Sá (2009, p. 88-100).

Ainda que se discuta se a Contabilidade é uma arte ou uma ciência, em algo toda a doutrina concorda, o objeto de estudo é o patrimônio. Portanto, chega-se a conclusão de que

Apesar dos nomes sugerirem assuntos diferentes, na essência, ambos tratam de informação contábil, que segue uma única essência.

[...]

Assim sempre que o termo Contabilidade vier caracterizado por algum adjetivo, esse estará apenas indicando a área de aplicação da ciência contábil que é única. [...] Os adjetivos são necessários para especificar com que tipo de informação e de usuário se está lidando (ANTUNES, 2009, p. 32).

Neste tocante, o registro e controle contábil do DESENVOLVE se faz necessário para a apuração dos benefícios, não somente por uma questão obrigatória, mas para uma melhor percepção das influências do incentivo sobre todo o negócio. Por se tratar de um incentivo fiscal, a aplicação da Contabilidade estará principalmente voltada a Contabilidade Tributária/Fiscal. Seguindo esta vertente, as seções a seguir tratam das particularidades que devem ser adotadas a fim de atender as demandas do programa.

Vale ressaltar que o propósito desta vertente não é de fazer a contabilidade das empresas voltadas ao fisco, até mesmo porque “para atender a legislação tributária, ou outras exigências feitas às empresas que determinem critérios contábeis diferentes dos da Lei das Sociedades por Ações ou dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devem adotar registros auxiliares à parte” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 2). Assim a contabilidade não perde sua essência de informar com fidedignidade os fatos organizacionais.

2.3.2 ICMS

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, mais conhecido por Código Tributário Nacional (CTN), é o instrumento que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui

normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Dentre os tributos listados está o Imposto Estadual Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS). Entretanto, no ano de 1968, os artigos 152 a 158 desta norma, que tratavam especificamente do ICMS foram revogados pelo Decreto nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que substituiu de maneira mais detalhada as providências relativas aos impostos sobre circulação de mercadorias e serviços.

Também dispõe de maneira generalizada sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências para todas as unidades da federação, a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 1º), que diz:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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 (BRASIL, 1996).

Assim, tem-se que os Estados são responsáveis pela arrecadação do ICMS e tem plenos poderes para regulamentar as obrigações do contribuinte, desde que não fira a constitucionalidade.

Segundo o art. 4º da Lei Kandir, o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior. Inclui-se também nessa definição a pessoa física ou jurídica que importe mercadorias ou bens do exterior, independente de sua finalidade; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; adquira em licitação de mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

2.3.2.1 Não Cumulatividade

O ICMS está regido pelo princípio da não cumulatividade, conforme prevê a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso I. Nesse sentido,

Endente-se por não-cumulatividade a qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos (MACHADO apud AMORIM, 2009, p. 6).

Assim, tem-se que o contribuinte está obrigado a pagar o tributo depois de confrontar os valores de que tem direito a restituição (os créditos) com os valores que tem obrigação de recolher (os débitos). Deste confronto, o mais habitual é que sempre dê débito de ICMS, já que o contribuinte acrescentará valor a mercadoria afim de custear suas despesas e seu lucro.

2.3.2.2 Livros Fiscais

Para se chegar ao valor do débito ou do crédito de ICMS ao final de cada período, a contabilidade desenvolveu métodos específicos para sua apuração.

O controle dos saldos devedores e credores é realizado por meio de livros fiscais específicos (Livro de Registro de Entradas, Livro de Registro de Saídas, Livro de Apuração de ICMS), nos quais são registrados todos os documentos fiscais hábeis – ou, simplesmente, notas fiscais –, emitidos pelo contribuinte em situação regular perante o fisco que comprovem a entrada e a saída dos produtos ou mercadorias de seu estabelecimento, bem como o imposto destacado no corpo da nota (OLIVEIRA, 2009, p. 130).

Apesar de ser uma exigência fiscal, os livros fiscais constituem uma ferramenta facilitadora ao registro financeiro da contabilidade, pois ao final de cada mês, estes registram o saldo de ICMS nas entradas e nas saídas, e estes são levados ao razão das contas de ICMS a Recuperar e ICMS a Recolher, respectivamente.

2.3.2.2.1 Livro de Registro de Entradas

O Regulamento do ICMS da Bahia dispõe sobre quais são os documentos que devem ser registrados no Livro de Registro de Entradas.

Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A⁴, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70):

I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

⁴ A classificação em modelo 1 e 1-A servem para distinguir os livros dos contribuintes sujeitos a legislação do IPI e ICMS dos contribuintes sujeitos a legislação apenas do ICMS, respectivamente.

II - das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento;
 III - dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte (BAHIA, 2012).

Assim como os lançamentos contábeis, o registro de cada documento seguirá a ordem cronológica dos fatos, um a um. Devem constar em cada registro:

- a) Data de Entrada da mercadoria;
- b) Espécie, série e subsérie número de ordem e data da emissão do documento fiscal,
- c) O nome do emitente e seus números de inscrição, estadual e no CNPJ;
- d) Abreviatura da unidade da Federação do emitente;
- e) Valor Contábil: valor total constante no documento fiscal;
- f) Código Contábil e código fiscal;
- g) Base de Cálculo: valor sobre o qual incidir o ICMS (e/ou IPI);
- h) Alíquota do ICMS (e/ou IPI);
- i) O valor do Imposto Creditado, se não Isenta ou não Tributada ou Outras (de ICMS e/ou IPI); e
- j) Observações.

2.3.2.2.2 Livro de Registro de Saídas

Assim como no Livro de Registro de Entradas, as obrigações do Livro de Registros de Saídas também estão descritas no RICMS/BA.

Art. 218. O livro Registro de Saídas, modelos 2 e 2-A⁵, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70 e Conv. SINIEF 06/89):

- I - das saídas de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento;
- II - das transmissões da propriedade de mercadorias que não transitarem pelo estabelecimento;
- III - das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação efetuadas pelo contribuinte (BAHIA, 2012).

Devendo os lançamentos serem feitos em ordem cronológica, segundo as datas de emissão dos documentos fiscais. Devem constar em cada registro:

- a) Data de Emissão do documento fiscal;

⁵ A classificação em modelo 2 e 2-A servem para distinguir os livros dos contribuintes sujeitos a legislação do IPI e ICMS dos contribuintes sujeitos a legislação apenas do ICMS, respectivamente.

- b) Espécie, série e subsérie número de ordem do documento fiscal,
- c) Código Contábil e código fiscal;
- d) Valor Contábil: valor total constante no documento fiscal;
- e) Base de Cálculo: valor sobre o qual incidir o ICMS (e/ou IPI);
- f) Alíquota do ICMS (e/ou IPI);
- g) O valor do Imposto Creditado, se não Isenta ou não Tributada ou Outras (de ICMS e/ou IPI); e
- h) Observações.

2.3.2.2.3 Livro de Apuração do ICMS

O Livro de Apuração do ICMS resume em si todas as informações registradas nos Livros de Registro de Entradas e de Saídas. Onde serão descritos os totais de cada tipo de operação e o total geral apurado no período.

Art. 227. O livro Registro de Apuração do ICMS, modelo 9, destina-se ao lançamento mensal dos totais dos valores contábeis e os dos valores fiscais relativos ao ICMS, das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação utilizados ou prestados, extraídos dos livros próprios e agrupados segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações (Conv. S/Nº, de 15/12/70).

§ 1º O Registro de Apuração do ICMS será escriturado até o oitavo dia do mês seguinte ao do período considerado.

§ 2º A escrituração do Registro de Apuração do ICMS será feita com base no Registro de Entradas e no Registro de Saídas (BAHIA, 2012).

O valor totalizado na coluna de Imposto Creditado, após a soma de todos os lançamentos do período, deve coincidir com o registrado na conta de ICMS a Recuperar. Este confronto serve como confirmação dos registros feitos pela contabilidade financeira e pela contabilidade fiscal.

É também no Livro de Apuração do ICMS que constaram informações relativas a incentivos fiscais, a fim de justificar o saldo após ser incentivado e o valor recolhido.

2.3.2.3 Contabilização do ICMS

A contabilização do ICMS é efetuada com a escrituração de duas contas “os direitos relativos ao ICMS são contabilizados em uma conta do Ativo Circulante [*ICMS a Recuperar*]

e as obrigações, registradas em uma conta do Passivo Circulante que poderá ser denominada de ICMS a Recolher” (RIBEIRO, 2009, p. 71), exceto no caso de empresas com benefício fiscal em que haverá registro em outra conta de ICMS a Recolher pertencente ao Passivo Não Circulante. Neste caso, ao final do período de apuração, a conta de menor valor deverá transferir seu saldo para a de maior valor para que se tenha o saldo apurado indicando um direito (saldo na conta ICMS a Recuperar) ou uma obrigação (saldo na conta ICMS a Recolher). Assim, aquela conta de menor saldo ficará com saldo zero, caso a empresa não tenha crédito de ICMS sobre o Ativo Imobilizado. A Tabela 1 ilustra esse sistema de contabilização.

Tabela 1 – Contabilização do ICMS

	Débito	Crédito
a. Na Compra		
Mercadorias (Estoques)	73.800,00	
Impostos a Recuperar – ICMS	16.200,00	
Fornecedores/Disponível		90.000,00
b. Na Venda		
Clientes	120.000,00	
Receitas de Vendas		120.000,00
c. No Reconhecimento do Encargo Tributário		
Imposto sobre vendas – ICMS	21.600,00	
Imposto a Recolher – ICMS		21.600,00
d. Na Apuração do Imposto		
Imposto a Recolher – ICMS	16.200,00	
Impostos a Recuperar – ICMS		16.200,00

Fonte: Iudícibus et al. (2010, p. 91).

O ICMS por ser um imposto calculado por dentro, ou seja, integra sua própria base de cálculo, será calculado no valor da mercadoria e/ou serviços. Entretanto, quando da contabilização das compras de mercadorias, o seu registro ocorre em separado dos Estoques na conta de Impostos a Recuperar – ICMS (lançamento a). Já a venda de mercadorias tem o registro da receita feito pelo seu valor total, incluindo os tributos (lançamento b), seguido de lançamentos que representam a dedução dessa receita (lançamento c). Ao final do período de apuração (mês), a conta de menor valor deverá transferir seu saldo para a de maior valor para que se tenha o saldo indicando um direito (saldo na conta Impostos a Recuperar – ICMS) ou uma obrigação (saldo na conta Impostos a Recolher – ICMS), como demonstra o lançamento d.

2.3.3 Incentivo Fiscal DESENVOLVE

A estratégia de governo de conceder incentivos fiscais às empresas, não é um benefício que tem por objetivo aumentar a lucratividade dos empresários. Esse ponto pode ser apenas umas das consequências. Ao desonerar os gastos das empresas de altas taxas tributárias, o governo transfere para a empresa a responsabilidade tais como de gerar mais emprego e renda, aumentar o PIB do país ou manter instituições filantrópicas. Assim, ganha a empresa que desembolsará menos para recolher os tributos, ganha o Estado que transfere suas responsabilidades para o empresário e ganha a sociedade que se emprega e gira a economia.

O estado da Bahia dispõe às indústrias e agroindústrias nele instalado a possibilidade de usufruir do DESENVOLVE, que fora instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002. Um incentivo, que por ser estadual, recai sobre o ICMS. De modo bem resumido tem-se que, depois de apurado o saldo credor na conta de ICMS a Recolher, este sofrerá dilação de prazo e/ou descontos quando do seu recolhimento. Este incentivo aplica-se sobre o ICMS Normal, as modalidades de ICMS Substituição Tributária e ICMS Diferencial de Alíquota tem sua apuração mantida conforme as normas que os regem, porém com algumas exceções quanto sua exigência.

2.3.3.1 Objetivos do DESENVOLVE

O programa DESENVOLVE tem por objetivo de longo prazo fomentar a matriz industrial e agroindustrial do Estado da Bahia, que busquem implantar novos empreendimentos ou trabalhar na melhoria de empreendimentos já instalados, a fim de formar adensamentos industriais e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado (BAHIA, 2001).

Para atingir o objetivo idealizado, o Decreto nº 8.205/02 pontua como diretrizes sete propósitos. O projeto que abordar esses pontos estará qualificado ao benefício.

A primeira diretriz é “o fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais e à expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados” (BAHIA, 2002, Art. 1º, Inc. I). Quando fala-se em fomento, fala-se em estímulo, impulso, auxílio, busca-se promover o progresso. A instalação de novas

fábricas ou sua ampliação significa uma injeção de recursos em atividades que vão gerar bens e serviços, aumentando assim a produção, o emprego e a renda da população.

Esse benefício torna-se mais visível quando o empreendimento é instalado em regiões com menor desenvolvimento socioeconômico (segunda diretriz), proporcionando a desconcentração espacial dos adensamentos industriais nas regiões já saturadas, como a Região Metropolitana de Salvador, e estimulando a interiorização da estrutura produtiva baiana (BAHIA, 2002, Art. 1º, Inc. II).

Como terceira diretriz tem-se “A integração e a verticalização das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado” (BAHIA, 2002, Art. 1º, Inc. III). Uma única empresa é capaz de integrar atividades econômicas relacionadas aos vários estágios do processo produtivo, deste a produção da matéria prima até as mãos do consumidor. Assim, agrega-se nesse fluxo uma concentração de recursos convertidos em empregos e redução de custos com terceirização substituídos por produção própria.

A verticalização pode trazer consigo consequências como o desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e assimilação de novas tecnologias (quarta diretriz) e/ou a geração de novos produtos ou processos e redução de custos de produtos ou processos já existentes (quinta diretriz), uma vez que o crescimento de uma organização por essa via exige um maior investimento em tecnologia em busca da eficiência da produção e melhor aproveitamento dos subprodutos gerados a cada etapa (BAHIA, 2002, Art. 1º, Inc. IV e VI).

Como fator de responsabilidade social a empresa comprometer-se com a interação com a comunidade em que pretenda atuar (sexta diretriz) e a prevenção dos impactos ambientais dos projetos e o relacionamento da empresa com o ambiente (sétima diretriz) (BAHIA, 2002, Art. 1º, Inc. V e VII). Pois, desenvolvimento deve estar atrelado ao compromisso do bem estar socioambiental e sustentabilidade. Para tanto, considera-se quatro modalidades para adesão do projeto:

- a) Implantação;
- b) Expansão;
- c) Reativação; e
- d) Modernização.

O Quadro 4, sintetiza, a partir do Art. 1º, § 1º, Decreto 8.205/02, o que o Programa entende por esses conceitos.

Quadro 4 - Modalidades de Adesão ao Programa Desenvolve

Implantação	Expansão	Reativação	Modernização
Novo empreendimento, a implantação de projeto que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;	O aumento projetado, re-sultante de investimentos permanentes, de, no mí-nimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física anual em relação à produção obtida nos 12 meses anteriores ao pedido; Considera-se, também, expansão, o aumento da transformação industrial que implique em acresci-mo no valor real da pro-dução total do empreen-dimento ou que objetive ganhos de escala, ele-vação da competitividade ou conquista de novos mercados.	Retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;	Incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica que resulte, cumulativa ou alternativamente, em: a) aumento significativo da competitividade do produto final; b) melhoria da relação insumo/produto; c) menor impacto ambiental.

Fonte: Elaboração própria (2013).

2.3.3.2 Incentivos

A norma concede ao contribuinte três tipos de incentivos: o diferimento, a dilação de prazo e a liquidação antecipada da parcela incentivada.

2.3.3.2.1 Diferimento

O Regulamento do ICMS da Bahia trata em três de seus artigos, especificamente das hipóteses e regras de substituição tributária por diferimento. Portanto, fica esclarecido que: “Não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento” (BAHIA, 2012, art. 286, §1º). Pressupõe-se a partir desta confirmação que, o beneficiário se exonera do pagamento do ICMS, tendo um benefício de 100% sobre o valor a recolher. Pois, uma vez não destacado o valor do imposto, este não será lançado. E quando da entrada pelo adquirente, este também não poderá aproveitar o possível crédito, já que este não fora destacado no documento fiscal.

Por conseguinte, fica o adquirente ou destinatário da mercadoria responsável pelo lançamento e recolhimento do imposto, quando da saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização. Assim,

§3º. Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada.

[...]

§ 11. Na hipótese de qualquer ocorrência que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento, o documento fiscal emitido para documentar o fato será lançado normalmente no Registro de Saídas, com débito do imposto e tendo como base de cálculo o preço praticado pelo contribuinte substituído, acrescido das despesas de transporte e das demais despesas que a tenham onerado até o ingresso no estabelecimento do responsável por substituição, observado que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo (BAHIA, 2012, art. 286, §3º e § 11).

Pelo pressuposto, conclui-se então que, quando a mercadoria contemplada com o diferimento não for passível de operação futura em que haja o recolhimento do ICMS diferido, a nota fiscal emitida deverá ser lançada normalmente: com destaque do ICMS e os devidos lançamentos e recolhimentos do tributo. Isto reforça o conceito de que, de regra, o imposto será recolhido, mesmo que postergado. Reafirma também essa ideia o § 12 do art. 286 do Regulamento do ICMS da Bahia,

§ 12. Nas hipóteses em que o termo final do diferimento corresponda à operação de saída amparada por isenção ou não incidência, caberá ao contribuinte que promover esta saída efetuar o lançamento do imposto até então diferido, cuja base de cálculo equivalerá ao preço de aquisição da mercadoria entrada no estabelecimento, incluídas as despesas acessórias, ressalvada a hipótese do § 13 deste artigo.

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;

II - de leite, mandioca, arroz em casca, farinha de mandioca, feijão e milho em palha, em espiga ou em grãos, quando a saída subsequente não for tributada;

III - de bens destinados ao ativo imobilizado de que cuidam os incisos XXV⁶ e LIII⁷, se a desincorporação dos referidos bens ocorrer após dois anos de seu uso no estabelecimento;

IV - revogado.

V - dos insumos de que trata o inciso XXXII, quando a saída subsequente da energia elétrica for isenta, não-tributada ou com redução de base de cálculo (BAHIA, 2012, art. 286, § 12 e 13).

Analisando as hipóteses de dispensa do lançamento do ICMS, pode-se antecipar que o que trata o inciso III do § 13 do art. 286 do RICMS/BA vai de encontro ao que diz o § 6º do art. 2º do Decreto 8.205/02: “Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto diferido se a desincorporação dos bens de que trata o inciso I deste artigo ocorrer após o segundo ano de uso no estabelecimento” (BAHIA, 2002). Esta observação é importante, pois

⁶ XXV - nas entradas decorrentes de importação do exterior de bens destinados ao ativo imobilizado de estabelecimentos industriais ou agropecuários localizados neste Estado, para serem utilizados em processo de implantação ou ampliação da planta de produção, inclusive sua automação, desde que o desembarço aduaneiro ocorra em território baiano, observado o disposto nos §§ 13, 14 e 15 deste artigo;

⁷ LIII - nas entradas decorrentes de importação do exterior de máquinas sopradoras (NCM 8477.30.90), moldes (NCM 8480.71.00), compressores (NCM 8414.80.11) e máquinas rotuladoras (NCM 8422.30.29) por contribuinte fabricante de embalagem de material plástico;

revela que indústrias e agroindústrias baianas que não estejam cadastradas no DESENVOLVE, também têm o direito ao diferimento nas operações de desincorporação do ativo imobilizado, desde que atendida outras exigências.

Assim, quanto às regras do incentivo, o Regulamento do Programa DESENVOLVE deixa diferido tanto o lançamento quanto o pagamento do ICMS. O Quadro 5, esclarece as condições de diferimento aos contribuintes habilitados mediante Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

Quadro 5 – Condições de diferimento para o lançamento e pagamento do ICMS

Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS de:	
I	<p>Aquisições de bens destinados ao ativo fixo, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:</p> <p>a) nas operações de importação de bens do exterior;</p> <p>b) nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;</p> <p>c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;</p>
II	Operações internas referentes ao fornecimento de insumos “in natura” de origem agropecuária e extrativa mineral, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização.
III	Importações do exterior de escória de titânio e de enxofre classificados nos códigos 8108.30.00 (desperdícios e resíduos do Titânio e suas obras), 2614.00.90 (Minérios de titânio e seus concentrados) e 2503.00.10 (Enxofre de qualquer espécie, exceto o enxofre sublimado, o precipitado e o coloidal, a granel) da NCM/SH, respectivamente, promovidas por contribuintes enquadrados na Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-FISCAL) sob o código 2419-8/00, para o momento da saída dos produtos resultantes da industrialização.
IV	às operações de importação e às aquisições internas, desde que produzidos neste Estado, de partes, peças, máquinas e equipamentos, destinados a integrarem projetos industriais, efetuadas por empresas contratadas por contribuintes habilitados ao Programa Desenvolve, bem como às subsequentes saídas internas por elas realizadas, inclusive em relação às mercadorias, acima citadas, adquiridas de outras unidades da Federação, desde que tenham como destino final o ativo imobilizado do contribuinte contratante.

Fonte: Bahia (2002, art. 2º e TIPI).

Ressalta-se que o benefício referido na alínea “c” do inciso I do *caput* do Art. 2º, é de direito de todo contribuinte inscrito no DESENVOLVE, sem que este necessite de autorização da Secretaria da Fazenda para operar com o referido regime. Pois se levarmos em consideração o que está escrito no RICMS/BA em seu art. 286, § 14, “Para fruição do tratamento previsto no inciso XXV, o contribuinte deverá obter autorização prévia do inspetor fazendário”, o benefício ficaria sujeito a outras instâncias.

2.3.3.2.2 Dilação de Prazo

Bem como o diferimento, o incentivo da dilação de prazo estende-se a todas as empresas enquadradas no programa, obedecendo às regras estipuladas na Resolução. Para o melhor entendimento do que seja este incentivo, pode-se entender a dilação de prazo como um período de carência, uma prorrogação de prazo. Assim,

Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo (BAHIA, 2002).

De acordo com a tabela I do Regulamento do DESENVOLVE (ANEXO A) os percentuais do ICMS incentivado para dilação de prazo variam de 35% (trinta e cinco por cento) a 90% (noventa por cento), sendo que o prazo de fruição deste benefício é de 8 (oito) até 12 (doze) anos. Esses percentuais são definidos com base em diretrizes do Plano Plurianual e nos seguintes indicadores:

- I - repercussão do projeto na geração de empregos diretos e indiretos e na multiplicação da renda;
- II - capacidade de desconcentração espacial dos adensamentos industriais, favorecendo a regionalização do desenvolvimento;
- III - integração e verticalização de cadeias produtivas e de comercialização, inclusive para o Exterior;
- IV - vocação para o desenvolvimento regional e sub-regional, em especial das regiões mais pobres;
- V - grau de desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e de assimilação de novas tecnologias;
- VI - responsabilidade da empresa quanto a aspectos de interesse social na comunidade em que pretenda atuar;
- VII - prevenção do impacto ambiental do projeto e o relacionamento da empresa com o ambiente (BAHIA, 2002, art. 3º, § 1º).

Atendidas essas condições, compete à Secretaria Executiva do Programa determinar em qual classe de enquadramento a empresa se encaixa de acordo a gradação estabelecida na Tabela I do regulamento (ANEXO A), em consonância com o índice de aderência do Projeto que é calculado com base nessas diretrizes.

Para viabilizar a dilação de prazo, tem-se que “sobre o valor do ICMS incentivado incidirão juros limitados à Taxa Referencial de Juros a Longo Prazo – TJLP” (BAHIA, 2001, Art. 5º, Parágrafo único). A TJLP é uma taxa que definida como custo básico dos

financiamentos do Banco Central do Brasil, e baseia-se em uma meta de inflação e em um prêmio de risco, sendo que desde o ano de 2013 não ultrapassa os 5% (cinco por cento) ao ano (BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL, 2014).

Vale salientar que, no caso de empreendimentos já instalados, o valor do ICMS passível de incentivo, não corresponde ao saldo a recolher do imposto, mas sim ao valor que exceder ao piso estabelecido em resolução pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE. Este piso é estabelecido através de uma média mensal dos saldos devedores apurados nos últimos 24 (vinte e quatro) meses anteriores ao pedido do incentivo e todo ano é atualizado pela variação acumulada do IGP-M (BAHIA, 2002, art. 3º, §§ 4º e 5º).

Art. 5º O contribuinte que usufruir dos incentivos do DESENVOLVE informará mensalmente à Secretaria da Fazenda o valor de cada parcela mensal cujo prazo de pagamento tenha sido dilatado, valendo a informação como confissão do débito.

§ 1º A informação a que se refere o presente artigo constará de documento específico cujo modelo será estabelecido em ato do Secretário da Fazenda.

§ 2º O contribuinte registrará no Livro RAICMS, no campo 014 - deduções da Apuração dos Saldos, o valor da parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, devendo, ainda, ser indicada a seguinte expressão: “Dilação do prazo do ICMS autorizada pela Resolução nº.... (indicar o número) do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE com vencimento em .../.../.... (indicar a data do novo vencimento autorizado), conforme art. 5º, § 2º do Decreto nº 8.205/02, Regulamento DESENVOLVE (BAHIA, 2002).

A instrução contida no art. 5º do Decreto 8.205/02 é um elemento de controle tanto do estado, quanto da empresa beneficiada. Pois ao deixar determinado o local onde a informação sobre o incentivo devam ser registradas facilita tanto no acompanhamento para o pagamento, quanto para esclarecimentos a eventuais auditorias. O documento específico de que trata do § 1º do artigo supracitado refere-se a Declaração de Apuração do Programa DESENVOLVE (DPD), destinada à transmissão de informações relativas ao valor da parcela mensal do ICMS, dilatada em razão da apuração do referido benefício.

2.3.3.2.3 Liquidação Antecipada Da Parcela Incentivada

Os incentivos de dilação de prazo e de liquidação antecipada se confundem, uma vez que estão condicionadas a uma mesma variável: o tempo. De acordo com a tabela I do Regulamento do DESENVOLVE (ANEXO A) também ensejará descontos de até 90% (noventa por cento) pela liquidação antecipada da obrigação tributária cujo prazo tenha sido dilatado. Sendo que esse desconto atribui-se ao valor do ICMS dilatado e também aos

encargos incorridos até a data de sua liquidação, que devem acontecer até o 20º dia do mês da antecipação (BAHIA, 2002, art. 6º, §§1º e 2º).

§ 3º Ocorrendo liquidação antecipada de parte da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado, considera-se quitado o valor da parcela do imposto correspondente ao percentual que o recolhimento equivale na data em que foi efetuado.

§ 4º O percentual de desconto sobre a parcela do imposto restante será calculado considerando a quantidade de anos de antecipação, de acordo com a Tabela I, anexa. (BAHIA, 2002, art. 6º, §§ 3º e 4º).

A princípio, o pagamento pode ser feito no 72º mês após a apuração, sem nenhum desconto e acrescido dos juros mensais da Taxa de Juros Longo Prazo (TJLP), entretanto a cada ano que se antecipa a dívida, o montante sofre descontos progressivos, quanto mais se antecipar, mais descontos sobre o valor principal ter-se-á.

O Quadro 6 apresenta de maneira resumida os percentuais de descontos concedidos pelo Estado a cada ano de antecipação, segundo a classe de enquadramento da Tabela I do Decreto 8.205/02.

Quadro 6 – Percentuais dos descontos por anos de antecipação, segundo a classe de enquadramento

Classe de enquadramento	Anos de Antecipação					
	0	1	2	3	4	5
I	0%	30%	45%	80%	85%	90%
II, III, IV, V, VI	0%	20%	35%	70%	75%	80%

Fonte: Elaboração própria (2013).

Pela observação do Quadro 4, percebe-se que se a empresa antecipar o pagamento do ICMS incentivado em 5 (cinco) anos, a empresa usufruirá de maior desconto. Porém se esse, deixar para quitar com menos de 1 (um) ano de antecipação, desconto algum ensejará sobre a obrigação.

Todavia, também fica a critério do mesmo Conselho permitir mais benefícios ao projeto, desta vez não mais sobre o saldo devedor do imposto, mas sobre os juros mensais como consta na Tabela II do regulamento (ANEXO B). Essa vantagem é concedida ao ponto que o beneficiário se enquadre em ao menos um dos subíndices de aderência.

2.3.3.3 Conselho Deliberativo e Habilitação ao Programa

Para que a empresa goze do benefício do DESENVOLVE, esta deve primeiramente averiguar as possibilidades de enquadramento através de uma Carta Consulta de Investimento à Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo com as informações básicas do projeto de implantação, expansão, reativação e/ou modernização.

O Conselho Deliberativo é o órgão superior do DESENVOLVE. É ele quem examina e aprova os projetos propostos, determinando os benefícios tributários, estabelecendo o prazo de gozo, o prazo de pagamento, a forma de atualização de valores, e o piso (valor a partir do qual pode haver incentivo tributário), observando a conveniência do projeto com os objetivos do programa e o cumprimento das exigências. Cabe a sua Secretaria Executiva fiscalizar a execução do cronograma de investimentos, a evolução da produção, a geração de emprego durante todo o período de fruição do benefício (BAHIA, 2002, art. 7º, inc I e II).

Feito a consulta, a empresa que pretenda habilitar-se aos benefícios do Programa deverá apresentar a solicitação formal de habilitação redigida ao Presidente do Conselho; o projeto completo do empreendimento e as certidões dos atos constitutivos da empresa com a última alteração (BAHIA, 2002, art. 9º).

De regra, estão aptos a se habilitarem ao programa as empresas que estejam com suas obrigações com o Tesouro do Estado em dias, que cumpram as exigências de preservação do meio ambiente estabelecidas por Resolução do Conselho Estadual de Proteção Ambiental (CEPRAM) e que não usufruam de incentivo governamental considerado incompatível com o DESENVOLVE. Cabe consultar a lei para conhecer as limitações e exceções do Benefício. (BAHIA, 2002, art. 10).

A análise do projeto consiste em basicamente 4 (quatro) etapas para a disponibilização do incentivo, que são:

Art. 11. [...]

Parágrafo Único. [...]

I - verificação, pela Secretaria Executiva, se foram obedecidas todas as formalidades e análise dos diversos aspectos técnicos, no prazo máximo de 50 (cinquenta) dias;

II - instruído o processo e anexado ao mesmo a análise da Secretaria Executiva, o Presidente do Conselho promoverá distribuição para um dos seus membros, que terá o prazo máximo de 10 (dez) dias para emitir seu parecer.

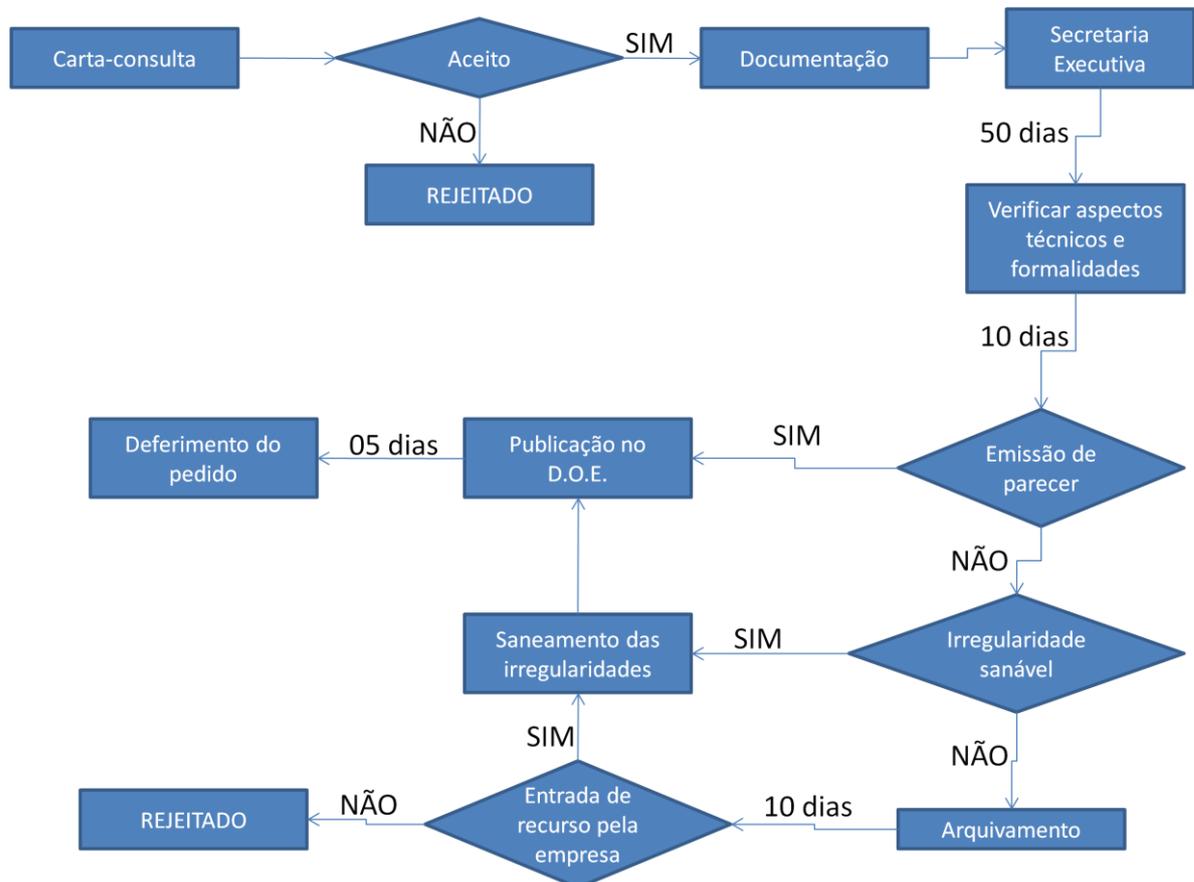
[...]

Art. 14. A Resolução do Conselho que autorizar o tratamento tributário disciplinado neste Regulamento, será publicada no Diário Oficial do Estado e indicará, necessariamente, além das qualificações do contribuinte e do projeto, os benefícios atribuídos, com a respectiva gradação e prazo de dilação quando for o caso.

Art. 15. Após o prazo de 5 (cinco) dias da publicação da Resolução do Conselho que aprovou o projeto, a Secretaria Executiva comunicará à Secretaria da Fazenda, o deferimento do pedido, com a previsão de dilação do prazo de pagamento do ICMS, a partir do início de operação do projeto ou da ampliação ou modernização (BAHIA, 2002).

Fica claro que entre essas etapas pode haver imprevistos como alguma irregularidade no projeto. Existindo a possibilidade de a empresa tomar as providências saneadoras ou o arquivamento do processo. A Figura 1 ilustra os fluxos desde a Carta Consulta de Investimento até o deferimento do pedido.

Figura 1 – Fluxograma do procedimento para habilitação ao DESENVOLVE



Fonte: Elaboração Própria (2014).

2.3.3.4 Deveres e Sanções

A empresa beneficiária do DESENVOLVE deve cumprir com alguns deveres e caso não cumpra, arcar com as sanções.

Art. 16. A manutenção dos incentivos é condicionada à comprovação contábil e física da integral realização do investimento projetado, comprovada por laudo de inspeção emitido pela Secretaria Executiva do DESENVOLVE, e, quando necessária, com assistência do DESENBAHIA.

Art. 17. A empresa beneficiada com incentivos do DESENVOLVE obriga-se, a:

I - encaminhar à Secretaria Executiva, anualmente, o balanço geral e, até 31 de julho de cada ano, a previsão do recolhimento do ICMS para o ano seguinte;

[...]

III - permitir aos técnicos credenciados pela Secretaria Executiva do Conselho, eventual fiscalização na empresa e inspeção em suas instalações físicas, bem como remeter todas as informações e documentos que lhe forem solicitados (BAHIA, 2002).

Neste momento, vê-se a importância de uma escrituração contábil tempestiva e fidedigna. Pois, é através de seus demonstrativos que é assegurado ao beneficiário a permanência do incentivo. Não obstante, tem-se também como prova o laudo de inspeção física que confronta os atos e fatos registrados pela Contabilidade com a realidade física e estrutural dos investimentos. Vale ressaltar que o cumprimento da escrituração contábil não é uma exigência apenas do DESENVOLVE, mas é uma obrigatoriedade de todas as empresas conforme o Código Civil Brasileiro - Lei 10.406/2002:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

[...]

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970 (BRASIL, 2002).

Fica sujeito ao cancelamento da autorização para o uso dos incentivos do Programa aquele que cometer crime contra a ordem tributária ou que não cumpra com as exigências de habilitação durante todo o período de sua fruição (BAHIA, 2002, art. 19). Entretanto, há algumas exceções que caracterizam perda parcial do incentivo, em que “a empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês” (BAHIA, 2002, art. 18). Quanto ao erro de cálculo na apuração do ICMS passível de incentivo, considerando o saldo devedor menor do que o real, fica assegurado o benefício em relação à parcela calculada como incentivada naquele mês, se atendido o pré-requisito do recolhimento da parte não incentivada até o vencimento, ou seja, até o dia 9 (nove) do mês posterior a apuração.

2.3.4 Contabilização de Incentivos Fiscais

Também chamado de Subvenção Governamental, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) reserva um de seus pronunciamentos técnicos – o CPC 07 Subvenção e Assistência Governamentais – para instruir na contabilização e divulgação dos incentivos fiscais e outras formas de assistência governamental.

O DESENVOLVE é uma subvenção governamental de natureza pecuniária e sua contabilização deve sempre seguir a essência econômica. O registro apropriado do subsídio é significativo para a elaboração das demonstrações contábeis, uma vez que indicada a extensão da influência de tal incentivo, permite-se a comparação entre períodos e entidades distintas.

O seu reconhecimento só deve acontecer caso a entidade tenha cumprido com as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e esta for recebida, atendendo ao regime de competência, com exceção para os casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados, que será reconhecido no momento do seu recebimento. Nestas condições,

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 07 R1, item 12).

Assim, subvenção deve ser apresentada como crédito na demonstração do resultado, como “Outras Receitas” ou como “Dedução da despesa relacionada”, seu registro deve ser de acordo com a sua natureza. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 07 R1, item 29).

Há três motivos óbvios para o subsídio fiscal ser reconhecido como receita e não como Reserva de Capital no Patrimônio Líquido:

I – Não provém de recursos de acionistas, sendo, portanto, um ato de gestão em benefício da entidade;

II – Para receber a subvenção investiu no cumprimento das regras e obrigações desta;

III – Já que os tributos são reconhecidos como despesas, essencialmente, a subvenção deve ser reconhecida como uma receita.

Ocorre que no mesmo CPC citado é preciso observar ainda que:

15A. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 07 R1, item 15A e 15B).

Percebe-se, então, que enquanto não for possível reconhecer a subvenção como receita, esta será registrada no passivo até que seja transferida para o Resultado. E que aquela subvenção que depois de transitar no Resultado não for considerada lucro dos acionistas, deverá ser apresentado no Patrimônio Líquido por força da lei na conta de Reserva de Incentivos Fiscais.

O DESENVOLVE pode ser considerado um financiamento do próprio Estado por um longo prazo com taxas de juros abaixo das praticadas no mercado, quando considerado o benefício da Dilação de Prazo. Nesse sentido, cabe seguir a orientação de Iudícibus et al. (2010, p. 359):

A contabilização, conforme Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, deverá ser realizada da seguinte forma: no período em que a empresa passa a dever o tributo, ela reconhece a despesa (ou redução da receita, como se faz no caso do ICMS no Brasil) normalmente no resultado contra o passivo relativo ao financiamento. Calcula o valor final a pagar, considerando-se, por exemplo, a taxa de juros de 1% ao ano, e a seguir traz a valor presente pelas taxas normais de mercado que representam as condições econômicas do momento e o seu risco no processo de obtenção de empréstimos. Dessa forma, ficará evidenciado o valor do ganho por essa subvenção. Na sequência, debitará o passivo, em conta retificadora, por essa diferença, de forma que seu passivo registre o valor presente da obrigação referente aos 15 anos. A contrapartida será um crédito, direto no resultado, reduzindo o valor do seu tributo ao que ele de fato representa econômica e financeiramente, ou então contra outra conta de passivo, para apropriação ao resultado futuramente, se ainda existirem condições a serem cumpridas efetivamente poder gozar do benefício do empréstimo a taxas de juros subsidiadas.

Nestas condições os lançamentos em razonetes a seguir demonstram a contabilização do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE. Na Figura 2 considera-se, ilustrativamente, que a apuração do ICMS gerou um débito de \$12.000,00 (doze mil), a partir da diferença entre o débito de imposto gerado pela venda dos produtos e os créditos de ICMS na compra de matéria prima.

Figura 2 – Lançamento em razãoetes na Apuração do ICMS

Na Apuração do ICMS					
Dedução de Vendas - ICMS (R)		ICMS a Recolher (PC)		ICMS a Recuperar (AC)	
1	20.000		20.000	1	8.000
		2	8.000		8.000
			12.000		

Fonte: Elaboração Própria (2014).

Tratando-se de DESENVOLVE tem-se que após a apuração do ICMS deve ser pago de imediato (até o dia 09 do mês seguinte a apuração) um percentual que é referente àquela parcela que não será beneficiado pelo programa. Assim, a parcela incentivada pelo DESENVOLVE é sujeita a duas opções para o seu cumprimento: a quitação antecipada com desconto e a dilatação de prazo. A Figura 3 demonstra como devem ser feitos os lançamentos após apuração do ICMS conforme Figura 2, considerando a quitação antecipada do benefício.

Figura 3 – Pagamento Antecipado da Parcela Incentivada pelo DESENVOLVE

Se antecipar o pagamento da parcela incentivada					
Caixa (AC)		ICMS a Recolher (PC)		Dedução de Vendas – ICMS ou Outras Receitas – ICMS DESENVOLVE (R)	
	2.400		12.000		8.000
	1.600	3	2.400		
		4	9.600		

Fonte: Elaboração Própria (2014).

A sequência permite interpretar o processo da seguinte forma: Do saldo de ICMS a Recolher de \$12.000,00, 20% é quitação referente a parcela do ICMS não incentivado (lançamento 3). No lançamento 4, feito a crédito na conta Dedução de Vendas – ICMS ou Outras Receitas – ICMS DESENVOLVE, percebe-se claramente o valor da subvenção (em qualquer uma dessas contas o lançamento estará correto). Entretanto, se a tributação federal for pelo Lucro Presumido, o lançamento obrigatoriamente deverá ser registrado a crédito na conta de Outras Receitas – ICMS DESENVOLVE, já que este tipo de tributação leva em consideração apenas as receitas para efeito de tributação.

A Figura 4 apresenta a contabilização da outra opção possível no Programa: a dilatação de prazo.

Figura 4 – Dilação e pagamento da Parcela Incentivada pelo DESENVOLVE

Se dilatar a parcela incentivada			
<u>ICMS a Recolher (PC)</u>		<u>ICMS a Recolher (PNC)</u>	
	12000 S		9600 4
3 2400		5 9600	
4 9600			
		Dedução de Vendas – ICMS ou Outras Receitas – ICMS Desenvolve (R)	
<u>Caixa</u>			
	2400 3		6400 5
	3200 5		

Fonte: Elaboração Própria (2014).

Neste caso, se o pagamento ocorrer antes dos 5 anos de dilação, haverá benefício fiscal financeiro menor do que na quitação antecipada, como demonstra o lançamento 5 da Figura 4.

3 METODOLOGIA

Devido às limitações para a realização da pesquisa, foi necessário definir os critérios adotados para a sua concretização. Posto isso, infere-se na importância de se traçar um plano metodológico que localize e situe o usuário da informação aqui desenvolvida.

Assim, esta pesquisa teve abordagem paradigmática quantitativa uma vez que valeu-se de instrumentos estatísticos para a coleta de dados e construção da informação. Richardson (apud BEUREN et al., 2003, p. 92) diz que a pesquisa quantitativa

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

Como esse estudo usou de valores monetários e suas correções através da fórmula matemática de capitalização composta⁸, sua caracterização quantitativa se reafirma com as palavras de Beuren et al. (2003, p. 93) ao afirmar que “a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos”.

O método de abordagem adotado foi o Dedutivo, considerando que a pesquisa parte da Lei nº 7.980/2001 de ordem geral para ser aplicada em uma realidade empresarial. Essa característica se confirma nas palavras de Marconi e Lakatos (2006, p. 106), “Método dedutivo – que, partindo das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente)”.

Com relação aos objetivos, a pesquisa terá cunho descritivo no intuito de dar maior confiabilidade aos dados coletados. “São pesquisas descritivas aquelas que visam descobrir a existência de associações entre variáveis” (GIL, 2002, p. 42). Essa função descritiva também serviu de apoio à interpretação dos dados. Nesta pesquisa houve comparação entre os resultados a fim de encontrar um melhor modelo para a aplicação do Incentivo Desenvolve.

Como eixo principal de procedimento, trata-se de um estudo de caso, a fim de, a partir da análise de uma empresa, os resultados poder ser aplicados a outras realidades semelhantes. Pois como exprime Gil (2002, p. 55) “os propósitos do estudo de caso não são os de proporcionar o conhecimento preciso das características de uma população, mas sim o de

⁸ A fórmula da capitalização composta é: $M = C(1+i)^n$, em que M é montante, C é capital, i é taxa e n é o tempo da aplicação.

proporcionar uma visão global do problema ou de identificar possíveis fatores que o influenciam ou são por eles influenciados”.

Para a concretização desta pesquisa foram utilizados como instrumento de coleta de dados Entrevista, questionário e análise documental com *Check-List* referente ao ano de 2013. Os documentos primários forneceram os dados para serem efetuados os cálculos, pois, a pesquisa documental é uma das formas para o levantamento de dados, primeiro passos para qualquer pesquisa científica (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 157). A entrevista e o questionário foram ferramentas auxiliares para a confirmação dos dados encontrados, atestando sua veracidade, apesar de duas questões enviadas a contabilidade não terem sido respondidas, este não foi um fato determinante a conclusão do estudo.

Portanto, esta pesquisa aconteceu nos limites de uma empresa industrial que já possui o incentivo fiscal.

4 ESTUDO DE CASO

A empresa para aplicação do estudo de caso foi escolhida principalmente por além de ser beneficiária do Programa DESENVOLVE, sua marca foi considerada uma das cinco mais vendidas em sua categoria no ano de 2013 segundo a Pesquisa ABAD/Nielsen⁹.

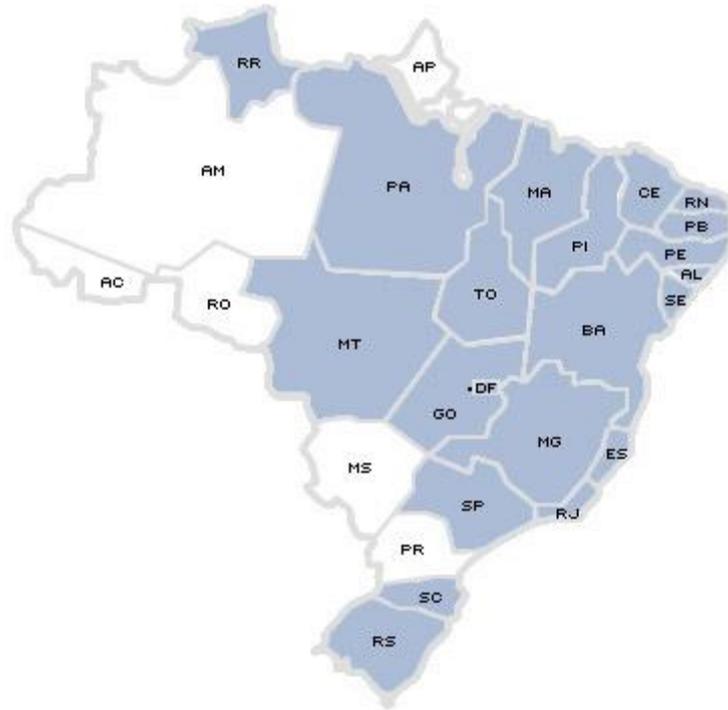
Apesar de não ter sido permitido revelar o nome dessa indústria nesta pesquisa, a utilização de seus dados e informações foram expressamente autorizadas por seu diretor durante a entrevista como revelado na sua transcrição constante do apêndice B desta pesquisa. Desta forma, a empresa será chamada neste trabalho de Indústria X.

Localizada na cidade de Vitória da Conquista, no sudoeste do estado da Bahia, a Indústria X nasceu em 05 de outubro de 2006, através da incorporação de uma empresa individual que já pertencia ao seu sócio majoritário, onde foi considerada como capital subscrito da Indústria X. Assim o capital subscrito desta empresa é R\$ 1.000.000, 00 (um milhão de reais) com cotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada, onde o sócio administrador tem 998.000 (novecentos e noventa e oito) cotas e a sócia é detentora das outras 2.000 (duas mil) cotas. A organização opera no regime de tributação Normal de Lucro Presumido desde sua constituição.

Atuando no segmento de produtos alimentícios, sua marca cresce ano após ano ganhando destaque em pesquisa de vendas pelo país. Seus produtos podem ser encontrados em quase toda a extensão do território nacional, com exceção de seis estados: Amapá, Amazonas, Acre, Rondônia, Mato Grosso do Sul e Paraná, como mostra a Figura 5.

⁹ ELOI, C. As preferidas do consumidor. Varejo pode apostar nas líderes de vendas, de acordo com a região da loja, com a pesquisa “Marcas em Destaque 2013”, realizada pela ABAD/Nielsen em 101 categorias de 11 cestas de produtos. **Revista Abastecimento**, ed. 42, ano 6, nov./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.sincovaga.com.br/ct/abastecimento/pdf/AB42.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2014.

Figura 5 – Onde encontrar os produtos da Indústria X



Fonte: Site da Indústria X.

A relação da Indústria X com o benefício fiscal DESENVOLVE existe antes mesmo de sua constituição. Isto porque, a empresa que por ela foi incorporada já era beneficiária do DESENVOLVE desde o ano de 2003, e através da incorporação a Indústria X também adquiriu o direito ao benefício. A Resolução publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia, em setembro de 2003, dizia que considerava habilitado ao DESENVOLVE, pelo projeto de implantação, a empresa individual citada para produção de cereais matinais. Concedendo os seguintes benefícios:

I - diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação; e

II - dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe III, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Como a empresa foi implantada, não foi estimado piso para a incidência do incentivo, portanto o cálculo da subvenção era feito sobre todo o saldo de ICMS a Recolher do período apurado. O prazo de fruição concedido para o uso do benefício foi de 10 (dez) anos, contado a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado.

Também foi concedida redução da taxa de juros cobrados sobre a parcela dilatada para apenas 65% (sessenta e cinco por cento) da TJLP ao ano ou outra que venha substituí-la, de acordo com a Tabela II, anexa ao Regulamento, o que significa uma taxa de 0,2709% a.m. (dois mil e setecentos e nove milésimos por cento ao mês).

No ano de 2006, no mês de dezembro, a Indústria X prepara novo projeto de ampliação e este é aprovado pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE. A nova Resolução traz como novidade o enquadramento da empresa na Classe II da Tabela I e fixa a parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível do incentivo, em o que exceder a R\$ 33.052,14 (trinta e três mil, cinquenta e dois reais e quatorze centavos), corrigido este valor a cada 12 (doze) meses, pela variação do IGP-M. Permanecendo a taxa de juros de 65% (sessenta e cinco por cento) da TJLP.

Nessas condições, o estudo de caso baseou-se em acompanhar os cálculos e escrituração do DESENVOLVE feito pela contabilidade.

Depois de encerrado o mês e de conferidos os livros de entrada e de saída, o sistema de informação reuni os dados e prepara automaticamente o resumo de apuração do ICMS. A Indústria X extrai os dados da apuração e usa como ferramenta planilhas do Excel para efetuar os cálculos relativos ao DESENVOLVE que é lançando posteriormente no capo específico chamado de Outras Deduções.

A título de ilustração, a Figura 6 mostra o resumo de apuração do ICMS referente ao mês de janeiro de 2013 da Indústria X.

Figura 6 – Resumo da Apuração do ICMS referente a janeiro/2013 da Indústria X

REGISTRO DE APURACAO DO ICMS			
EMPRESA :			
INSC. EST. :		CNPJ: 1	
FOLETA : 003	LIVRO: 001	PERIODO: 01/01/2013 a 31/01/2013	
RESUMO DA APURACAO DO IMPOSTO			
	COLUNA AUXILIAR	SOMAS	
DEBITO DO IMPOSTO			
001 - POR SAIDAS/PRESTACOES COM DEBITO DO IMPOSTO			236.804,71
002 - OUTROS DEBITOS(DISCRIMINAR ABAIXO)			69,06
DIFERENÇA DE ALIQUOTA	69,06		
003 - ESTORNO DE CREDITOS(DISCRIMINAR ABAIXO)			
004 - SUBTOTAL			236.873,77
CREDITO DO IMPOSTO			
005 - POR ENTRADAS/AQUISICOES COM CREDITO DO IMPOSTO			72.998,91
006 - OUTROS CREDITOS (DISCRIMINAR ABAIXO)			2.847,34
ICMS - RETIDO NAS COMPAS	917,61		
CREDITO CIAP	1.929,73		
007 - ESTORNO DE DEBITOS (DISCRIMINAR ABAIXO)			
008 - SUBTOTAL			75.846,25
009 - SALDO CREDOR DO PERIODO ANTERIOR			
010 - TOTAL			75.846,25
APURACAO DO SALDO			
011 - SALDO DEVEDOR (DEBITO - CREDITO)			161.027,52
012 - OUTRAS DEDUCOES (DISCRIMINAR ABAIXO)			111.276,32
DESENVOLVE	111.276,32		
013 - IMPOSTO A RECOLHER			49.751,20
014 - SALDO CREDOR PARA PROXIMO PERIODO			

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Depois de apurado o valor do ICMS a Recolher e do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE ocorre os seguintes lançamentos na mesma competência, registrando na contabilidade os fatos tributários.

Quadro 7 – Contabilização do ICMS da Indústria X em 31 de Janeiro de 2013

COMPRA DE MATERIA PRIMA					
	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO	LOCALIZAÇÃO NO PLANO DE CONTAS
D	1.1.30.800.2	ICMS A RECUPERAR	72.999,28		Ativo/ Ativo Circulante/ Outros Créditos/Tributos a Recuperar/Compensar
C	1.1.50.300.03	(-)ICMS SOBRE COMPRAS		54.826,81	Ativo/ Ativo Circulante/ Estoques/ (-)Contas Redutoras de Estoque
C	3.4.20.300.2	(-) ICMS		18.172,47	Contas de Resultado/ Receitas Operacionais/ (-)Deduções da Receita Bruta/ (-)Impostos sobre Vendas e Serviços
VENDA DE PRODUTO					
	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO	LOCALIZAÇÃO NO PLANO DE CONTAS
D	3.4.20.300.2	(-) ICMS	236.804,71		Contas de Resultado/ Receitas Operacionais/ (-)Deduções da Receita Bruta/ (-)Impostos sobre Vendas e Serviços
C	2.1.40.100.2	ICMS A RECOLHER		236.804,71	Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher
APURAÇÃO DO ICMS					
	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO	LOCALIZAÇÃO NO PLANO DE CONTAS
D	1.1.30.800.2	ICMS A RECUPERAR	1.929,73		Ativo/ Ativo Circulante/ Outros Créditos/Tributos a Recuperar/Compensar
C	1.2.30.300.7	(-) CIAP MAQ. EQUIP. E FERRAMENTAS		1.929,73	Ativo/ Ativo Não Circulante/ Imobilizado/ Máquinas, Equipamentos e Ferramentas
D	2.1.40.100.2	ICMS A RECOLHER	75.846,62		Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher
C	1.1.30.800.2	ICMS A RECUPERAR		75.846,62	Ativo/ Ativo Circulante/ Outros Créditos/Tributos a Recuperar/Compensar
D	3.2.20.300.8	ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA	69,06		Contas de Resultado/ Despesas Operacionais/ Despesas Administrativas/ Impostos, taxas e contribuições
C	2.1.40.100.2	ICMS A RECOLHER		69,06	Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher
COMPENSAÇÃO ENTRE O ICMS A RECOLHER E ICMS DESENVOLVE					
	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO	LOCALIZAÇÃO NO PLANO DE CONTAS
D	2.1.40.100.2	ICMS A RECOLHER	111.276,32		Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher
C	2.1.40.102.12	ICMS DESENVOLVE A RECOLHER		111.276,32	Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher
LANÇAMENTO DO INCENTIVO FISCAL DESENVOLVE					
	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO	LOCALIZAÇÃO NO PLANO DE CONTAS
D	2.1.40.102.12	ICMS DESENVOLVE A RECOLHER	89.020,82		Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher
C	3.4.20.301.1	INCENTIVO FISCAL DESENVOLVE		89.020,82	Contas de Resultado/ Receitas Operacionais/ (-)Deduções da Receita Bruta/ (-)Impostos sobre Vendas e Serviços

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Referente aos juros incorridos durante esse período os lançamentos contábeis ocorrem mensalmente no último dia de cada competência mensal, nas contas como mostra o Quadro 8.

Quadro 8 – Lançamento mensal dos juros do DESENVOLVE

	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	LOCALIZAÇÃO NO PLANO DE CONTAS
D	3.2.20.500.16	JUROS DESENVOLVE	Contas de Resultado/ Despesas Administrativas/ Despesas Operacionais/ Despesas Financeiras
C	2.1.40.101.6	JUROS DESENVOLVE A PAGAR	Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

No Razão da conta de Juros Desenvolve a Pagar no mês de fevereiro de 2013 há o primeiro lançamento de juros do ICMS DESENVOLVE dilatado referente ao mês de janeiro 2013, onde pode se perceber esta constatação exposta na Figura 7.

Figura 7 – Razão da Conta Juros DESENVOLVE a Pagar em fevereiro de 2013 da Indústria

X

Data	Histórico	Cta.C.Part.	Débito	Crédito	Saldo-Exercício
20/02/2013	PAGO ICMS CONFORME DAE COMP. 02/ 2012	8	720,40		3.029,19c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		54,68	3.083,87c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		57,80	3.141,67c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		41,15	3.182,82c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		63,56	3.246,38c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		33,81	3.280,19c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		47,26	3.327,45c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		64,63	3.392,08c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		44,03	3.436,11c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		63,59	3.499,70c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		70,92	3.570,62c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA	28646		52,88	3.623,50c
28/02/2013	VALOR APROPRIADO NESTA DATA SOBRE 01/2013	28646		60,28	3.683,78c
		Total do mês:	720,40	654,59	

Fonte: Arquivo Documental da Indústria X (2013).

Há um equívoco da classificação da conta de ICMS DESENVOLVE a Recolher no Passivo Circulante e da conta de Juros DESENVOLVE a Recolher. Elas deveriam estar no Passivo Não Circulante, devido ao registro por longo prazo.

Quando chegado o 12º mês após a apuração do imposto, é emitido o Documento de Arrecadação Estadual (DAE) e seu pagamento é feito até o dia 20. No caso do DESENVOLVE apurado em janeiro de 2013, o seu pagamento ocorreu até o dia 20 de janeiro de 2014. O registro na contabilidade é feito como mostra o Quadro 9.

Quadro 9 – Pagamento do ICMS DESENVOLVE

	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	LOCALIZAÇÃO NO PLANO DE CONTAS
D	2.1.40.102.12	ICMS DESENVOLVE A RECOLHER	Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher
D	2.1.40.101.6	JUROS DESENVOLVE A RECOLHER	Passivo/ Passivo Circulante/ Obrigações tributárias/ Impostos e Contribuições a Recolher
C	1.1.10.200.1	CAIXA/BANCO	Ativo/ Ativo Circulante/ Disponível/ Banco Conta Movimento

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

A data para o pagamento em 12 meses foi escolhido pela empresa porque, como revelado nas entrevistas ao Diretor e à Contadora da Indústria X, é a data limite para o pagamento com o maior desconto oferecido pelo DESENVOLVE. O diretor acredita que se adiar, a diferença dos descontos revela-se uma taxa muito alta ao ano.

Apesar dos valores referentes ao DESENVOLVE possuir contas específicas para seu lançamento, não é possível perceber no Balanço Patrimonial, nem na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) a existência de subvenção governamental neste estabelecimento, como fora afirmado em questionário a contabilidade e também em análise documental.

A fim de avaliar se o prazo utilizado pela empresa é realmente o mais vantajoso financeiramente, foi feita uma comparação entre o que a empresa teria a pagar e o que foi economizado referente ao apurando no mês de janeiro de 2013, com o rendimento gerado pela poupança caso se esses mesmos valores fossem aplicados durante o período de 6 anos, data limite para quitação do tributo.

A pesquisa vale-se dos rendimentos da poupança como ponto de partida, devido a sua característica conservadora e de baixíssimo risco. Como a regra para os rendimentos da poupança é calculada a partir da Taxa Referencial (TR) e da Taxa Selic, seu índice é variável, portanto, calculou-se a média aritmética da taxa referenciada em todos os dias 20 de cada mês durante o ano de 2013. Assim, fora encontrado rendimento médio de 0,4698% ao mês, conforme Tabela 3. A escolha pela data base 20 justifica-se por ser a data de vencimento para o recolhimento do ICMS incentivado.

Tabela 2 – Média de rendimento da poupança em 2013

Data	Rendimento (%)
20/01/2013	0,4134%
20/02/2013	0,4134%
20/03/2013	0,4134%
20/04/2013	0,4134%
20/05/2013	0,4273%
20/06/2013	0,4273%
20/07/2013	0,4660%
20/08/2013	0,4828%
20/09/2013	0,5327%
20/10/2013	0,5224%
20/11/2013	0,5428%
20/12/2013	0,5822%
Média	0,4698%

Fonte: Banco Central do Brasil (2014).

Para alcançar-se um resultado real, considera-se que o valor incentivado – os R\$ 111.276,32 (cento e onze mil, duzentos e setenta e seis reais e trinta e dois centavos) – é todo aplicado na caderneta de poupança no dia 20 de fevereiro de 2013, por capitalização composta. A cada suposição de data para pagamento, será sacado desta conta o valor a pagar DESENVOLVE já acrescido de TJLP (0,2709% a.m.), e a diferença continuará sendo aplicada até a data limite do incentivo. O valor que define o melhor momento é o montante resultante da soma entre o valor do benefício fiscal e o rendimento da poupança ao final na data final dos 6 anos de incentivo.

Posto isso, a Figura 8 demonstra resumidamente os meses estratégicos da receita auferida pela aplicação em poupança do valor incentivado na data do vencimento.

Figura 8 – Melhor Opção para Recolhimento do ICMS DESENVOLVE dilatado

Anteci- pação (em anos)	Desconto por anos de anteci- pação (%)	Paga- mento no mês	Data do paga- mento	DESENO LVE a Pagar	Receita do Benefício Fiscal	Valor aplicado na poupança	Meses de aplica- ção	Receita dos Rendimento s da poupança	Montante da Receita
	80%	0	09/02/13	22.255,26	89.021,06	89.021,06	71	35.148,73	124.169,78
5	80%	1	20/02/13	22.315,54	89.021,06	111.276,32	0	-	124.145,98
						88.960,78	71	35.124,93	
[...]								35.124,93	
5	80%	12	20/01/14	22.989,49	89.021,06	111.276,32	11	5.887,54	125.491,24
						94.174,37	60	30.582,65	
								36.470,19	
4	75%	13	20/02/14	28.814,70	83.457,24	111.276,32	12	6.437,98	118.214,21
						88.899,60	59	28.319,00	
[...]								34.756,97	
4	75%	24	20/01/15	29.684,93	83.457,24	111.276,32	23	12.666,14	119.903,86
						94.257,54	48	23.780,48	
								36.446,62	
3	70%	25	20/02/15	35.718,40	77.893,42	111.276,32	24	13.248,42	113.027,00
						88.806,35	47	21.885,15	
[...]								35.133,58	
3	70%	36	20/01/16	36.797,12	77.893,42	111.276,32	35	19.836,93	115.065,92
						94.316,12	36	17.335,57	
								37.172,49	
2	35%	37	20/02/16	79.943,04	38.946,71	111.276,32	36	20.452,90	68.631,39
						51.786,17	35	9.231,78	
[...]								29.684,68	
2	35%	48	20/01/17	82.357,39	38.946,71	111.276,32	47	27.422,58	73.077,25
						56.341,51	24	6.707,95	
								34.130,54	
1	20%	49	20/02/17	101.637,49	22.255,26	111.276,32	48	28.074,19	54.622,18
						37.713,02	23	4.292,72	
[...]								32.366,92	
1	20%	60	20/01/18	104.707,03	22.255,26	111.276,32	59	35.447,11	60.133,27
						42.016,41	12	2.430,89	
								37.878,00	
0	0%	61	20/02/18	131.238,29	-	111.276,32	60	36.136,42	36.992,20
						16.174,45	11	855,78	
[...]								36.992,20	
0	0%	72	20/01/19	135.201,80	-	111.276,32	71	43.935,91	43.935,91
						20.010,43	0	-	
								43.935,91	
Observações:									
Parcela de ICMS incentivado				111.276,32					
Rendimento médio da poupança				0,004698					
TJLP 65%				0,002709					

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Analisando a Figura 8, portanto, tem-se que o melhor momento para o recolhimento do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE é o 12º (décimo segundo) mês após a apuração. Isto porque é a data limite para usufruir do benefício fiscal máximo de 80% (oitenta por cento) de desconto e os juros incorridos pela TJLP sobre a obrigação é menor do que o rendimento oferecido pela poupança na mesma data.

Esta data apresenta-se melhor do que na quitação imediata, realizada até o dia 09 de fevereiro de 2013 junto com o ICMS não incentivado, onde a empresa garantiria o maior desconto (de 80%) e não pagaria juros algum. Pois, ainda que não incorre-se TJLP, o valor disponível para aplicação seria somente o da receita do benefício fiscal, o que resultaria em um montante de apenas R\$ 124.169,78 (cento e vinte e quatro mil, cento e sessenta e nove reais e setenta e oito centavos), menor R\$ 1.321,46 (mil trezentos e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) do que seria a melhor opção.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Parece óbvio dizer que a melhor opção para a empresa beneficiária do DESENVOLVE é quitar a parcela incentivada na data do primeiro vencimento logo após a apuração: ela ganharia o desconto máximo e não pagaria nenhum tipo de juros.

Porém, se for levado em consideração que enquanto o prazo do ICMS é dilatado por até seis anos, esse mesmo valor pode ser aplicado com retorno maior do que o desconto mais os juros concedidos pela subvenção. Tem-se por isso que, a empresa em determinado momento pode maximizar a gestão do seu capital de forma a reinvestir na própria empresa e no desenvolvimento de sua região.

Partindo da suposição de que ao invés de pagar o valor com o desconto máximo, fosse feito uma aplicação deste valor com taxa de correção maior ou igual do que a TJLP, haveria um determinado instante em que o total do tributo a recolher será menor do que o total do capital investido e, portanto, ter-se-á um custo de oportunidade menor do que na condição de maior desconto. Pois, apesar do valor monetário recolhido ao Estado ser numericamente maior, a medida que o tempo passa, concomitantemente haverá ganho financeiro sobre a aplicação.

No caso da Indústria X, o juro da caderneta de poupança fez o papel de índice de correção para efeito de cálculo do possível rendimento gerado pelo DESENVOLVE. Através de sua aplicação constatou-se que o momento com menor custo de oportunidade para se recolher o ICMS incentivado é realmente no 12º mês, período que ainda se encontra dentro dos 5 anos de antecipação e com o maior desconto possível oferecido pelo DESENVOLVE, como a empresa já havia relatado e contradizendo o que previa a hipótese da pesquisa.

Para alcançar esse resultado foi necessário, primeiramente, conhecer o incentivo fiscal DESENVOLVE, a escrituração contábil desde o ICMS até o recebimento da subvenção, os critérios que a empresa pesquisada adota para definir a data do pagamento do imposto incentivado, para então, definir um cálculo que indica o melhor prazo para o pagamento da parcela incentivada do ICMS.

Essa constatação além de aplicável a Indústria X, também é real para todas as empresas beneficiárias do DESENVOLVE, quando levado em consideração que o benefício fiscal dará um retorno tal qual o retorno dado pela poupança.

Sugere-se, porém, a Indústria X rever a classificação das contas contábeis, bem como a data em que realiza os lançamentos, para que assim as informações geradas pela

contabilidade se tornem mais fidedignas aos fatos financeiros desta empresa. Em questões acadêmicas, pode-se dar continuidade a esta pesquisa evidenciando a influência que o DESENVOLVE tem sobre os tributos federais.

REFERÊNCIAS

AMORIM, J. L. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. 2. Ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009.

ANTUNES, G. A. **Introdução a contabilidade: Teoria e análise das Demonstrações Contábeis**. 1 ed. Brasília: Gestão Pública Editora, 2009.

BAHIA. Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB). Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/coteb.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2014.

_____. Decreto 13.780/12. Regulamento do ICMS/Bahia (RICMS/BA), **Diário Oficial do Estado da Bahia**, 16 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte-tributacao/ricms12.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2014.

_____. Decreto 8.205, de 03 de abril de 2002. Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. **Diário Oficial**, 04 abr. 2002. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/dec820502_desenvolve.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2013.

_____. Lei 7.980, de 12/12/2001. Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. Disponível em: <<http://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/86184/lei-7980-01>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Correção de valor pela caderneta de poupança**. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAO/publico/corrigirPelaPoupanca.do?method=corrigirPelaPoupanca>>. Acesso em: 24 maio 2014.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES). **Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP**. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/Site-BNDES/bndes/bndes_pt/Ferramentas_e_Normas/Custos_Financeiros/Taxa_de_Juros_de_Longo_Prazo_TJLP/>. Acesso em: 2 maio 2014.

BEUREN, I. M. et al (Org.). **Como escrever trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. 189 p.

BRASIL. Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 19 jul. 2014.

BRASIL. Código Tributário Nacional (CTN). Lei n. 5172, de 25 de dezembro de 1966. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 30 jun. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. Lei Kandir. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

BRESSAN, A. A. et al. **Finanças Corporativas: teoria e prática empresarial no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBIES (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1)**. 2010. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/167-_CPC_07_R1_rev%2003.pdf>. Acesso em: 26 out. 2013.

ELOI, C. As preferidas do consumidor. Varejo pode apostar nas líderes de vendas, de acordo com a região da loja, com a pesquisa “Marcas em Destaque 2013”, realizada pela ABAD/Nielsen em 101 categorias de 11 cestas de produtos. **Revista Abastecimento**, ed. 42, ano 6, nov./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.sincovaga.com.br/ct/abastecimento/pdf-/AB42.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

IUDICIBUS, S. et. al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

KRUGMAN, P. R.; WELLS, R. **Introdução à economia**. Tradução Helga Hoffman. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LIMA, A. M.; SPÍNOLA, V. **A Política de atração de empresas de transformação plástica na Bahia: fundamentação e primeiros indicadores**. Disponível em: <http://www.desenbahia.ba.gov.br/uploads/0906201110059375A_Politica_de_atracao.pdf>. Acesso em: 26 out. 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MUKHERJEE, A.; HANIF, M. **Financial Accounting**: Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, 2003. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=Kbwqvv-24fg0C&pg=SA1PA1&dq=meaning+of+accounting&hl=en&sa=X&ei=vG11U9OGIOrSsATj1YC4AQ&ved=0CDAQ6AEwAQ#v=onepage&q=meaning%20of%20accounting&f=false>>. Acesso em: 15 mai 2014.

OLIVEIRA, L. M. et. al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, P. O. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)**. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas-/tabincidipitipi.htm>. Acesso em: 24 maio 2014.

RIBEIRO, G. F. O. **O ICMS e o Instituto do Diferimento**. Publicado pela FISCOsoft em 21/12/2005. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2xfa/o-icms-e-o-instituto-do-diferimento-gleisson-fernando-oliveira-ribeiro>>. Acesso em: 12 abr. 2014.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Intermediária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RIBEIRO, V. R. D. et al. **Manual de normalização para Relatórios de Estágio Supervisionado e Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) para o curso de Ciências Contábeis**. Vitória da Conquista: [s.n.], 2013.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. L. **Dicionário de contabilidade**. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE A - ANÁLISE DOCUMENTAL/*CHECK-LIST*

1. Análise do Contrato Social
 - a) Qual é o tipo de organização societária da empresa?
 - b) Quantos sócios?
 - c) Qual o capital subscrito?
 - d) Quantas cotas para cada sócio?

2. Análise das Resoluções do Conselho Deliberativo publicadas no Diário Oficial em arquivo da empresa:
 - a) Quantas Resoluções?
 - b) Qual a modalidade de adesão ao programa?
 - c) Em qual classe de enquadramento da Tabela I do DESENVOLVE a empresa se enquadra?
 - d) Quais os benefícios concedidos?
 - e) A partir de quando podem ser usufruídos os benefícios?
 - f) Qual o piso para a incidência do benefício?
 - g) Qual a taxa de juros para a correção mensal do valor do benefício?

3. Análise do Livro de Apuração do ICMS Mensal.
 - a) Qual o saldo incentivado pelo DESENVOLVE?

4. Análise das ferramentas auxiliares (planilhas e outros documentos)
 - a) Qual o saldo incentivado pelo DESENVOLVE?
 - b) Qual a provisão dos juros mensais?
 - c) Qual a previsão de pagamento da parcela incentivada?
 - d) Qual a forma de tributação dos impostos federais?
() Lucro Presumido () Lucro Real

5. Análise das Demonstrações Contábeis
 - a) No balancete quais as contas relacionadas ao DESENVOLVE?
 - b) No Balanço Patrimonial desta empresa é possível identificar que a mesma possui benefício fiscal?
 - c) Na DRE desta empresa é possível identificar que a mesma possui benefício fiscal?

6. Análise do Razão das contas relacionadas ao DESENVOLVE
 - a) Quais os juros mensais incidentes sobre o saldo incentivado pelo DESENVOLVE?
 - b) Quando é feito o pagamento da parcela incentivada?
 - c) Quando é lançado o valor da subvenção governamental?

7. Qual a média de rendimento da poupança no ano de 2013?

APÊNDICE B – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA COM O GESTOR

As respostas do gestor foram transcritas tal qual a sua fala durante a gravação.

Sou Isadora Braga Costa Santos, estudante do IX semestre de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia - UESB e estou realizando uma pesquisa na qual pretendo identificar a melhor opção de prazo para o pagamento da parcela do ICMS incentivado pelo Benefício Fiscal Desenvolve.

Ao responder esta entrevista você está autorizando a utilização de suas informações, preservando, porém, a sua identidade e a identidade de sua empresa. Desde já agradeço a sua colaboração.

ENTREVISTA AO DIRETOR DA EMPRESA

1. Como a empresa soube da existência do Desenvolve?

Através de informação do nosso contador.

2. Desde quando a empresa usufrui do benefício?

A empresa já usufrui tem 12 anos, desde 2002.

3. Quais exigências a empresa precisou atender para que fosse enquadrada no programa?

Ser uma empresa normal, tá inserida na Bahia e tá em dia com os impostos.

4. O Programa Desenvolve concede 3 tipos de benefício a empresa: diferimento, dilação de prazo e desconto pelo pagamento antecipado da parcela incentivada. Você foi informado pela contabilidade sobre esses três benefícios? O que você entende por cada um deles?

Não. Fui informado sobre o projeto, a partir do acesso ao projeto ai a gente é informado sobre como funciona. A própria contabilidade sabia pouco sobre o projeto, infomou alguma coisa e a partir daí a gente que teve que buscar. A única... o papel da contabilidade, nesse caso, foi simplesmente informar que existia.

Entendo um pouco sobre cada um, como manifesta isso. Sim.

5. O que a empresa acha mais vantajoso no Programa Desenvolve: os grandes descontos ou os longos prazos?

Os grandes descontos, porque no momento em que você faz uma conta financeira, é mais vantagem você pagar antecipado do que você prolongar pra poder pagar, a gente

acredita que nos... no final financeiramente se você botar isso na ponta do lápis você tem mais vantagem financeira pagando com um ano só, pouco prazo.

6. Após quantos meses depois da apuração do ICMS a empresa faz o recolhimento do incentivo fiscal Desenvolve? Existe uma regra para isso?

12 meses. Existe. Existe uma regra que você pode pagar com acho que com 12, 24, 48 ou 60 meses, se não me engano. Até o 72 meses. É o que estou falando, pra gente, a gente acredita que foi melhor fazer com 12 meses. A gente tem 2 benefícios, um... aliás teve 2 benefícios, um a gente tinha 80% sobre esse desconto se a gente pagasse logo no primeiro ano, e se a gente pagasse no segundo ano a gente passaria pra 60% , se não me engano. Então ficaria uma taxa de 20% ao ano, a gente acredita que isso é uma taxa alta.

7. O que motiva a empresa fazer o recolhimento do Desenvolve nesta data?

Pela regra e assim, eles também são bem rigorosos, se você perder a data do dia certo de pagar, do dia em que você se propõe a pagar, você tem que pagar total. Então existe uma questão ai que é bem delicada. Não atrase o DESENVOLVE porque há uma punição bem severa.

8. Quais as principais vantagens que o Desenvolve proporcionou a sua empresa?

O benefício fiscal é excelente, a quantidade de imposto que você deixa de pagar é muito alta e isso faz que você reinvesta na empresa, a gente conseguiu muita coisa reinvestindo esse dinheiro na empresa.

APÊNDICE C – TRANSCRIÇÃO DO QUESTIONÁRIO APLICADO À CONTABILIDADE

As respostas da representante da Contabilidade da empresa foram transcritas tal qual o encaminhamento do arquivo enviado por e-mail a ela.

Sou Isadora Braga Costa Santos, estudante do IX semestre de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia - UESB e estou realizando uma pesquisa na qual pretendo identificar a melhor opção de prazo para o pagamento da parcela do ICMS incentivado pelo Benefício Fiscal Desenvolve.

Ao responder esta entrevista você está autorizando a utilização de suas informações, preservando, porém, a sua identidade e a identidade da empresa. Desde já agradeço a sua colaboração.

QUESTIONÁRIO À CONTABILIDADE DA EMPRESA

1. Como a empresa soube da existência do Desenvolve?

Sugestão da Contabilidade.

2. Desde quando a empresa usufrui do benefício?

Ano 2003

3. Quais exigências a empresa precisou atender para que fosse enquadrada no programa?

A Empresa não pode possuir débitos com Inspetoria fazendária, esta no Regime normal de Apuração, e ser uma Empresa Industrial no Estado da Bahia.

4. O Programa Desenvolve concede 3 tipos de benefício a empresa: diferimento, dilação de prazo e desconto pelo pagamento antecipado da parcela incentivada.

a) O que você entende por diferimento?

Adiamento da data de pagamento do ICMS

b) O que você entende por dilação de prazo?

É o recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE, dilatado em parcelas cujo o prazo serão recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento e do ano subsequente.

c) O que você entende por desconto mediante antecipação da parcela incentivada?

Ocorrendo liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado, o percentual de desconto sobre a parcela restante será calculado de acordo a quantidade de anos de antecipação. Quanto antes o pagamento, maior a redução.

(Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 11.167, de 08.08.2008, DOE BA de 09 e 10.08.2008)"

5. O que a contabilidade acha mais vantajoso no Programa Desenvolve: os grandes descontos ou os longos prazos?

São duas grandes vantagens, mas, sem dúvida os grandes descontos são mais atrativos em relação aos prazos.

6. Qual o principal impacto que o Desenvolve proporcionou a esta empresa?

Com economia referente aos tributos a Empresa desfrutou de um crescimento em todos os aspectos, em pouco tempo de mercado teve a possibilidade de investir em estrutura física, maquinas, equipamentos, gerando novos empregos.

7. Após quantos meses depois da apuração do ICMS a empresa faz o recolhimento do incentivo fiscal Desenvolve? Existe uma regra para isso?

A Empresa paga a parte incentivada no dia 09 do mês subsequente, e a parte dilatada em um ano.

8. O que motiva a empresa fazer o recolhimento do Desenvolve nesta data?

O desconto na parcela, e pelos acréscimos de juros serem baixos regidos pela TJLP.

9. No Balanço Patrimonial desta empresa é possível identificar que a mesma possui benefício fiscal?

() Sim (X) Não

10. Na DRE desta empresa é possível identificar que a mesma possui benefício fiscal?

() Sim (X) Não

11. Quais as principais vantagens que o Desenvolve proporcionou a esta empresa?

Com economia referente aos tributos a Empresa desfrutou de um crescimento em todos os aspectos, em pouco tempo de mercado teve a possibilidade de investir em estrutura física, maquinas, equipamentos, gerando novos empregos.

APÊNDICE D – PLANILHA DE CÁLCULO PARA MELHOR OPÇÃO DO DESENVOLVE

Esta planilha considera, ilustrativamente, os valores de ICMS incentivado como sendo R\$ 100.000,00 para facilitar o entendimento. A explicação do cálculo de seus valores já foram descritos na página 55, capítulo 4 Estudo de Caso.

Valores a serem pagos de ICMS incentivado pela Tabela I do Desenvolve para Saldo de ICMS Incentivado de 100.000,00									
Parcela de ICMS incentivado		100.000,00							
TJLP		65%	0,002709						
Rendimento médio da poupança		0,004698							
Antecipação (em anos)	Percentual de desconto por anos de antecipação	Paga - mento no mês	Data do pagamento	Valor a Pagar	Benefício fiscal	Valor aplicado na poupança	Meses de aplicação	Rendimento da Poupança	Montante
	80%	0	09/02/13	20.000,00	80.000,00	80.000,00	71	31.586,89	111.586,89
5	80%	1	20/02/13	20.054,17	80.000,00	100.000,00	0	-	111.565,50
						79.945,83	71	<u>31.565,50</u>	
								31.565,50	
5	80%	2	20/03/13	20.108,49	80.000,00	100.000,00	1	469,80	111.675,21
						80.361,31	70	<u>31.205,41</u>	
								31.675,21	
5	80%	3	20/04/13	20.162,95	80.000,00	100.000,00	2	941,81	111.784,95
						80.778,85	69	<u>30.843,14</u>	
								31.784,95	
5	80%	4	20/05/13	20.217,57	80.000,00	100.000,00	3	1.416,03	111.894,73
						81.198,47	68	<u>30.478,70</u>	
								31.894,73	
5	80%	5	20/06/13	20.272,33	80.000,00	100.000,00	4	1.892,48	112.004,55
						81.620,16	67	<u>30.112,07</u>	
								32.004,55	
5	80%	6	20/07/13	20.327,23	80.000,00	100.000,00	5	2.371,18	112.114,41
						82.043,94	66	<u>29.743,24</u>	
								32.114,41	
5	80%	7	20/08/13	20.382,29	80.000,00	100.000,00	6	2.852,11	112.224,32
						82.469,82	65	<u>29.372,20</u>	
								32.224,32	
5	80%	8	20/09/13	20.437,50	80.000,00	100.000,00	7	3.335,31	112.334,26
						82.897,82	64	<u>28.998,94</u>	
								32.334,26	

5	80%	9	20/10/13	20.492,85	80.000,00	100.000,00	8	3.820,78	112.444,24
						83.327,93	63	<u>28.623,45</u>	
								32.444,24	
5	80%	10	20/11/13	20.548,36	80.000,00	100.000,00	9	4.308,53	112.554,26
						83.760,17	62	<u>28.245,73</u>	
								32.554,26	
5	80%	11	20/12/13	20.604,02	80.000,00	100.000,00	10	4.798,57	112.664,33
						84.194,56	61	<u>27.865,75</u>	
								32.664,33	
5	80%	12	20/01/14	20.659,82	80.000,00	100.000,00	11	5.290,92	112.774,44
						84.631,09	60	<u>27.483,52</u>	
								32.774,44	
4	75%	13	20/02/14	25.894,73	75.000,00	100.000,00	12	5.785,58	106.234,83
						79.890,85	59	<u>25.449,26</u>	
								31.234,83	
4	75%	14	20/03/14	25.964,86	75.000,00	100.000,00	13	6.282,56	106.372,58
						80.317,69	58	<u>25.090,03</u>	
								31.372,58	
4	75%	15	20/04/14	26.035,19	75.000,00	100.000,00	14	6.781,87	106.510,38
						80.746,68	57	<u>24.728,51</u>	
								31.510,38	
4	75%	16	20/05/14	26.105,71	75.000,00	100.000,00	15	7.283,53	106.648,24
						81.177,82	56	<u>24.364,71</u>	
								31.648,24	
4	75%	17	20/06/14	26.176,42	75.000,00	100.000,00	16	7.787,55	106.786,16
						81.611,13	55	<u>23.998,61</u>	
								31.786,16	
4	75%	18	20/07/14	26.247,32	75.000,00	100.000,00	17	8.293,94	106.924,14
						82.046,62	54	<u>23.630,20</u>	
								31.924,14	
4	75%	19	20/08/14	26.318,41	75.000,00	100.000,00	18	8.802,70	107.062,17
						82.484,29	53	<u>23.259,47</u>	
								32.062,17	
4	75%	20	20/09/14	26.389,70	75.000,00	100.000,00	19	9.313,86	107.200,26
						82.924,16	52	<u>22.886,41</u>	
								32.200,26	
4	75%	21	20/10/14	26.461,17	75.000,00	100.000,00	20	9.827,41	107.338,42
						83.366,24	51	<u>22.511,01</u>	
								32.338,42	
4	75%	22	20/11/14	26.532,84	75.000,00	100.000,00	21	10.343,38	107.476,64
						83.810,54	50	<u>22.133,25</u>	
								32.476,64	
4	75%	23	20/12/14	26.604,71	75.000,00	100.000,00	22	10.861,78	107.614,92
						84.257,07	49	<u>21.753,14</u>	

									32.614,92	
4	75%	24	20/01/15	26.676,77	75.000,00	100.000,00	23	11.382,60	107.753,26	
						84.705,83	48	<u>21.370,65</u>		
									32.753,26	
3	70%	25	20/02/15	32.098,83	70.000,00	100.000,00	24	11.905,88	101.573,28	
						79.807,05	47	<u>19.667,40</u>		
									31.573,28	
3	70%	26	20/03/15	32.185,77	70.000,00	100.000,00	25	12.431,61	101.739,44	
						80.245,84	46	<u>19.307,83</u>		
									31.739,44	
3	70%	27	20/04/15	32.272,95	70.000,00	100.000,00	26	12.959,82	101.905,69	
						80.686,87	45	<u>18.945,87</u>		
									31.905,69	
3	70%	28	20/05/15	32.360,36	70.000,00	100.000,00	27	13.490,50	102.072,01	
						81.130,14	44	<u>18.581,51</u>		
									32.072,01	
3	70%	29	20/06/15	32.448,01	70.000,00	100.000,00	28	14.023,68	102.238,41	
						81.575,67	43	<u>18.214,73</u>		
									32.238,41	
3	70%	30	20/07/15	32.535,90	70.000,00	100.000,00	29	14.559,36	102.404,90	
						82.023,47	42	<u>17.845,53</u>		
									32.404,90	
3	70%	31	20/08/15	32.624,02	70.000,00	100.000,00	30	15.097,56	102.571,47	
						82.473,54	41	<u>17.473,90</u>		
									32.571,47	
3	70%	32	20/09/15	32.712,39	70.000,00	100.000,00	31	15.638,29	102.738,12	
						82.925,91	40	<u>17.099,82</u>		
									32.738,12	
3	70%	33	20/10/15	32.800,99	70.000,00	100.000,00	32	16.181,56	102.904,85	
						83.380,57	39	<u>16.723,29</u>		
									32.904,85	
3	70%	34	20/11/15	32.889,83	70.000,00	100.000,00	33	16.727,38	103.071,67	
						83.837,55	38	<u>16.344,29</u>		
									33.071,67	
3	70%	35	20/12/15	32.978,92	70.000,00	100.000,00	34	17.275,77	103.238,58	
						84.296,85	37	<u>15.962,81</u>		
									33.238,58	
3	70%	36	20/01/16	33.068,24	70.000,00	100.000,00	35	17.826,73	103.405,57	
						84.758,49	36	<u>15.578,85</u>		
									33.405,57	
2	35%	37	20/02/16	71.841,92	35.000,00	100.000,00	36	18.380,28	61.676,55	
						46.538,36	35	<u>8.296,27</u>		
									26.676,55	
2	35%	38	20/03/16	72.036,51	35.000,00	100.000,00	37	18.936,43	62.038,75	

						46.899,92	34	<u>8.102,32</u>	
								27.038,75	
2	35%	39	20/04/16	72.231,62	35.000,00	100.000,00	38	19.495,19	62.401,15
						47.263,57	33	<u>7.905,96</u>	
								27.401,15	
2	35%	40	20/05/16	72.427,26	35.000,00	100.000,00	39	20.056,58	62.763,75
						47.629,32	32	<u>7.707,17</u>	
								27.763,75	
2	35%	41	20/06/16	72.623,44	35.000,00	100.000,00	40	20.620,61	63.126,54
						47.997,17	31	<u>7.505,94</u>	
								28.126,54	
2	35%	42	20/07/16	72.820,14	35.000,00	100.000,00	41	21.187,28	63.489,54
						48.367,14	30	<u>7.302,26</u>	
								28.489,54	
2	35%	43	20/08/16	73.017,38	35.000,00	100.000,00	42	21.756,62	63.852,74
						48.739,24	29	<u>7.096,12</u>	
								28.852,74	
2	35%	44	20/09/16	73.215,15	35.000,00	100.000,00	43	22.328,63	64.216,15
						49.113,48	28	<u>6.887,52</u>	
								29.216,15	
2	35%	45	20/10/16	73.413,46	35.000,00	100.000,00	44	22.903,33	64.579,77
						49.489,88	27	<u>6.676,43</u>	
								29.579,77	
2	35%	46	20/11/16	73.612,30	35.000,00	100.000,00	45	23.480,73	64.943,59
						49.868,43	26	<u>6.462,86</u>	
								29.943,59	
2	35%	47	20/12/16	73.811,68	35.000,00	100.000,00	46	24.060,85	65.307,63
						50.249,16	25	<u>6.246,78</u>	
								30.307,63	
2	35%	48	20/01/17	74.011,61	35.000,00	100.000,00	47	24.643,68	65.671,88
						50.632,08	24	<u>6.028,19</u>	
								30.671,88	
1	20%	49	20/02/17	91.337,93	20.000,00	100.000,00	48	25.229,26	49.086,97
						33.891,33	23	<u>3.857,72</u>	
								29.086,97	
1	20%	50	20/03/17	91.585,33	20.000,00	100.000,00	49	25.817,59	49.535,82
						34.232,26	22	<u>3.718,23</u>	
								29.535,82	
1	20%	51	20/04/17	91.833,39	20.000,00	100.000,00	50	26.408,68	49.984,93
						34.575,29	21	<u>3.576,25</u>	
								29.984,93	
1	20%	52	20/05/17	92.082,12	20.000,00	100.000,00	51	27.002,55	50.434,32
						34.920,42	20	<u>3.431,77</u>	
								30.434,32	

1	20%	53	20/06/17	92.331,53	20.000,00	100.000,00	52	27.599,20	50.883,98
						35.267,67	19	<u>3.284,78</u>	
								30.883,98	
1	20%	54	20/07/17	92.581,62	20.000,00	100.000,00	53	28.198,66	51.333,93
						35.617,05	18	<u>3.135,26</u>	
								31.333,93	
1	20%	55	20/08/17	92.832,38	20.000,00	100.000,00	54	28.800,94	51.784,15
						35.968,56	17	<u>2.983,21</u>	
								31.784,15	
1	20%	56	20/09/17	93.083,82	20.000,00	100.000,00	55	29.406,05	52.234,66
						36.322,23	16	<u>2.828,61</u>	
								32.234,66	
1	20%	57	20/10/17	93.335,94	20.000,00	100.000,00	56	30.014,00	52.685,46
						36.678,05	15	<u>2.671,46</u>	
								32.685,46	
1	20%	58	20/11/17	93.588,75	20.000,00	100.000,00	57	30.624,80	53.136,54
						37.036,06	14	<u>2.511,74</u>	
								33.136,54	
1	20%	59	20/12/17	93.842,24	20.000,00	100.000,00	58	31.238,48	53.587,92
						37.396,24	13	<u>2.349,44</u>	
								33.587,92	
1	20%	60	20/01/18	94.096,41	20.000,00	100.000,00	59	31.855,04	54.039,59
						37.758,62	12	<u>2.184,55</u>	
								34.039,59	
0	0%	61	20/02/18	117.939,10	-	100.000,00	60	32.474,49	33.243,55
						14.535,39	11	<u>769,06</u>	
								33.243,55	
0	0%	62	20/03/18	118.258,54	-	100.000,00	61	33.096,86	33.808,89
						14.838,31	10	<u>712,03</u>	
								33.808,89	
0	0%	63	20/04/18	118.578,85	-	100.000,00	62	33.722,15	34.374,60
						15.143,29	9	<u>652,45</u>	
								34.374,60	
0	0%	64	20/05/18	118.900,03	-	100.000,00	63	34.350,37	34.940,70
						15.450,34	8	<u>590,32</u>	
								34.940,70	
0	0%	65	20/06/18	119.222,08	-	100.000,00	64	34.981,55	35.507,18
						15.759,48	7	<u>525,63</u>	
								35.507,18	
0	0%	66	20/07/18	119.544,99	-	100.000,00	65	35.615,69	36.074,05
						16.070,70	6	<u>458,35</u>	
								36.074,05	
0	0%	67	20/08/18	119.868,79	-	100.000,00	66	36.252,82	36.641,31
						16.384,03	5	<u>388,49</u>	

								36.641,31	
0	0%	68	20/09/18	120.193,46	-	100.000,00	67	36.892,93	37.208,97
						16.699,47	4	316,03	
								37.208,97	
0	0%	69	20/10/18	120.519,01	-	100.000,00	68	37.536,06	37.777,02
						17.017,05	3	240,97	
								37.777,02	
0	0%	70	20/11/18	120.845,44	-	100.000,00	69	38.182,20	38.345,48
						17.336,76	2	163,28	
								38.345,48	
0	0%	71	20/12/18	121.172,76	-	100.000,00	70	38.831,38	38.914,34
						17.658,62	1	82,96	
								38.914,34	
0	0%	72	20/01/19	121.500,96	-	100.000,00	71	39.483,61	39.483,61
						17.982,65	0	-	
								39.483,61	

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

ANEXOS

ANEXO A – TABELA I DO REGULAMENTO DO DESENVOLVE

Tabela I

Percentuais de ICMS com dilação de prazo e de desconto pela antecipação do pagamento da parcela, segundo a classe de enquadramento

Classe de Enquadramento	Prazo de fruição (em anos)	Prazo de carência (em anos)	Percentual do ICMS incentivado	Antecipação (em anos)	Percentual de desconto por anos de antecipação
I	12	6	90%	0	0%
				1	30%
				2	45%
				3	80%
				4	85%
				5	90%
II	Até o 10º ano	6	80%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
				4	75%
				5	80%
	Até o 11º ano	6	70%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
				4	75%
	Até o 12º ano	6	50%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
4				75%	
III	Até o 8º ano	6	70%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
				4	75%
				5	80%
	Até o 9º ano	6	60%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
				4	75%
	Até o 10º ano	6	40%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%

				4	75%
				5	80%
IV	Até 8 anos	6	60%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
				4	75%
				5	80%
V	Até 8 anos	6	50%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
				4	75%
				5	80%
VI	Até 8 anos	6	40%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
				4	75%
				5	80%
VII	Até 8 anos	6	35%	0	0%
				1	20%
				2	35%
				3	70%
				4	75%
				5	80%

Fonte: Bahia (2002, Tabela I).

ANEXO B – TABELA II DO REGULAMENTO DO DESENVOLVE**Tabela II****Percentual de desconto da Taxa de Juros, segundo indicadores parciais de aderência**

Indicadores Parciais	Subíndice de aderência	Percentual de Desconto da TJLP
Desconcentração espacial em relação à RMS	IDE > 5	20%
Atividade econômica desenvolvida	IAE > 5	15%
Geração de novos empregos	IGE > 5	15%

Fonte: (BAHIA, 2002, Tabela II).