

LEI DA MODA: ANÁLISE DOS IMPACTOS DA REGULAMENTAÇÃO DO SETOR NOS MUNICÍPIOS DE NOVA FRIBURGO E DE CABO FRIO

Dayane Nayara Alves Colaço¹

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de retratar as controvérsias inerentes aos incentivos fiscais direcionadas para a Lei da Moda, no Estado do Rio de Janeiro, a fim de identificar a efetividade da concessão desses incentivos fiscais para o setor têxtil carioca, tomando, por ponto de partida, a anterioridade e a posterioridade da implementação da Lei. Diferencia-se os conceitos de incentivo fiscal e de benefício, a fim de destacar que a Lei da Moda é um incentivo fiscal. Identifica-se a dificuldade de acesso ao incentivo concedido pela regulamentação do setor, notadamente diante do panorama da concessão das benesses ofertadas pela Lei nos Municípios de Nova Friburgo e de Cabo Frio. Finalmente, discute-se os motivos controversos à existência e a defesa da Lei da Moda.

Palavras-chave: Lei da Moda; Incentivo Fiscal; Indústria Têxtil; Cabo Frio e Nova Friburgo.

ABSTRACT

The present work aims to portray the controversies inherent to tax incentives directed to the Fashion Law, in the State of Rio de Janeiro, in order to identify the effectiveness of granting these tax incentives for the Rio textile sector, taking, as a starting point, departure, anteriority and posteriority of the implementation of the Law. The concepts of tax incentive and benefit are differentiated, in order to highlight that the Fashion Law is a tax incentive. The difficulty in accessing the incentive granted by the sector's regulations is identified, notably given the panorama of the granting of benefits offered by the Law in the Municipalities of Nova Friburgo and Cabo Frio. Finally, the controversial reasons for the existence and defense of the Fashion Law are discussed.

Keywords: Fashion Law; Tax Incentive; Textile Industry; Cabo Frio and Nova Friburgo.

1 Advogada. Presidente da Câmara Setorial da Moda da Agência de Desenvolvimento do Estado do Ceará. Vice-Presidente Adjunta da Comissão de Direito da Indústria e Comércio da Moda da OAB-CE. Mestra em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Universidade Candido Mendes-RJ. Especialista em Direito Fiscal pela PUC-RJ. MBA em Gestão Tributária pela USP. Especialista em Fashion Law pela FASM-SP. Extensão em Fashion Law pela UERJ. dayanenayaraadv@gmail.com

INTRODUÇÃO

A Lei Estadual nº 6331/2012, mais conhecida como Lei da Moda, foi promulgada, no ano de 2016, no Estado do Rio de Janeiro, em um contexto de grande embate entre parlamentares, empresários da indústria têxtil, bem como a sociedade jurídica. De um lado, defensores de sua participação, no crescimento econômico do Estado e, de outro, posições contrárias à existência dos incentivos fiscais concedidas pelo erário. Questionava-se se seriam estes benéficos para o Estado ou não e quais seriam os limites para sua concessão.

Neste contexto, o presente trabalho tem o objetivo de retratar as controvérsias inerentes aos incentivos fiscais direcionadas para a Lei da Moda, no Estado do Rio de Janeiro, a fim de identificar a efetividade da concessão desses incentivos fiscais para o setor têxtil carioca, tomando por ponto de partida a anterioridade e a posterioridade da implementação da Lei.

O estudo precipuamente se preocupa em mapear se ocorreu aumento de receita, assim como de geração de emprego, especificamente, nos municípios de Cabo Frio e de Nova Friburgo, selecionados em razão da força da indústria têxtil nessas regiões. Para tanto, realizou-se uma pesquisa exploratório-descritiva, qualitativa, e um estudo de campo, subsidiada também, por uma pesquisa bibliográfica, utilizando-se de dados publicizados no sistema da Receita Federal.

Primeiramente, convém destacar que a pesquisa de campo não restou tão frutífera, vez que várias empresas se negaram a responder ao questionário por escrito, entretanto, das 20 (vinte) empresas visitadas, em cada Município, 10 (dez), em Nova Friburgo, e 6 (seis), em Cabo Frio, dispuseram-se a responder oralmente a algumas indagações, as quais foram fundamentais para o desenrolar deste estudo. A visita às empresas bem como as observações ao desenvolvimento econômico da região foram fatores importantes para os posicionamentos destacados nos resultados da pesquisa.

Para sanar a ausência das respostas aplicadas a casos concretos, buscaram-se dados seguros colhidos, no sistema da Receita Federal, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE e do Sindicato da Indústria e do Vestuário do Município de Nova Friburgo - SINDVEST.

Inicialmente, apresentaram-se os incentivos e benefícios fiscais, em destaque ao amplo debate sobre a definição destes, em virtude da ausência de conceituação na própria Constituição Federal de 1988 e diante da indefinição nos tribunais pátrios, os quais, bastantes vezes, utilizam as expressões como sinônimos. Assim, este trabalho preocupou-se em demonstrar as considerações acerca do pensamento doutrinário que os diferenciam.

Ao final, foram distinguidos os termos, tratando a Lei da Moda como um incentivo fiscal, por possuir o fito de desenvolver economicamente dado setor.

Além disso, conceituou-se o termo “Moda”, em seu sentido geral, fundamentado na Lei respectiva. Buscou-se, também, entender o porquê da alteração da redação da Lei nº 4.182/2003, promovida pela Lei n. 4.542/2005, que retirou a concessão privilegiada a determinados municípios do Estado do Rio de Janeiro e uniformizou a Lei para todo o Estado.

No presente trabalho, não se pretendeu esgotar os temas ora elencados, sobretudo, quanto aos conceitos de incentivos e de benefícios fiscais. Quanto à Lei da Moda, realiza-se um apanhado geral, de forma a se propor como um marco inicial para pesquisas mais aprofundadas e, conseqüentemente, publicadas. Elencadas tais considerações embrionárias, segue-se para o desenvolvimento dos temas.

1. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO VOCÁBULO FISCAL: DISTINÇÃO CONCEITUAL ENTRE INCENTIVOS FISCAIS E BENEFÍCIOS FISCAIS

Primordialmente, é oportuno expor o significado do adjetivo “fiscal” que se encontra expresso, diversas vezes, por meio de um complexo de artigos no corpo da Constituição da República de 1988. O termo transita entre o Direito Tributário e Financeiro possuindo nuances em cada qual; além do fato dele não pertencer tão

somente ao campo do Direito Tributário, mas também ao Direito Financeiro e, desse modo, possuir peculiaridades em cada ramo.

É sabido que o Direito Financeiro tem como objeto a atividade financeira do Estado, abordando receita, despesa, orçamento e crédito, e o Direito Tributário se atém exclusivamente a uma parte dessa receita, qual seja o tributo, portanto este é uma das espécies de receita pública, classificada como receita derivada, contrapondo-se às originárias geradas pelo próprio patrimônio Estatal.

Em análise à Constituição da República vigente: “O termo ‘fiscal’ não corresponde apenas ao fenômeno tributário, mas é utilizado em referência à atividade financeira do Estado como um todo, tanto na regulamentação da receita quanto da despesa, incluindo também elementos do Direito Financeiro”. (DERZI, 2003)

Para Frederico Menezes Breyner, o que individualiza o Direito Tributário nesse campo é o conceito de tributo previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), caracterizado pelo dever compulsório da prestação pecuniária existente no bojo de uma relação obrigacional. (BREYNER, 2016)

Ademais, na coletânea de artigos Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais, na lição de Hugo de Brito Machado, quando o elemento utilizado para incentivar é o tributo, o incentivo caracteriza-se como fiscal. No entanto, quando o elemento utilizado para incentivar é o crédito ou financiamento, o incentivo caracteriza-se como financeiro. (MACHADO, 2015). Por conseguinte, a grosso modo, o tributo e o crédito são elementos do incentivo.

Nesse diapasão, faz-se necessário mencionar a existente distinção entre os incentivos fiscais e os incentivos financeiros. De acordo com os autores Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando FacuryScaff:

Os incentivos fiscais são oriundos das isenções (totais ou parciais) tributárias, atuando, portanto, sobre a receita pública; enquanto os incentivos financeiros são os incentivos outorgados pelo Estado aos particulares em forma de prestações positivas, seja facilitando (e tornando menos oneroso) o crédito ou até mesmo em mecanismos de devolução de tributos “recolhidos, atuam, pois, sobre a despesa”. (SILVEIRA e SCAFF, 2015)

Em resumo, o Direito Tributário regula a atividade do Estado pertinente à tributação, ao passo que o Direito Financeiro regula toda a atividade financeira do Estado, menos a que se refere à tributação. (MACHADO, 2015)

Deveras, após as considerações preliminares e necessárias sobre o viés do termo fiscal, nas searas do Direito Tributário e do Financeiro, volta-se à direção da análise dos incentivos e dos benefícios fiscais, principalmente, sob a ótica do Direito Tributário, tomando por base a natureza predominantemente tributária das questões propostas.

Nessa cena, torna-se importante conceituar esses termos, em vista de que conceito é um pressuposto lógico do conhecimento científico. A partir deste, pode-se entender a existência e a finalidade dos institutos, bem como, até a sua busca e melhor efetividade.

Com efeito, no campo dos incentivos e de benefícios fiscais, formular um conceito não é uma das tarefas mais fáceis, principalmente, por se tratar do complexo campo dos Incentivos Fiscais, que na lição de Rogério Lima, diferentemente do tributo, o ordenamento jurídico positivado não traz essa definição, o qual os trata como uníssonos, podendo ser claramente constatado nos artigos 155, II, e § 2º; XII, “g”; 156, III, e § 3º, III; e 195, e § 3º) todos da Constituição Federal. (LIMA, 2015)

De igual modo, os tribunais pátrios utilizam tais termos como sentido idêntico. Por sua vez, a doutrina brasileira se divide em duas posições, parte os diferenciam, outra parte, tratam-no como sinônimos.

Seguindo as definições portuguesas, os procuradores do Estado do Ceará, Juvêncio Vasconcelos Viana e Mateus Viana Neto, advertem que não são sinônimos. Afirmam eles que “não devemos confundir incentivo fiscal com benefício fiscal”, pois o fato de o ente federativo deixar de cobrar, ou seja, arrecadar determinado tributo, sem um motivo específico, constitui-se em renúncia fiscal, pura e simples, e possui múltiplos significados. (VIANA e VIANA NETO, 2015)

Para os referidos autores, no incentivo fiscal, existe a espera pelo Estado por uma contrapartida. O Estado deixa de exigir o pagamento de um tributo em face de alguma condição, a qual pode ser, por exemplo, aumento da atividade econômica e aumento ou manutenção de postos de trabalho.

Os autores Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado lecionam que incentivo fiscal possui a natureza de isenção ou outra qualquer vantagem fiscal, concedida por lei, como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento na ordem econômica. (MACHADO e MACHADO, 2011)

Acerca dos incentivos fiscais, André Catão leciona que se constituem instrumentos de desoneração tributária e tem por objetivo estimular relações jurídicas econômicas. Dessa forma, é uma suspensão parcial ou total, de caráter provisório do poder que lhe é inerente, para harmonizar determinadas situações. (CATÃO, 2004)

Diferenciando benefício fiscal de incentivo fiscal o mesmo autor, esclarece que o benefício fiscal se vincula a uma ação protecionista do Estado, no que diz respeito a certa categoria econômica, estando próxima do privilégio, enquanto o incentivo fiscal é visto como uma atitude proativa de estímulo a uma atividade. (CATÃO, 2004)

Na doutrina nacional, (BUFFON e ASSANI, 2013) ressaltam que a desoneração fiscal é originada pela extrafiscalidade, para estimular ou desestimular comportamentos, consubstanciando-se “na concessão de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a concretizar direitos fundamentais”.

Nesse sentido, o jurista português Casalta Nabais conceitua os benefícios fiscais como “(...) medidas de caráter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, são, dessa forma, em si mesmos, medidas extrafiscais, distinguindo-se designadamente “dos chamados desagravamentos fiscais *stricto sensu*(...)”.(NABBAIS, 2004)

Augusto Ventura entende que a distinção entre benefícios fiscais e incentivos fiscais guarda apenas um sentido didático e não prático, visto que perpassa pelo tema da extrafiscalidade, pois para alguns, ambos estão interligados. (VENTURA, 2012). Isso é possível, porque, ao haver benefício fiscal, necessariamente, estar-se-á tratando de tributo extrafiscal.

Estigara, Pereira e Lewis também consideram que a concessão de benefício fiscal recai, necessariamente, sobre tributo extrafiscal e explicam que os incentivos fiscais, geralmente, significam estímulo, benefício, vantagem, ganho, proveito, favor, todos concedidos pelo governo na área fiscal, com a finalidade de canalizá-los para segmentos específicos, de ordem econômica, cultural e social. (ESTIGARA; PEREIRA e LEWIS, 2009)

Já Steagall, Loo e Britto defendem que o governo se utiliza do incentivo fiscal como instrumento para estimular atividades específicas, em um prazo determinado, podendo, tanto a pessoa física como jurídica, escolher como destinar parte de impostos que já seriam pagos, de forma a contribuir para o desenvolvimento de projetos pela sociedade. (STEAGALL; LOO e BRITTO, 2015)

Dessa forma, o governo incentiva iniciativas sociais, culturais, educacionais, saúde e esportivas, além de beneficiar várias pessoas ao mesmo tempo em que o investidor apoia causas, acompanhando-as e potencializando-as.

Nessa concepção, para atender as demandas sociais das empresas e dos cidadãos, o incentivo fiscal pode ser utilizado como inclusão social em diversas áreas, como: cultura, desporto, saúde e assistência a idosos e crianças.

A definição de incentivos fiscais de André Elali, a exemplo de outros ora apresentados, parece ser, também, imprecisa, por limitar a utilização destes ao aspecto desonerativo, em que há redução total ou parcial da carga tributária, conceituando-os da seguinte forma:

(...) instrumentos hábeis para servir à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivar comportamentos específicos (...). Parte-se da premissa de ser um incentivo fiscal a supressão e/ou redução do ônus com o recolhimento do tributo.(ELALI, 2007)

Nesse entendimento, o autor deixa de considerar os incentivos fiscais que são concedidos em função da situação do contribuinte beneficiado: saúde, cultural, econômica, religiosa, entre outras.

Por outro lado, há o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB)² no sentido de que “os incentivos fiscais compõem os gastos governamentais, sem que se façam quaisquer distinções acerca da natureza jurídica dos institutos utilizados”.

Nota-se que há grande dificuldade na definição de um conceito que atenda todos os segmentos, assim como não há na jurisprudência uníssona, e nem na doutrina, uma definição uniforme, vez que inexistente definida hierarquia das espécies de incentivos fiscais. Nem mesmo a Constituição Federal de 1988, e o Supremo Tribunal Federal, distinguem-nas e, sim, as usam como sinônimas.

Contudo, para fins dessa análise, importa estabelecer sim as diferenças conceituais, ao passo que a Lei da Moda objeto de estudo deve ser considerada tecnicamente como um incentivo fiscal, uma vez que busca desenvolver dado setor da economia.

2. BREVE HISTÓRICO DA LEI DA MODA

O Estado do Rio de Janeiro, nos anos 90, tornava-se um polo inviável de investimentos do empresariado fluminense, no setor da Moda, em decorrência de altos impostos cobrados. Nessa à época, a alíquota padrão para o Rio de Janeiro era de 18% (dezoito por cento), considerada a mais alta do país e igual à de Minas Gerais. (SEROUR, 2001)

Para fins demonstrativos das alíquotas dos setores de consumo da época, que eram considerados os mais importantes, vale colecionar dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme apresentado na Tabela 1:

Tabela 1 – Dados do IBGE referentes a situação de alíquotas do Rio de Janeiro

TEXTIL	VESTUÁRIO	PRODUTOS ALIMENTARES	BEBIDAS	FUMO
58,72 84,87	66,93 771,71	85,02 123,89	165,36 134,42	97,05

Fonte: Carvalho (2001, p. 7)

Por conta das elevadas alíquotas para o setor têxtil, muitas empresas locais se mudaram para outras unidades da Federação, em busca de uma produção mais rentável, tendo em vista não poderem arcar com o custo da tributação fluminense.

Ainda, na década de 90, de acordo com o Deputado Estadual André Correa³, a Indústria da Moda do Estado chegou a deter mais de 20% (vinte por cento) do mercado nacional, entretanto teve a sua participação reduzida para 3% (três por cento), “o que ocasionava menos investimento de empresas locais e, conseqüentemente, menos emprego”.

No ano 2003, a ALERJ aprovou a Lei n. 6.3314⁴, a chamada Lei da Moda, a qual entrou em vigor no mesmo ano, sob nº 4.182, tratando-se de um tratamento tributário para as indústrias do setor têxtil, em que

2 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativos dos gastos tributários**: estimativas bases efetivas, 2011. Série 2009 a 2013, p. 5. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2013/DGT2013.pdf> Acesso em: 10 dez. 2017.

3 CORRÊA, André. Entenda a lei que deixou a economia do Rio novamente na moda. **Blog do André Corrêa**, 08 dez. 2015. Disponível em: <https://www.andrecorrea.com.br/blog/entenda-lei-que-deixou-economia-do-rio-novamente-na-moda>. Acesso em: 22 out. 2017.

4 BRASIL. **Lei n. 6.331**, de 10 de outubro de 2012. Dispõe sobre a aplicação de regime especial de tributação para estabelecimentos fabricantes de produtos têxteis, de confecções e aviamentos, nas condições ue específica. Rio de Janeiro, 10 de outubro de 2012. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/68d26ee598f1ae7283257a990063b371?OpenDocument>. Acesso em: 23 out. 2017.

a beneficiada tem a possibilidade de se creditar pelo valor correspondente à incidência da alíquota aplicável sobre o valor da operação, ou seja, a qual varia de acordo com o destino da mercadoria.

Constata-se, nas pesquisas realizadas, que o programa nasceu com intuito de manter o setor operando, principalmente na região serrana, e proteger a indústria fluminense da concorrência dos produtos asiáticos, impulsionados, naquele momento, pelo câmbio favorável e, também, da concorrência das empresas do setor instaladas no nordeste brasileiro, que contam com mão de obra barata, além de incentivos estaduais e federais. Para corroborar, convém destacar dados ofertados pela SEFAZ⁵:

(...) a lei da Moda direcionada para o setor têxtil, foi criada em 2003, quando havia 122 estabelecimentos do setor instalados no Estado. Desde então, outras 232 empresas foram criadas. As 354 empresas elevaram a arrecadação desse segmento em 295% entre 2002 e 2015. O número de empregos, por sua vez, aumentou 10% entre 2010 e 2014.

Convém destacar, também, que a Lei em análise, em sua primeira versão, trazia um campo preferencial de concessão desse incentivo, cabendo transcrever o artigo expresso da Lei nº. 4.182:

Parágrafo único - Os benefícios fiscais previstos no *caput* serão destinados preferencialmente para os seguintes pólos:

Valença, Petrópolis, Paracambi, Bom Jardim, Maricá, Nova Friburgo ;
Itaperuna;

Duque de Caxias, em especial o distrito de Xerém;

O bairro de Rio Comprido e a área denominada SAARA, no Município do Rio de Janeiro;

O Distrito de Vilar dos Teles, em São João do Meriti;

Engenheiro Paulo de Frontim, Cabo Frio, Paraty, São Gonçalo e Magé.

Em 2005, a lei teve sua redação modificada pela Lei nº. 4.542, de 07 de abril de 2005, a qual retirou esses municípios preferenciais do seu texto. Segundo o próprio autor desta, tal alteração se deu com a justificativa de haver a ausência de uma uniformidade a todo o Estado, sem interesses preferenciais entre os bairros, uma vez que o benefício tem o intuito de ofertar desenvolvimento ao Estado (o texto anterior trazia uma espécie de segregação não intencional). Para fins de isonomia, o texto legal passou por alteração.

Para fins de compreensão do escopo da regulamentação legislativa, sabe-se que conceituar Moda é complexo, mas, para fins de informação o termo “Moda” utilizado no objeto em comento da pesquisa, Lei da Moda, não se limita somente ao vestuário, mas à indústria têxtil como um todo. Assim, faz-se necessário transcrever o art. 1º da referida lei:

Fica concedido, em caráter opcional, regime especial de tributação, até 31 de dezembro de 2018, para os estabelecimentos fabricantes de produtos têxteis, artigos de tecidos, confecção de roupas e acessórios de vestuário e aviamentos para costura, nos termos e condições estabelecidas nos artigos desta Lei.

Dessa forma, a Lei atende os estabelecimentos fabricantes de produtos têxteis que trabalham com elementos utilizando como matéria-prima para as indústrias de confecção e outros setores, componentes têxteis que representem 80% (oitenta por cento) da sua composição: colchões, travesseiros, almofadas, artigos de acampamento, revestimento de pisos e forros de aquecimento para calçados e luvas.

Logo, se uma empresa que trabalha com a fabricação dos segmentos referenciados, também exerce atividade diversa, deve seguir o exposto no art. 2º, § 3º da lei:

O estabelecimento fabricante de que trata o artigo 1º que exerça, também, atividades de natureza diversa, deverá desmembrar o estabelecimento em dois distintos, de forma que um deles exerça, única e exclusi-

5 SECRETARIA DA FAZENDA. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/>. Acesso em: 24 nov.2017. <http://www.rj.gov.br/web/informacaopublica/exibeconteudo?article-id=3018297>. Acesso em: 23 out. 2017.

vamente, as atividades relacionadas no caput daquele artigo, criando uma filial com número no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ (CNPJ de estabelecimento) e Inscrição Estadual distintos do estabelecimento fabricante.

Diante do elencado, pode-se exemplificar: se uma fabricante de colchões e derivados também fabrica cama, sofá e qualquer espécie de madeirado ou material diverso de têxtil, deve desmembrar os estabelecimentos para que possa, então, beneficiar-se do incentivo ofertado pela Lei da Moda.

Seguindo a abordagem dessa Lei, no que tange aos artigos de tecidos, refere-se a tudo aquilo que é incluído dentro de roupa de cama, mesa e acortinados, como: lençóis, edredons, cobertas, toalhas de mesa, guardanapos de tecido, cortinas, tapetes, entre outros.

3. FAVORECIMENTO DO SETOR DA MODA NA CIDADE DE CABO FRIO E DE NOVA FRIBURGO

Como já exposto, a Lei da Moda se enquadra como incentivo fiscal, tomando por base o seu fito principal de desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos, por meio do mecanismo de redução de alíquota. Convém destacar, assim, o dispositivo da Lei:

Art. 2º - O estabelecimento fabricante, de que trata o artigo 1º desta Lei e que por ela optar, deverá recolher o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, equivalente a 2,5% (dois e meio por cento) sobre o valor contábil das operações de saídas realizadas no mês de referência, observadas as disposições seguintes.

No Estado do Rio de Janeiro, a alíquota interna padrão do ICMS totaliza-se em 20% (vinte por cento), já incluindo o adicional de alíquota de 2% (dois por cento) destinado ao Fundo de Combate à Pobreza (FECF).

A Lei da Moda reduziu a alíquota para 2,5%, (dois e meio por cento) e o § 11º da lei adverte que, já é devidamente abarcado nesse percentual o adicional de 1% (um por cento) destinado ao FECF, instituído pela Lei nº 4.056, de 30 de dezembro de 2002. Porém, deve ser respeitada a nova alíquota do FECF que subiu de 1% (um por cento) para 2% (dois por cento), a qual foi majorada por meio da Lei Complementar nº 167/2015. Para corroborar, convém destacar o que assegura o tributarista Deonísio Koch:

A EC 42/2003 prevê ainda um fundo estadual e distrital contra a pobreza. Para o seu financiamento, admite a possibilidade de criação de um adicional de até 2% (dois por cento) na alíquota do ICMS sobre os produtos supérfluos, para a formação do Fundo de Pobreza, nas condições estabelecidas em lei complementar. (KOCH, 2017)

Em se tratando dos casos de descontinuidade do Fundo, ou seja, caso este venha ser excluído ou interrompido por determinado tempo, a empresa terá sua parcela inclusa tão somente na porcentagem de 2,5% (dois e meio por cento), sendo excluído o 1% (um por cento). É válido, assim, que as empresas fiscalizem a continuidade do FECF, impugnando a qualquer tempo sua descontinuidade.

O fenômeno da redução de alíquota se totaliza sobre o valor contábil das operações de saídas realizadas, no mês de referência, ou seja, recai sobre o somatório do valor de todas as notas fiscais emitidas pela empresa beneficiada em um determinado mês. Ressalte-se, que o mês de referência se trata do período de apuração do imposto a recolher, ou seja, a utilização dessa sistemática não se coaduna com aproveitamento de qualquer crédito de ICMS.

3.1 Cálculo do ICMS em transferências internas

No tocante ao cálculo de ICMS sobre as operações internas de transferências de mercadoria realizadas pelo estabelecimento fabricante, as quais são destinadas para os demais estabelecimentos comerciais da empresa, terá destacado no imposto do documento fiscal.

A referida situação funciona como uma espécie de “creditamento” próprio, ou seja, advém do direito de abater das respectivas saídas o imposto pago na aquisição de produtos e mercadorias e serviços, no estabelecimento ao qual será destinado.

Na esfera contábil, tal mecanismo funciona como um sistema de débito e crédito, além de permitir que seja feita a compensação do imposto, já que os valores, ora contabilizados como a recuperar, serão abatidos dos valores a recolher, gerando o montante líquido a pagar. Assim, a Lei da Moda é um regime especial de tributação, que representa um exemplo de incentivo fiscal tributário, dessa forma esta atua aumentando o crédito, ou reduz o débito de uma empresa.

Por conseguinte, na apuração do imposto a ser pago pela empresa que utiliza o incentivo fiscal, o valor devido ao fisco é mais baixo do que aquele a ser pago caso ele não existisse.

Dessa maneira, o valor é sempre limitado e corresponde à aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo em valor equivalente, por unidade, a até 70% (setenta por cento) do preço de referência praticado ao consumidor final pelos estabelecimentos varejistas da empresa, localizados no próprio Estado.

Ou seja, o somatório das parcelas que compõe o custo da mercadoria produzida pelo estabelecimento fabricante acrescido de margem de valor agregado, relativa às operações subsequentes, abrange até mesmo a operação de venda praticada com o consumidor final. Essa é realizada no ato da transferência, a qual se perfaz até mesmo pelo lucro.

Esse cálculo, portanto, é realizado diante de cada item, adotando-se a média ponderada dos respectivos preços das vendas ao consumidor final, ocorridas no mesmo mês em que a transferência é realizada, bem como as saídas realizadas, no primeiro e segundo meses subsequentes, ou com a exclusão do segundo mês subsequente à transferência, se a quantidade vendida, excluído esta, representar mais de 20% (vinte por cento) da quantidade transferida que permaneceu no Estado, ao término do mês de realização da transferência.

3.2 Cálculo do ICMS em transferências externas

Quando se trata de estabelecimento de industrialização do localizado fora do Estado do Rio de Janeiro, o estabelecimento fabricante é obrigado ao pagamento adicional de valor definitivo e não compensável de imposto equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor das matérias-primas enviadas para industrialização. Um exemplo elucidativo é o seguinte: se uma fábrica de *lingerie*, em Nova Friburgo, adquire determinado insumo de um contribuinte paulista, esta deverá fazer esse pagamento adicional.

Há algumas exceções que fazem jus ao diferimento do ICMS, segundo o art. 6º da lei que convém destacar:

- I - importação de fio, sintético ou não, e tecido, desde que o código deste não esteja contemplado no artigo 7º, desta Lei, e seja destinado ao processo de fabricação do adquirente, com a condição de que seja realizada pelos portos ou aeroportos do Estado do Rio de Janeiro e desembarçada no território fluminense;
- II - aquisição interna de matéria prima, embalagem e demais insumos, além de materiais secundários, pela qual o adquirente, na qualidade de responsável tributário, recolherá o ICMS incidente sobre a operação de saída do remetente.

Qualquer insumo, então, que não se encontra elencado, no artigo acima transcrito, a empresa terá por obrigação fazer o pagamento adicional. Em vista de se utilizar serviços oriundos de contribuintes de outros Estados, busca-se evitar a concorrência desleal entre os fabricantes, bem como possível guerra fiscal entre os

Estados. Um ponto bem característico da Lei da Moda, e que é notavelmente identificado, é sua busca por uma isonomia dentro do tratamento diferenciado de tributação que proporciona.

Referente às saídas internas feitas para contribuintes e saídas interestaduais de quaisquer naturezas, serão descontadas somente os retornos oriundos de saídas internas destinadas para conserto, reparo ou manutenção do ativo fixo da empresa. Para aclarar o entendimento, exemplifica-se: Empresa X, localizada no Rio de Janeiro, envia para empresa Y, localizada no Estado de São Paulo, peças de jeans que precisam ser reparadas na sua tonalidade. Ou uma das máquinas dessa empresa carioca vem a ser consertada por engenheiro localizado em Minas Gerais.

Para fins de melhor compreensão do escopo da Lei da Moda, realizou-se uma pesquisa de campo, nas cidades de Nova Friburgo e de Cabo Frio, apresentando questionários os quais não possuíram retorno em termos escritos, somente foram ofertados dados por meio da oralidade, ou seja, por meio das respostas realizadas diretamente aos responsáveis dos estabelecimentos que foram buscados como instrumentos de exemplificação para este trabalho.

3.3 Nova Friburgo e a Lei da Moda

A cidade de Nova Friburgo no Estado do Rio de Janeiro é considerada um polo têxtil, em nível nacional bastante conceituado, sobretudo no que permeia ao setor da moda íntima. Na visita realizada, foi detectada a presença desse segmento como peça fundamental para o fortalecimento da economia.

A cidade, assim, é considerada a capital da moda íntima, realizando, todos os anos, a feira mais importantes da moda íntima, praia e *fitness* brasileira, a FEVEST, de acordo com o SINDVEST60, voltada ao setor da indústria têxtil como um todo, permitindo que as empresas da região ganhem espaço em nível nacional. Buscou-se detectar a relação da Lei da Moda e seu incentivo econômico com essa expansão do setor têxtil nos últimos anos.

A posteriori, detectou-se, em análise entre os anos de 2008 a 2015, uma transformação industrial e econômica da região, sendo tais anos escolhidos tomando por base a implementação da Lei da Moda, no ano de 2003, ao passo que os cinco primeiros anos foram dados como um período de adaptação da lei.

Entre os anos citados, segundo dados da SEFAZ, a arrecadação de ICMS do Município de Nova Friburgo chegou ao equivalente a R\$ 82,4 (oitenta e dois, quatro) milhões de reais, gerando mais de cinco mil novos empregos na região. Para confirmar essa afirmativa, pode ser citada como exemplo, uma renomada fábrica do polo íntimo do município, a De Chelles Lingerie e Moda Praia61, cujo resultado da inovação constante e do uso criativo da tecnologia, vem-se destacando no cenário nacional e internacional e aquece a marca, além da economia local, gerando emprego e, conseqüentemente, desenvolvimento econômico.

Não se pode afirmar que a Lei da Moda foi fator preponderante para a ascensão da empresa, mas pode-se destacar as benesses ofertadas pela lei, ou seja, basta fazer uma análise, desde a implementação aos anos subsequentes, portanto, a evolução notória não só desta empresa, mas de outras na região, como a Lucitex Confecções Ltda., Jescr de Friburgo Moda Íntima e BLC Indústria de Confecções Ltda é notória.

Tal empresa foi uma das visitadas e afirmou fazer uso do benefício, bem como dos dados das empresas que usufruem do incentivo repassado pelo SINDVEST também a informaram como beneficiada. Porém, não foram repassados dados numéricos dos usufrutos propiciados pela Lei da Moda na empresa.

Apesar da falta de um detalhamento, em nível arrecadatário no balanço geral de empresas, destaca-se a arrecadação de ICMS na região entre os anos de 2008 a 2016, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Nova Friburgo: tributos em reais – 2016.

	item	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<input checked="" type="checkbox"/>	Receita tributária	55.214.861,46	57.810.921,49	63.783.653,69	65.457.357,71	74.281.555,79	77.130.100,37	77.632.260,66	82.665.773,09	69.541.500,01
<input type="checkbox"/>	Impostos	44.575.291,93	46.538.582,69	49.217.303,24	51.774.013,87	58.785.604,91	60.326.205,91	62.324.518,82	69.544.576,15	56.332.508,98
<input type="checkbox"/>	Impostos Patrimônio e Renda	27.644.401,10	28.749.756,79	30.059.412,84	28.387.045,50	31.475.945,97	32.991.541,20	32.297.722,41	40.779.229,41	33.514.870,03
<input type="checkbox"/>	IPU	18.199.042,92	19.133.203,04	17.990.071,44	17.686.792,32	18.481.325,60	18.447.425,05	19.631.990,31	20.610.765,30	18.862.168,02
<input type="checkbox"/>	IRRF	4.496.942,77	4.823.053,25	5.488.008,79	5.501.726,15	7.022.857,63	7.780.606,14	4.825.139,81	11.901.310,65	8.460.223,89
<input type="checkbox"/>	ITBI	4.948.415,41	4.793.500,50	6.581.332,60	5.198.527,02	5.971.762,75	6.763.510,00	7.840.592,29	8.267.153,47	6.192.478,12
<input type="checkbox"/>	ICMS	16.930.890,83	17.788.825,90	19.157.890,40	23.386.968,37	27.309.658,94	27.334.664,71	30.026.796,41	28.765.346,74	22.817.638,95
<input type="checkbox"/>	ISS	16.930.890,83	17.788.825,90	19.157.890,40	23.386.968,37	27.309.658,94	27.334.664,71	30.026.796,41	28.765.346,74	22.817.638,95
<input type="checkbox"/>	Taxas	10.639.569,54	11.272.338,80	14.566.350,45	13.683.343,84	15.495.950,88	16.803.894,46	15.307.741,84	13.121.196,94	13.208.991,03
<input type="checkbox"/>	Taxas - Poder de Polícia	10.639.569,54	0,00	2.694.335,09	2.631.236,64	3.609.317,26	3.955.816,17	4.111.120,39	2.569.310,40	2.772.260,56
<input type="checkbox"/>	Taxas - Prestação de Serviços	0,00	11.272.338,80	11.872.015,36	11.052.107,20	11.886.633,62	12.848.078,29	11.196.621,45	10.551.886,54	10.436.730,47
<input type="checkbox"/>	Contribuição de Melhoria	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaborada com base nos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do (IBGE). (-) dados não disponíveis.

Compreende-se que houve significativa participação da Lei da Moda, no desenvolvimento econômico da região, tomando por base o crescimento arrecadatório de ICMS que chegou, aproximadamente, a 34,77% (trinta e quatro, setenta e sete por cento).

3.4 A cidade de Cabo Frio e a Lei da Moda

Em abril de 2017, a cidade de Cabo Frio foi eleita a Capital da Moda Praia do Estado do Rio. *A priori*, o título foi concedido, após publicação no Diário Oficial⁶³ do decreto que sancionou a Lei Estadual n. 745/17, o qual fortalece tal titulação, ou seja, o reconhecimento da cidade como um forte polo do segmento, possuindo o município, como principal vitrine, a tradicional Rua dos Biquínis, no bairro Gamboa.

Assim, como a cidade Nova Friburgo, Cabo Frio ajuda a fortalecer o desenvolvimento do Estado, bem como aquece a economia local, além de gerar renda e tornar o Estado uma referência no segmento têxtil.

Na cidade de Cabo Frio, segundo dados da SEFAZ dos anos de 2008 a 2015, a arrecadação de ICMS ficou estimada em R\$ 1.934,30 bilhão de reais, para uma população que, segundo dados atualizados do IBGE, estima-se em 216.030 habitantes, o que pode ser considerado um bom índice, em vista dum momento de crise e de instabilidade econômica a qual o país vem enfrentando.

Em uma pesquisa realizada pelo IBGE, entre os anos de 2010 e 2011, foi constatado um crescimento econômico de 33,5% (trinta e três, cinco por cento) ao ano, sendo perceptível que a indústria tem uma participação expressiva nesses dados.

Dessa forma, a arrecadação de ICMS, no município de Cabo Frio, deu um salto expressivo de, aproximadamente, 97,97% (noventa e sete, noventa e sete por cento), entre os anos de 2008 a 2014, conforme disponibilizado pelo Tesouro Nacional, na Tabela 2:

Tabela 2 - Cabo Frio –Tributos em reais – IPCA médio de 2016

	item	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<input type="checkbox"/>	Receita tributária	80.931.074,68	84.957.010,90	94.317.403,11	103.841.878,09	-	137.279.410,10	144.277.973,45	-	-
<input type="checkbox"/>	Impostos	73.112.387,67	77.385.704,74	86.784.917,27	94.923.692,11	-	125.269.096,38	131.153.245,06	-	-
<input type="checkbox"/>	Impostos Patrimônio e Renda	50.004.959,65	53.812.280,36	60.644.665,20	61.484.925,70	-	88.691.432,48	85.408.227,07	-	-
<input type="checkbox"/>	IPTU	29.259.870,79	30.753.561,32	31.008.290,05	32.729.370,45	-	34.695.892,31	36.000.422,90	-	-
<input type="checkbox"/>	IRRF	12.688.844,31	7.846.290,04	12.147.238,33	16.948.821,11	-	33.267.999,17	36.381.867,76	-	-
<input type="checkbox"/>	ITBI	8.056.244,55	15.212.429,00	17.489.136,82	11.806.734,15	-	20.727.541,00	13.025.936,41	-	-
<input type="checkbox"/>	ICMS	23.107.428,02	23.573.424,38	26.140.252,07	33.438.766,41	-	36.577.663,90	45.745.017,99	-	-
<input type="checkbox"/>	ISS	23.107.428,02	23.573.424,38	26.140.252,07	33.438.766,41	-	36.577.663,90	45.745.017,99	-	-
<input type="checkbox"/>	Taxas	7.818.687,01	7.571.306,17	7.532.485,84	8.918.185,98	-	12.010.313,72	13.124.728,39	-	-
<input type="checkbox"/>	Taxas - Poder de Polícia	3.302.555,68	2.763.025,59	3.002.678,91	4.268.580,54	-	4.064.151,40	7.360.917,90	-	-
<input type="checkbox"/>	Taxas - Prestação de Serviços	4.516.131,33	4.808.280,58	4.529.806,92	4.649.605,44	-	7.946.162,32	5.763.810,49	-	-
<input type="checkbox"/>	Contribuição de Melhoria	0,00	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00	-	-

Fonte: Elaborada com base nos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do IBGE. (-) dados não disponíveis.

De acordo com dados do portal do município, nos últimos anos, mais de 230 (duzentos e trinta) indústrias se instalaram, no município, sendo 100 (cem) destas voltadas para o setor têxtil, o que pode ser considerado como um eficaz instrumento de geração de emprego.

No município supracitado, não se obteve um retorno acerca dos questionários aplicados, o que não inviabiliza a pesquisa realizada, vez que foram utilizados dados, como os ofertados pela SEFAZ, pelo Tesouro Nacional e outros institutos, além da visita aos municípios, que possibilitou averiguar o avanço têxtil da cidade.

Ademais, ainda que não se tenha um exemplo concreto, pode-se inferir que, mesmo não sendo fator preponderante para a expansão do setor têxtil e o desenvolvimento econômico da região, a Lei da Moda pode ser considerada um instrumento eficaz. Pode-se tomar por base dados da FIRJAN e da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), o crescimento do número de empresas é de quase 50% (cinquenta por cento), desde o

advento da lei, em 2003, das quais 98% são de micro e pequeno porte, não sendo, portanto, alvos do incentivo fiscal. Tais dados constataam o auferido na pesquisa de campo nas Cidades de Nova Friburgo e Cabo Frio, na oportunidade, constatou-se a falta de conhecimento do incentivo pelos microempresários.

3.5 Críticas à Lei da Moda

São muitas as divergências em relação à Lei citada, sobretudo, por práticos tributaristas fluminenses e por advogados de outros Estados da Federação. Nesse sentido, o § 1o, da lei n o 6.331/12 demonstra que o sistema de tributação proposto veda o aproveitamento de qualquer crédito pelo contribuinte que se beneficiar do incentivo fiscal. (GARCIA, 2020)

Em contraposição, Gustavo Brigagão defende que o fato de o beneficiário não se poder creditar na operação anterior possibilita um novo creditamento pelo valor correspondente à incidência da alíquota aplicável (que varia conforme o destino da mercadoria) sob o valor da operação em virtude da nova cadeia produtiva. (BRIGAGÃO, 2019)

Kássia Simões Garcia esclarece o pensamento de Gustavo Brigagão, ao apontar que o regime de compensação, sistema de crédito/débito, pressupõe o equilíbrio oriundo da oneração do ICMS em decorrência do valor agregado da produção seguinte, vez que não se considera o que for a recolhido na operação anterior. Essa lógica que evita onerar excessivamente um dos elos produtivos é quebrada dentro da sistemática de apuração oferecida pela Lei da Moda. (GARCIA, 2020)

As controvérsias mencionadas pelo referido autor prosperam, porque, se uma empresa obtiver crédito proveniente da operação anterior, que resulte em valor maior do que teria obtido, por meio do calculado pela alíquota de 3,5% (três e meio por cento), o incentivo fiscal não seria uma escolha do beneficiário.

Também, a partir da hipótese de a incidência da alíquota resultar em um valor menor do que o valor do crédito originado do sistema de compensação, caso o beneficiário decida fazer jus ao incentivo da Lei da Moda. Na operação seguinte, ao dispor do crédito referente ao incentivo, pagaria indiretamente o ICMS do elo anterior ao beneficiário que não gozou da compensação. Portanto, repassaria o valor do elo antecedente no preço, além de recolher seu próprio ICMS, com baixa compensação, visto que corresponde ao valor da operação anterior calculado sobre a alíquota de 3,5% (três e meio por cento).

Destarte, o incentivo fiscal, cujo intuito é o de desonerar uma atividade ou região, esvazia o sentido do instituto jurídico-tributário de fomentar o desenvolvimento, pois, além de possibilitar maior onerosidade ao beneficiário, desencadeia um acúmulo de ICMS ao elo subsequente da cadeia produtiva.

Segundo o exposto, verifica-se a existência de controvérsias em relação à Lei da Moda, para as quais ainda inexistem respostas jurídicas plausíveis; contudo, apesar das críticas e dos problemas chamados de “goza de crédito”, além da falta de acesso à Lei da Moda pelo grupo que realmente precisa do incentivo, são notórios os benefícios da referida Lei, bem como é evidente a necessidade de ajustes e respostas prático-jurídicas.

CONCLUSÃO

Diante da importância do setor têxtil e da crise vivenciada por aquele, na década de 90, no Estado do Rio de Janeiro, e sua perceptível evolução, é evidentemente visível a necessidade da permanência dos incentivos fiscais oriundos pela Lei da Moda.

Contatou-se o fortalecimento econômico das regiões ora estudadas, ainda que sem a utilização de casos concretos para análise. Nesse sentido, a Lei da Moda demonstrou que seu fito tem sido atingido em 15 (quinze) anos de sua existência, podendo ser comprovada sua eficácia, ainda que haja muito o que melhorar.

Identifica-se que o crescimento e desenvolvimento econômico de algumas regiões, como é o caso de Nova Friburgo e de Cabo Frio, pode funcionar como um refletor das benesses intermediadas pelo incentivo em análise, configurando-se um mecanismo de ajuda à superação dos problemas existentes.

Este trabalho buscou, assim, trazer o maior número de dados possíveis que demonstrassem a eficácia da lei citada. Seria utópico, bem como imaturo, defender de modo absoluto a permanência da Lei. É evidente que, mesmo estando em vigência, há mais de 15 anos, ainda não é bem propagada ao Estado como um todo e, até mesmo nas regiões as quais serviram de instrumento para análise de sua eficácia, pois se identificou desconhecimento por parte dos pequenos empresários.

Não se trata de uma publicidade como a que já existe, elencando os benefícios da Lei, mas sim, uma publicidade jurídica desta para com os empresários. Estes operadores do Direito Tributário, junto aos contadores e economistas, podem, assim, unidos elencar os pontos positivos e negativos da Lei, sob a ótica tributária, financeira, econômica e contábil. Por conseguinte, o que há hoje é uma imagem mais política da Lei, o que acaba por descredenciar sua eficácia para muitos.

A falta de uma propagação mais elaborada da Lei possibilitou incorrer em alguns questionamentos, dentre eles, o porquê de um incentivo fiscal tão positivo não ser tão conhecido para todos aqueles que podem valer-se deste e, assim, aumentar mais ainda o desenvolvimento econômico do Estado.

Dessa forma, o porquê de algumas empresas tão conceituadas no mercado serem as grandes beneficiadas pela Lei e algumas que necessitam de apoio ainda encontrarem dificuldades na ausência de esclarecimentos acerca da regulamentação, alguns entrevistados alegaram falta de informação referente o assunto da Lei da Moda.

É curioso o fato tendo em vista que os incentivos fiscais possuem o fito de ocasionar melhores condições tributárias para expansão econômica nas regiões, nos Estado e no País. Todavia, como dito, ainda que essas indagações se façam presentes, defende-se aqui pela permanência da Lei da Moda, mas de uma maneira mais esclarecida para comunidade em geral.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- BRASIL. Constituição Federal (1988), de 05 de outubro de 1988. 11^a. edição. Ed São Paulo: Saraiva, 2017.
- _____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional . 11^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- Lei n. 6.331**, de 10 de outubro de 2012. Dispõe sobre a aplicação de regime especial de tributação para estabelecimentos fabricantes de produtos têxteis, de confecções e aviamentos, nas condições que especifica. Rio de Janeiro, 10 de outubro de 2012. Disponível em: http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/68d26e_e598f1ae7283257a990063b371?OpenDocument. Acesso em: 23 out. 2017.
- BREYNER, Frederico Menezes. Benefícios e regressividade tributária. In: MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida; DERZI, Misabel AbreuMachado (Coords.). **Justiça Fiscal**. vol. 1. Belo Horizonte: Delrey, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense: 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra do BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

GARCIA, Kássia Simões. **O Princípio da Proporcionalidade como meio de aferição de validade da Lei nº 6.331-12 (Lei da Moda)**. Monografia apresentada ao Departamento de Graduação em Direito da UCAM-IPANEMA. 2020

LIMA, Rogério. Incentivo Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. vol. 1. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 36^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. (coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. vol. 1. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Alisson José Maia. Premissas para uma Abordagem Jurídica dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. vol. 1. São Paulo: Malheiros, 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 7^a ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SEROUR, Tatyana. A sobrecarga de Icms na Indústria de vestuário do RJ. Junho/2001. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Disponível em: http://www.econ.pucRio.br/uploads/adm/trabalhos/files/Tatyana_Serour.pdf. Acesso em: 23 ago.2017.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Faccury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. vol. 1. São Paulo: Malheiros, 2015.