

PERFIL METODOLÓGICO DOS INCENTIVOS FISCAIS APLICADOS EM POLÍTICAS PÚBLICAS: UMA ANÁLISE DO CENÁRIO DE 2006 A 2016

METHODOLOGICAL PROFILE OF TAX INCENTIVES APPLIED IN PUBLIC POLICIES: AN ANALYSIS OF THE SCENARIO FROM 2006 TO 2016

Bruna Campanharo Batista* E-mail: bcampanharo@gmail.com
Marilene Olivier Ferreira de Oliveira* E-mail: marilene.profa.ufes@gmail.com
Vinicius de Almeida Dornellas* E-mail: dornellas87@hotmail.com
Vinicius Ramon Taufner de Carvalho* E-mail: bcampanharo@gmail.com
Rafael D'Andréa** E-mail: profrafaeldandrea@gmail.com
*Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), ES
** Faculdades de Tecnologia CETFAESA e Faculdade Novo Milênio, ES

Resumo: A concessão de incentivos fiscais é uma prática sólida e com utilização diversa na gestão do país, como por exemplo, desenvolvimento de setores do mercado e/ou de parques industriais, e ainda indução de comportamentos socialmente e ambientalmente corretos. Fato é que os instrumentos fiscais contidos nas leis e programas devem ser avaliados para que se tome as medidas necessárias em prol da melhoria contínua. Sendo assim, o objetivo deste artigo é apresentar, a partir do que foi publicado desde o ano de 2006 até 2016, quais as principais metodologias utilizadas para a análise dos incentivos fiscais. Para tanto, foi utilizado como método a pesquisa bibliográfica para se definir a amostra de estudo e, partir dela, ponderar sobre cinco critérios, que são: foco do estudo, ponto de vista, programa ou incentivo fiscal em voga, abordagem e método. Por fim, apresentou-se o panorama metodológico das pesquisas e foram elencados os principais caminhos percorridos pelos autores que se propuseram a avaliar os incentivos fiscais.

Palavras-chave: Incentivos fiscais. Avaliação. Políticas Públicas.

Abstract: The concession of tax incentives is a sound and diverse practice in the management of the country, such as the development of market sectors and / or industrial parks, as well as the induction of correct social and environmental behavior. The fact is that the fiscal instruments in the laws and programs must be evaluated so that the necessary measures are taken in favor of continuous improvement. Therefore, the objective of this paper is to present, from what was published from 2006 to 2016, the main methodologies used for the analysis of fiscal incentives. In order to make it feasible, the bibliographical research was used to define the study sample and, based on it, considered five criteria, which are: focus of the study, point of view, program or tax incentive in evidence, approach and method. Finally, the methodological panorama of the research was presented, and the main paths covered by the authors who proposed to evaluate the tax incentives were listed.

Keywords: Tax incentives. Evaluation. Public Policies.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, não raramente, observa-se a prática da concessão de incentivos

fiscais com o intuito de promover o desenvolvimento econômico de uma determinada região, um segmento específico, de promover a proteção do meio-ambiente, de incentivar atividades culturais e esportivas, entre outras.

De acordo com Nascimento (2013), a adoção dos incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas, começou a ser difundida no Brasil a partir da década de 1950 objetivando fomentar o desenvolvimento econômico-social do país, em consequência do tardio processo de industrialização nacional.

O primeiro grande marco foram as medidas adotadas para a Zona Franca de Manaus ainda na década de 1950, quando a Lei nº 3.173 (Brasil, 1957, art. 5) que passou a isentar as mercadorias estrangeiras que chegavam diretamente na Zona Franca dos impostos federais, estaduais ou municipais que pudessem ser taxados (durante a sua permanência na Zona Franca).

Ainda sobre a Zona Franca de Manaus, posteriormente obteve-se o Decreto nº. 47.757 (Brasil, 1960, art. 1) que classificou a área como sendo de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, tais como: (i) isenção dos impostos de importação e sobre produtos industrializados para mercadorias estrangeiras “destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação” (Brasil, 1960, art. 3), (ii) isenção do imposto de exportação de mercadorias da Zona Franca para o exterior, não importando a sua origem (Brasil, 1960, art. 5), (iii) isenção do imposto sobre produtos industrializados para todas as mercadorias lá produzidas e destinadas ao seu consumo interno ou a qualquer outra parte do território nacional (Brasil, 1960, art. 9).

Saindo do marco inicial e trazendo para um cenário mais hodierno, observa-se o Decreto nº. 6.890 (Brasil, 2009) que veiculou a redução das alíquotas do IPI incidente sobre automóveis, eletrodomésticos, materiais de construção e equipamentos industriais

Convém ressaltar que as medidas apresentadas acima são apenas para ilustrar que tais práticas fazem parte da nossa história desde o período dos Anos Dourados do Brasil e que muitos outros exemplos, em diferentes esferas, poderiam ter sido mencionados.

Considerando a diversidade de incentivos fiscais existentes hoje no Brasil e as particularidades de cada um, o que pretende-se apresentar nesse trabalho não é

a eficácia de tais incentivos fiscais como ferramenta utilizada na política pública, mas sim o perfil metodológico que vem sendo utilizado pela comunidade científica quando o assunto é estudado, isso é: quais tipos de metodologias são mais utilizadas no meio acadêmico para avaliação dos incentivos fiscais como ferramenta de políticas públicas?

Diante disso, foi feita uma pesquisa bibliográfica na base de dados da CAPES, SCIELO e Google Acadêmico, utilizando os descritores: incentivos fiscais, avaliação e políticas. Para a pesquisa foram considerados os artigos publicados entre os anos de 2006 e 2016.

Espera-se que ao traçar o perfil das pesquisas por setor, esfera, abordagem e método, esse artigo sirva como norteador para novos pesquisadores, colaborando para o desenvolvimento da comunidade científica, de forma que novos trabalhos que abordem a temática possam ser elaborados de maneira mais assertiva e célere.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nessa seção são apresentadas as bases teóricas que fundamentam esse trabalho: i) Conceito e funções dos incentivos fiscais; ii) Vantagens dos incentivos fiscais; iii) Principais incentivos; iv) Incentivos fiscais em políticas públicas; v) Avaliação dos incentivos fiscais; e vi) Métodos de pesquisa.

2.1 Conceito e funções dos incentivos fiscais

Os incentivos fiscais, segundo Fabretti (2009), são instrumentos criados pelo governo e direcionados para áreas de interesse estratégico, como a área social, cultural e esportiva, com o objetivo de conceder estímulos tributários e, conseqüentemente, canalizar recursos advindos da renúncia do tributo, ou parte dele.

Porém Nascimento (2013) destaca que não há um consenso doutrinário, legislativo ou jurisprudencial quanto ao conceito de incentivo fiscal e, em linhas gerais, pode-se conceitua-lo como um estímulo estatal, mediante a renúncia de receitas, para que os agentes econômicos tenham comportamento distinto daquele que adotariam naturalmente, com base exclusiva na lógica empresarial, atendendo também aos reclames do interesse público.

De acordo com o Manual de Incentivos do CRC/RS (2016), uma excelente oportunidade que atenda, em parte, as demandas sociais das empresas e dos cidadãos seria a plena utilização dos incentivos fiscais em várias áreas:

- a) Na cultura;
- b) No desporto;
- c) Na saúde; e
- d) Na assistência às crianças e aos idosos.

Ainda, DelleMole, Falleiros & Faria (2013) destacam em sua pesquisa a lei complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, que dispõe sobre o ICMS e, dentre outros assuntos, a desoneração do ICMS dos produtos - primários ou industrializados semielaborados - e serviços destinados à exportação, com a função de estimular os setores produtivos voltados à exportação e de oportunizar os produtos nacionais a ganhar competitividade no mercado externo, favorecendo o saldo da balança comercial.

Nesse sentido, apesar dos incentivos corresponderem de certa forma a uma renúncia fiscal das autoridades públicas federais, estaduais e municipais, tem-se o favorecimento de quem de fato necessita, beneficiando projetos sociais, culturais e desportivos e, reduzindo, assim, os entraves burocráticos (CRC/RS, 2016).

Além disso, a preocupação com a imagem da marca perante a sociedade está fazendo com que empresas busquem realizar ações de responsabilidade social, relacionando a sua imagem a conceitos e valores éticos. Desse modo, com a função de promover maior qualidade nas informações recebidas, mitigando ações irresponsáveis, o exercício desta finalidade social estaria vinculado a uma conduta ética, originadas das pressões pela sociedade (REGINATTO; SOUZA, 2016).

2.2 Vantagens dos incentivos fiscais

A concessão de incentivos fiscais pode auxiliar no processo de distribuição da atividade produtiva, quando combinada a outras medidas de desenvolvimento regional, uma vez que ela pode estimular a instalação de novas plantas em regiões com menor dinamismo econômico (LIMA; LIMA, 2010).

DelleMole, Falleiros & Faria (2013), em sua pesquisa, concluíram que o programa de incentivo Proalmat promoveu o crescimento das exportações com a

atração de excedentes externos, contribuindo para a melhora do saldo da balança comercial e, além disso, interferiu positivamente na cadeia de insumos e produtos, colaborando na geração do saldo líquido de ICMS de, aproximadamente, R\$ 458 milhões no período de 1997 a 2006.

Os estímulos tributários, advindos da renúncia fiscal, motivam e incentivam as empresas privadas a apoiarem e investirem, beneficiando-se do mecanismo, uma vez que, além de incentivar a responsabilidade social, trazem vantagens como agregação de valor à marca junto ao público, reconhecimento social e redução do tributo (REGINATTO; SOUZA, 2016).

Todavia, Nascimento (2013) conclui em sua pesquisa que a eficácia dos incentivos fiscais depende de um controle tanto na sua concessão pelo poder público, quanto no proveito pelo particular e, destaca, que muitas são as experiências de insucesso com incentivos fiscais devido ao emprego indiscriminado desse instrumento.

2.3 Principais incentivos

De acordo com o Manual de Incentivos Fiscais do CRC/RS (2016), os incentivos fiscais mais conhecidos e utilizados pelas empresas estão distribuídos da seguinte forma:

- a) Formação Universitária – ProUni;
- b) Investimento social: entidades civis sem fins lucrativos, OSCIP, Funcriança, Fundo do Idoso, Lei da Solidariedade/RS;
- c) Cultural: Leis Rouanet, do Audiovisual e Pró-Cultura-RS;
- d) Esporte: leis federal e estadual de incentivos ao esporte;
- e) Saúde: Pronon e Pronas, para as entidades de combate ao câncer e de apoio ao deficiente físico.

Além dessas, têm-se alguns dos programas de incentivos fiscais federais de estímulos ao desenvolvimento no quadro 1.

Quadro 1 – Exemplos de Incentivos Fiscais Federais

Programa e base legal	Limite de dedutibilidade	Objetivo do programa
Fundo Nacional do Idoso	1%	Viabilizar os direitos assegurados à pessoa idosa.

(Lei nº 12.213/2010)		
Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente – FUNCRANÇA (Lei nº 8.069/1990)	1%	Assegurar direitos à criança e ao adolescente.
Lei Rouanet (Lei nº 8.313/1991)	4%	Captar recursos para investimento em projetos culturais.
Lei do Audiovisual (Lei nº 8.685/1993)	3%	Incentivar a produção audiovisual de filmes no Brasil.
Lei Federal de Incentivo ao Desporto (Lei nº 11.438/2006)	1%	Fomentar as atividades de caráter desportivo.
Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência – PRONAS (Lei nº 12.715/2012)	1%	Captar recursos e direcioná-los a entidades sem fins lucrativos que tratem das deficiências físicas, motoras, auditivas, visuais, mentais e outras.
Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Lei nº 12.715/2012)	1%	Captar recursos financeiros para entidades sem fins lucrativos, vinculadas à prevenção e ao combate ao câncer.

Fonte: Reginatto & Souza (2016)

2.4 Incentivos fiscais em políticas públicas

Para Bucci (2006), “política pública” é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

Nessa perspectiva, as políticas públicas surgem, portanto, como uma alternativa de sincronização dos esforços públicos e privados para a realização de direitos fundamentais, cujo atendimento, provavelmente, não seria alcançado se deixado a cargo do funcionamento ordinário da máquina administrativa (NASCIMENTO, 2013).

A indução dos interesses privados em prol dos interesses públicos pode ser feita através da utilização de incentivos fiscais como instrumento de práticas de políticas públicas. De acordo com Lima & Lima (2010), do ponto de vista da economia e da sociedade locais, a concessão de incentivos fiscais é justificada,

permitindo que esta surja como uma alternativa lógica de política de desenvolvimento regional.

Não obstante, para Nascimento (2013), não se pode ignorar que o estado tem como principal fonte de custeio a arrecadação tributária e a concessão de incentivos fiscais para alguns contribuintes certamente provocará a sobrecarga de outros e, neste caso, quando há renúncia de receitas tributárias, são três as soluções fiscais:

- a) Reduzir as despesas públicas quantitativamente ou qualitativamente;
- b) Cobrar tributos de quem não contribuía; ou
- c) Cobrar mais tributos de quem já contribuía.

É relevante mencionar que, de acordo com o estabelecido no art. 10 da Lei nº 9.532/97, é vedado qualquer dedução a título de incentivo fiscal do imposto apurado com base no lucro presumido ou lucro arbitrado. Além disso, como empresas optantes pelos Simples Nacional têm suas contribuições e impostos compilados por meio de alíquota única aplicada sobre o faturamento, ficam autorizadas ao uso de incentivos fiscais somente as empresas tributadas pelo regime do lucro real, e que mantenham suas obrigações fiscais e legais em dia.

2.5 Avaliação dos incentivos fiscais

Segundo Lima & Lima (2010), a priori, para empresas aceitarem investir em uma localidade sub-ótima, ou seja, empreendimento afastado de sua localização ótima, os incentivos devem cobrir os custos de afastamento e compensar os riscos envolvidos na operação; logo, quanto mais distante uma localidade estiver da alocação ótima da empresa, maior o custo fiscal envolvido na concessão do benefício. Por outro lado, resta aos Estados concederem benefícios fiscais para as empresas, de tal forma que estas aceitem investir em uma localidade sub-ótima, não obstante o benefício só seria concedido se a avaliação custo/benefício fosse positiva.

Um estudo da avaliação dos incentivos fiscais da cotonicultura em Mato Grosso e análise dos seus impactos na estrutura socioeconômica regional foi desenvolvido e destacou a importância de uma instituição de incentivo ao algodão, o PROALMAT. A redução da carga tributária do segmento do algodão incentivou o crescimento da produção e a expansão da base tributável, ou seja, apesar de apresentar uma alíquota reduzida, resultou no acréscimo da massa de arrecadação

direta de ICMS (DELLEMOLE; FALLEIROS; FARIA, 2013), e, desse modo, revelou-se uma importante ferramenta estratégica no crescimento econômico regional.

2.6 Métodos de pesquisa

No que concerne às metodologias das amostras analisadas nesse artigo, observou-se a predominância das pesquisas documentais e bibliográficas nos métodos qualitativos, o que é compreensível, visto que a essência das pesquisas visa responder as problemáticas relacionadas aos aspectos legais dos incentivos fiscais.

Nesses casos, como descrito por Gil (2002), as duas pesquisas são semelhantes, tendo como ponto de diferenciação a base material analisada, ou seja, enquanto a pesquisa documental se utiliza de documentos que ainda podem ser revisados, isto é, que ainda não passaram por uma análise crítica e/ou analítica, a pesquisa bibliográfica faz valer a sua autoridade fundamentada da contribuição de diversos autores sobre um determinado assunto.

Ainda de acordo com o autor cabe ressaltar que a construção das duas pesquisas segue os mesmos passos, porém, enquanto o material utilizado nas pesquisas bibliográficas muito provavelmente estará em fontes impressas e em bibliotecas, o material da pesquisa documental é proveniente de fontes e mídias mais diversificadas, podendo estar também em arquivos de empresas, igrejas, associações, sindicatos, memorandos, ofícios e outros.

No que tange aos métodos quantitativos, como esperado, observou-se na amostra a predominância de análises estatísticas. Como destacado por Gil (2002), a estatística por si só não é suficiente para a análise dos dados, é exigido que o pesquisador tenha além da fundamentação teórica do assunto, a competência de vincular os dados obtidos com a teoria e um conhecimento prévio da área estudada.

Insta salientar que na amostra, principalmente nos trabalhos que tinham como foco a empregabilidade na Economia Regional, observou-se o uso de uma metodologia conhecida como Quociente Locacional (QL). De acordo com Souza, Gomes e Lírio (2007), o Quociente Locacional pode ser utilizado como um indicador de um determinado segmento em uma região específica, pois ele compara o setor de uma determinada região com relação ao mesmo setor no estado, país ou outra região.

Contudo, assim como mencionado anteriormente, esse método exige do pesquisador um conhecimento prévio da área estudada, visto que devido às discrepâncias que podem ocorrer dependendo das regiões comparadas, como por exemplo, de cunho econômico e territorial, caberá ao pesquisador detalhar os dados obtidos e provavelmente exigirá uma pesquisa mais aprofundada a respeito do fenômeno.

Outra metodologia utilizada em um único trabalho da amostra, cuja a pesquisa tinha o objetivo de avaliar o impacto dos incentivos fiscais e financeiros das políticas de fomento à inovação no Brasil, foi a do *Propensity Score Matching* (PSM), ou em português, Escore de Propensão.

De acordo com Ramos (2009), essa técnica tem por objetivo avaliar um grupo de unidades comparáveis entre não-participantes e participantes que sofreram algum tipo de intervenção, no caso do trabalho estudado na amostra, incentivos fiscais e financeiros das políticas de fomento à inovação no Brasil.

Essa metodologia busca identificar grupos que não sofreram intervenção e que estejam em situação similar aos grupos que sofreram a intervenção, assim a comparação entre os grupos poderá ser feita para identificar o impacto do programa, bem como sua eficiência e eficácia. É importante mencionar que a técnica considera que a seleção ocorre por meio de características observáveis.

3 MÉTODO E CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Este estudo é de natureza descritiva, uma vez que pretende descrever as características de uma população, como conceitua Gil (1999), nesta pesquisa, artigos, dissertações, teses e capítulos constituem a população da qual será verificada metodologia utilizada para a avaliação de incentivos fiscais. O tema de análise pode constituir um evento qualitativo, indo ao encontro do conceito apresentado por Pereira (1999, p. 21-22). E ainda, a contabilização da amostra permite o estabelecimento de medidas quantificáveis, de acordo com Dias (2000). Assim sendo, o presente estudo é considerado qualitativo e quantitativo.

Para tanto, o método utilizado foi a pesquisa bibliográfica, pois este permite o arranjo de fundamentação teórica aprofundada, em prol de uma análise crítica dos resultados. Entretanto, para o emprego desta técnica metodológica faz-se necessária a definição de caminhos e critérios claros para delimitar o objeto de

estudo (LIMA; MIOTO, 2007). As definições adotadas neste estudo serão descritas a seguir:

- a) O estudo utilizou as bases de dados: Periódicos CAPES, SCIELO e Google Acadêmico;
- b) O descritor inicial foi: avaliação dos incentivos fiscais. Ao final da seleção retornaram 6 arquivos o que indicou a necessidade de novos descritores, que foram: “incentivos fiscais”; “avaliação”; “políticas”. Os seis primeiros artigos não foram excluídos da amostra.
- c) A delimitação do tempo, entre 2006 e 2016.

Maior detalhamento dos resultados que retornaram de acordo com o refino da pesquisa está exposto nas Tabela 1 e Tabela 2.

Tabela 1 - Quantidade de arquivos que retornaram para conceber a amostra estudada

Base de dados	Descritor	Arquivos que Retornaram	Refino temporal de pesquisa (2006 – 2016)
SCIELO	“Avaliação dos	0	0
Periódicos CAPES	incentivos	2	1
Google acadêmico	fiscais”	50	27

Fonte: Elaborado pelos autores

Entre os 28 arquivos levantados, 5 não puderam ser abertos e 5 eram repetidos, dessa forma, os 18 restantes tiveram seus resumos analisados e 12 deles foram considerados fora do escopo da pesquisa, uma vez que não apresentava indícios que seria realizada avaliação de incentivo fiscal ou programa de incentivo fiscal. Em função do pequeno número de trabalhos válidos, fez-se nova pesquisa, que seguiu o caminho descrito na Tabela 2.

Tabela 2 - Quantidade de arquivos que retornaram para incorporar à amostra estudada

Base de dados	Descritor	Refino temporal						
		Q t	Descritores	Q t	Descritores	Q t		
Scielo	“incentivos fiscais”	∞	“incentivos fiscais”; “avaliação”	∞	“incentivos fiscais”; “avaliação”;	∞	“incentivos fiscais”; “avaliação”;	∞

		"políticas"	"políticas"	"políticas"	"políticas"
Periódicos	296	10	3	3	3
Google acadêmico	33.600	21.900	21.500	14.600	27
				"análise dos incentivos fiscais"; "avaliação; "políticas"	

Em que "Qt" representa a quantidade de arquivos retornados em função dos descritores utilizados.

Fonte: Elaborado pelos autores

Dos 32 arquivos encontrados para incorporarem à amostra, 2 não abriram e outros 2 eram repetidos, totalizando 28 arquivos que tiveram seus resumos estudados, desse total, 15 foram considerados de acordo com a amostra que se pretendia estudar, entre eles, 5 artigos. Portanto, da quantidade total encontrada, 60, 21 arquivos foram validados, sendo: 8 artigos; 9 dissertações e 4 teses. Vale ressaltar que em função das bases de dados, os arquivos podem não estar completos.

Para a análise quantitativa, a pesquisa dispôs do Excel para tabular e analisar os dados, este procedimento foi feito após o enquadramento da amostra final em cinco categorias definido pelos autores e inspirada por Lyrio, Dellagnelo e Lunkes (2013). Os critérios para a classificação, foram:

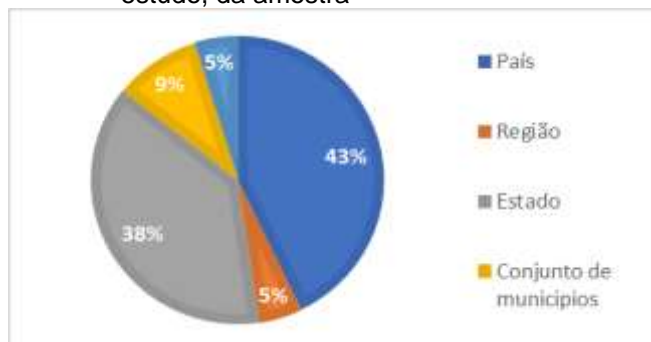
- a) Foco do estudo – que diz respeito ao local ou lei foco da análise.
- b) Ponto de vista – indica em relação ao que o autor avaliou o incentivo fiscal, que pode ser: sob ótica da empresa, do estado ou uma avaliação dos incentivos em relação à própria lei.
- c) Programa de incentivo ou incentivo fiscal em voga – qual programa ou incentivo foi analisado ou se foi analisado em sua totalidade.
- d) Abordagem – diz respeito à opção dos autores em investigar resultados de forma qualitativa, quantitativa ou usar das duas abordagens.
- e) Método – apresenta o método de pesquisa utilizado.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os resultados foram analisados de acordo com os critérios estabelecidos na metodologia. Assim sendo, a seguir, serão apresentados alguns números e discussão relevantes de acordo com a amostra.

Em relação ao foco de estudo, critério (a), os arquivos coletados apresentaram cinco possibilidades distintas de classificação, que são apresentados na Figura 1.

Figura 1 – Porcentagem em relação ao critério (a), foco de estudo, da amostra



Fonte: elaborada pelos autores

Com o total de nove arquivos, os textos que apresentavam a avaliação de instrumentos econômicos com abrangência nacional foi o mais representativo. Há oito trabalhos de âmbito estadual, os estados em que os estudos foram realizados são de quatro diferentes regiões brasileiras (centro-oeste, nordeste, norte e sul), desses estados, os que mais foram contemplados foram os nordestinos, sendo que dois trabalhos são de Pernambuco.

A região nordeste é a que mais teve seus incentivos fiscais estudados pela comunidade científica nos últimos tempos, fato que corrobora a afirmação é que a pesquisa cujo foco de estudo foi uma região brasileira apresentou a avaliação dos incentivos fiscais nordestinos. Este trabalho foi feito sob a ótica das indústrias do ramo de extração mineral.

Além dos três tipos de classificação mencionados, dentro do critério “foco de estudo”, ainda é possível encontrar dois textos que trouxeram a análise de um conjunto de municípios (Triângulo Mineiro e Alto do Paranaíba; e Vale do Paranhana e Serra do Rio Grande do Sul) que apresentaram a avaliação dos instrumentos econômicos voltados no ponto de vista do empresariado. E também, o Plano Constitucional como foco, neste caso foi feita uma avaliação semântica dos incentivos fiscais dentro das políticas pública.

O único trabalho cuja avaliação dos instrumentos é de cunho semântico se justifica já que até o momento do trabalho não havia consenso sobre a utilização da expressão “incentivos fiscais”. E desta forma, a partir do sistema do direito, especialista da área inferiu que:

Incentivos fiscais são compostos pelo conjunto de normas jurídicas que interferem diretamente na regra-matriz de incidência tributária, cujo resultado é uma diminuição ou supressão da obrigação tributária (PIVA, 2014).

Ao se analisar o ponto de vista, critério (b), é possível se delinear três esferas: empresarial, governamental e jurídica. A esfera empresarial representa a avaliação dos incentivos sob a ótica da organização, e apresenta o comportamento ou nível de satisfação da empresa para com o incentivo fiscais instituído em determinada política. A esfera governamental da voz ao governo em relação ao incentivo, uma vez que a instituição do mesmo representa uma redução da receita ao mesmo que é uma medida indutiva, essa esfera pode ser subdividida em país, estado e município. Enquanto, a esfera jurídica, apresenta-se o estudo da avaliação dos incentivos fiscais em relação à própria lei, ou seja, avalia os parâmetros apresentados pela Lei, bem como, os limites à concessão desses incentivos.

Ao destrinchar o critério (b) em relação ao critério (a), conforme Tabela 3, foi possível notar que o foco de estudo “País” além de estarem em maioria, como dito anteriormente, apresentaram-se também como os de pontos de vista mais amplos. Já quando o foco de estudo foi o estado a pesquisa se limitou a estudar sob ótica ou da empresa ou do governo do estado apenas.

Tabela 3 - Foco de estudo, critério (a), em relação ao Ponto de vista, critério (b)

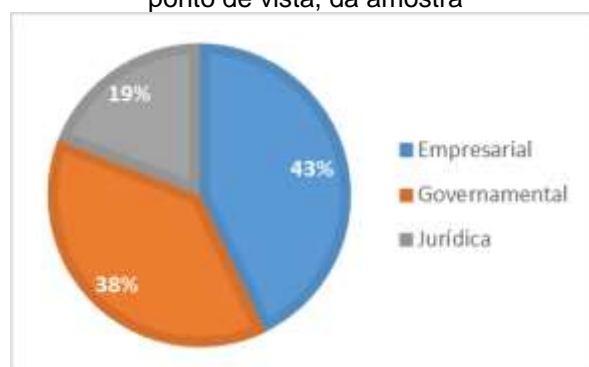
Foco do estudo	Ponto de vista	Quantidade
País	Empresa	3
	Governo – país	2
	Governo – município	1
	Jurídico	3
Região	Empresa	1

Estado	Governo – estado	5
	Empresa	3
Conjunto de municípios	Empresa	2
Plano Constitucional	Jurídico	1

Fonte: elaborada pelos autores

Em relação ao critério (b) puramente, percebe-se uma leve predominância da esfera empresarial conforme mostrado na Figura 2.

Figura 2 - Porcentagem em relação ao critério (b), ponto de vista, da amostra



Fonte: elaborada pelos autores

Das pesquisas incluídas na esfera empresarial, cinco textos trouxeram a visão de uma cadeia de produção e a partir dela estudou a repercussão da instituição de incentivos fiscais, e portanto, se preocuparam com a satisfação da empresa frente à política de incentivo. Esses trabalhos se fazem importantes por darem diretrizes aos novos empreendedores do setor que além de serem apresentados ao panorama do empreendimento, ainda se conscientiza dos benefícios fiscais que o ramo envolve.

Os outros quatro trabalhos se preocuparam com a adesão das empresas frente a questões sociais ou em prol de atividades inovadoras de pesquisa e desenvolvimento. Desses últimos, um dos trabalhos teve foco específico para a adesão às ações de responsabilidade social e outro objetivou apresentar a adesão das empresas aos incentivos fiscais que beneficiam o esporte. Os outros dois

avaliaram o quão receptiva as empresas podem ser no que diz respeito aos incentivos econômicos para a pesquisa e desenvolvimento.

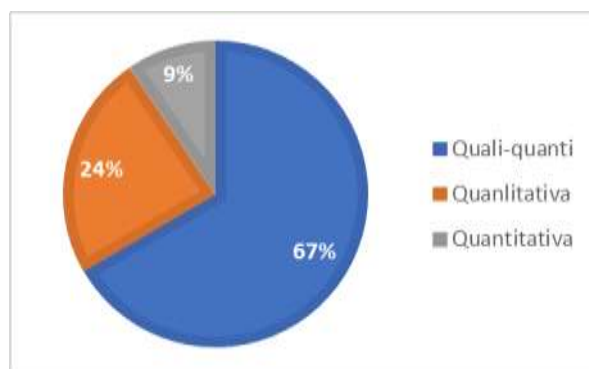
Para a esfera Governamental o objeto de estudo ou estava relacionado à acontecimentos que podem ser impulsionados por programas de incentivos fiscais, como o reflorestamento no trabalho de Bocha (2006), ou discorria sobre o desenvolvimento de uma região, como na dissertação de Frota (2011) cujo estudo foi a evolução do parque industrial de Roraima, ou ainda dissertar em relação a um ramo, como no artigo de Dellemele, Falleiros e Faria (2013) que teve foco na cadeia do algodão do Mato Grosso.

A esfera jurídica apresenta a análise dos incentivos fiscais no âmbito da própria lei, por exemplo, o trabalho de Azevedo (2014) que estudou o caso da Copa do Mundo sob aspecto jurídico e as consequências econômicas e cujo objetivo era dar embasamento para que entes públicos promovessem ações legais e coordenadas em defesa da fazenda.

Quanto ao tipo de incentivo fiscais foi estudado, apenas um arquivo baixado estudou um incentivo separadamente, o ICMS. Outros artigos apresentaram a iniciativa de abordar incentivos fiscais em sua totalidade e focaram no ICMS em função da sua relevância para a pesquisa. Além desses, outros dois textos afinaram seu escopo ao definirem o programa de incentivos fiscais que estudariam. Na maioria dos casos (81% da amostra), os autores optaram por abordar incentivos fiscais voltados para determinada cadeia logística ou para determinado evento.

Os dois últimos critérios de análise então no aspecto metodológico da amostra, sendo o primeiro objeto de análise a abordagem da pesquisa que pode ser qualitativa, quantitativa ou quali-quantitativa, as porcentagens dentro deste critério da amostra estudada estão representadas na Figura 3.

Figura 3 – Porcentagem em relação ao critério (d), abordagem, da amostra



Fonte: elaborada pelos autores

Observou-se a predominância da abordagem mista, qualitativa e quantitativa, contido em 67%, o que representam quatorze textos. Em maioria, os escritos misturaram a pesquisa bibliográfica e documental e apresentaram seus resultados discutindo a teoria embasados em dados quantitativos, advindos principalmente de análise estatística, esta esteve presente em oito textos (38 %).

Quanto aos métodos qualitativos, por se tratar do tema relacionado a incentivos fiscais é natural que a fonte de pesquisa seja documentos em que conste leis e decretos, por exemplo, em muitos casos fez-se necessário delinear o panorama de uma região, neste caso, é natural que se procure dados do IBGE, em outras situações, ao estudar no âmbito empresarial precisava-se do banco de dados da empresa para o estudo. Todos esses recursos apresentam-se como fontes de pesquisa documental, este fato fica bem retratado na amostra, já que, 10 pesquisas (48%) apresentou esta ferramenta metodológica.

Quase tão recorrente quanto a pesquisa documental foi a pesquisa bibliográfica, que apareceu em oito textos (38%). Outros dois métodos de pesquisa qualitativos que se repetiu na amostra, foram: pesquisa descritiva e exploratória. O que pode ser entendido já que a descritiva busca estudar e descrever um fenômeno, que foi o objetivo de alguns textos encontrados, enquanto a exploratória se justifica por abordar um assunto novo, que pode ser o caso já que muitas vezes pretende-se examinar novos programas de incentivos fiscais ou analisar os incentivos do ponto de vista de um setor que ainda não detinha tal estudo.

Quanto aos métodos quantitativos, além da análise estatística que apareceu mais vezes na amostra outros dois métodos se repetiram: Quociente locacional, utilizado em três trabalhos e a análise de custo-benefício. Para o tema abordado, foram encontrados apenas dois textos que tiveram uma abordagem puramente quantitativa, um deles utilizou o como método o Índice de Concentração

Normalizado, que tem em seu escopo o cálculo do quociente locacional, entre outras variáveis. Este trabalho teve o objetivo de mapear a localização dos municípios e as regiões em que se destaca o segmento do algodão e em seguida, analisar a contribuição da arrecadação de ICMS desses municípios mapeados.

O outro trabalho puramente quantitativo utilizou uma metodologia, chamada: Propensity score matching, única dentro da amostra estudada. Esta pesquisa tinha o objetivo de avaliar o impacto dos incentivos fiscais e financeiros das políticas de fomento à inovação no Brasil.

Mais detalhes sobre os métodos identificados na amostra podem ser vistos no Quadro 2, que segue.

Quadro 2 – Apresentação do método utilizado em cada trabalho da amostra

Texto	Método Qualitativo	Método Quantitativo
Abdallah e Sumaila (2007)	Pesquisa documental e bibliográfica	-
Araújo (2014)	Análise de conteúdo	Análise estatística
Avellar (2009)	-	<i>Propensity score matching</i>
Azevedo (2014)	Pesquisa descritiva e documental	-
Bernardo (2010)	Pesquisa descritiva-longitudinal	Análises comparativas de investimentos a partir do esquema analítico elaborado.
Bevilacqua (2010)	Pesquisa dedutiva; método histórico e documental	-
Bocha (2006)	Pesquisa documental	Análise de custo-benefício (<i>Total Social Benefit – TSB</i>)
Bradão (2013)	Pesquisa bibliográfica e documental	-
Calzolaio (2011)	Método de estudo de eventos	Análise de custo-benefício; análise da elasticidade do preço.
Cisz (2013)	Método multivariado: indicadores de verticalização da economia; indicadores de capacitação, eficiência, desempenho e competitividade	Método multivariado: indicadores de especialização (coeficiente de especialização; índice de entropia normalizado); indicadores de localização (Quociente de localização – QL; índice de Hirschman-Herfindahl - HH)
Corazza (2015)	Pesquisa documental	Estudo de caso (análise estatística)
Dellemore, Faleiros e Faria (2013)	-	Método do índice de concentração normalizado (ICN) – média ponderada do Quociente Locacional (QL), para complemento da análise, utilizou-se: índice de Hirschman-Herfindahl (HH)
Texto	Método Qualitativo	Método Quantitativo
Frota (2011)	Pesquisa exploratória, bibliográfica e documental.	Análise estatística
Frota (2013)	Pesquisa bibliográfica, documental	Método insumo-produto
Lima, Lima (2010)	Pesquisa documental	Método do Quociente Locacional (QL)

Oliveira (2011)	Pesquisa bibliográfica e documental	Análise estatística
Oliveira, Mesquisa	Pesquisa bibliográfica, documental e de campo	Análise estatística
Piva (2014)	Construtivismo lógico-semântico; análise de estrutura sintática, semântica e pragmática.	-
Reginatto e Souza (2016)	Pesquisa exploratória e bibliográfica	Análise estatística
Ribeiro (2009)	Pesquisa bibliográfica e documental	Análise estatística
Souza, Soares e Lins	Pesquisa bibliográfica, documental, análise de narrativas	Estudo de caso (análise estatística)

Fonte: elaborado pelos autores

5 CONSIDERAÇÕES

Haja vista, a atuação dos incentivos fiscais em prol do desenvolvimento de seguimentos de mercado, parque industrial e pesquisa e desenvolvimento, além de estimular comportamentos coerentes com as políticas para benefício social e ambiental, percebeu-se o quão importante é estudar os programas de incentivos fiscais e, principalmente, avaliar como esses incentivos estão sendo usados, se estão ou não alcançando os objetivos da política em que estão contidos, e principalmente, ter capacidade de recomendar correções e implementações cabíveis.

Dessa forma, o artigo atinge seu objetivo quando analisa a reunião de pesquisas dos últimos 10 anos que se propuseram a fazer uma avaliação dos incentivos fiscais. Percebeu-se que a avaliação pode acontecer em três pontos de vistas diferente: governo, quando se compara o antes e o depois da aprovação de leis ou programas de incentivos fiscais de determinada localidade (podendo ser município, estado, região ou país); empresa, quando se estuda os impactos do incentivo sobre a cadeia de produção; jurídico, quando se avalia a própria lei.

Além disso, o artigo responde à pergunta de partida quando analisa as metodologias utilizadas pelos textos da amostra através dos dois últimos critérios: abordagem e método. Observou-se que em maioria, 67%, dos textos contém os dois tipos de abordagem, qualitativa e quantitativa, e que apesar de terem sido apontados treze tipos de métodos qualitativos e nove quantitativos, houve destaque de alguns em relação aos outros.

Na parte qualitativa do trabalho percebeu-se a predominância da pesquisa documental e bibliográfica e a repetição da descritiva e exploratória, cujos principais

aspectos, descrição e levantar dados de assunto pouco pesquisados, respectivamente, estão presentes em muitos outros trabalhos apesar dos autores não citarem explicitamente. Em relação às metodologias de cunho quantitativo, a predominância foi da análise estatística que apareceu em oito textos, 38%, entre as metodologias que se repetem estão quociente locacional e a análise de custo-benefício.

Assim sendo, por meio de pesquisa bibliográfica nas bases de dados Periódicos CAPES, Scielo e Google Acadêmico, o artigo pretende se tornar ferramenta de delineamento metodológico para pesquisadores empenhados em avaliar os incentivos fiscais, instrumento importante para o gerencialmente e desenvolvimento da União e da sociedade como um todo.

REFERÊNCIAS

ABDALLAH, P. R.; SUMAILA, U. R. An historical account of Brazilian public policy on fisheries subsidies. **Marine Policy**, v. 31, p. 444-450, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.marpol.2007.01.002>

ARAÚJO, M. R. N. **Análise institucional da concessão de benefícios fiscais como política de desenvolvimento do estado do Tocantins de 1999 a 2012**. 2014. 199 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) – Universidade Federal do Tocantins, Palmas, 2014.

AVELLAR, A. P. Impactos das políticas de fomento à inovação no Brasil sobre gasto em atividades inovativas e em atividades de P&D das empresas. **Estudos econômicos**, São Paulo, v. 39, p. 629-649, jul/set, 2009.

AZEVEDO, D. P. **Incentivos fiscais federais, eventos desportivos de grande porte e sua regulação: análise sobre a copa do mundo de 2014**. 2014. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília, Marília, 2014.

BACHA, C.J.C. The evolution of reforestation in Brazil. **Oxford development studies**, v. 34, p. 243-263, 2006. DOI: <https://doi.org/10.1080/13600810600705189>

BERNARDO, D. C. R. **Ações de responsabilidade social empresarial e incentivos fiscais no Brasil**. 2010. 158 f. Tese (Doutorado em Organizações, Gestão e Sociedade) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2010.

BEVILACQUA, L. **Intervenção do estado na agricultura: política de desenvolvimento agrário, tributação e incentivos fiscais**. 2010. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direito Agrário) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2010.

BRANDÃO, R. F. **Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da constituição federal de 1988**. 2013. 267 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BRASIL. **Decreto nº. 47.757** (1960). Baixa Regulamento estabelecendo normas de execução da Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957 e dá outras providências.

BRASIL. **Decreto nº. 6.890** (2009). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006.

BRASIL. **Lei nº 3.173 (1957)**. Cria uma zona franca na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas, e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 9.532 (1997). Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF, 10 dez. 1997.

BUCCI, M. P. D. **Políticas Públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

CALZOLAIO, A. E. **Política fiscal de incentivo à inovação no Brasil: análise do desempenho inovativo das empresas que usufruíram benefício da Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem)**. 2011. 224 f. Mestrado (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

CISZ, M. **Objetivos normativos e resultados práticos**: um estudo empírico da renúncia fiscal concedida a firmas da agroindústria de palmito no Pará. 2013. 104 f. dissertação (Mestrado em Planejamento do Desenvolvimento) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2013.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Manual de Incentivos Fiscais*. 2016. Disponível em:

<http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_incentivos.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2017.

CORAZZA, P. **Incentivos fiscais à inovação tecnológica**. 2015. 55 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

DELLEMOLE, D.; FALLEIROS, R. O.; FARIA, A. M. M. Estudo locacional da cotonicultura de Mato Grosso com base na arrecadação de ICMS de 2008. **Desenvolvimento em questão**, n. 22, p. 95-116, 2013.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 2.ed., São Paulo: Atlas, 2009.

FROTA, L. B. **Política de incentivos tributários para o desenvolvimento industrial de Roraima**. 2011. 144 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

FROTA, I. L. N. **Evolução recente da economia pernambucana**: as políticas em curso e seus impactos no crescimento do estado. 2013. 231 f. Tese (Doutorado em Economia) – Centro de ciências sociais aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013.

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

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LIMA, A. C. C.; LIMA, J. P. R. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”. **Economia e Sociedade**, v. 19, n. 3, p. 557-588, 2010.

LIMA, T. C. S.; MIOTO, R. C. T. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. **Revista Katálysis**, Florianópolis, v. 10, n. esp., p. 37-45, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0104-06182010000300006>

LYRIO, M. V. L.; DELLAGNELO, E. H. L.; LUNKES, R. J. O perfil metodológico da produção científica em orçamento público: uma análise do cenário brasileiro na primeira década do século XXI. **Gestão, Finanças e Contabilidade**. Senhor do Bonfim, v. 3, n. 1, 2013.

NASCIMENTO, C. R. V. Políticas Públicas e Incentivos Fiscais. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 1, n. 1, 2013.

OLIVEIRA, F. C. C. **A natureza do estado e políticas públicas**: uma avaliação dos incentivos fiscais em Goiás. 2011. 170 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento e Planejamento Territorial) – Pontifícia Universidade Católica, Goiás, 2011.

OLIVEIRA, S. M.; MESQUITA, G. F. Incentivos fiscais às instituições educacionais privadas de ensino superior e o PROUNI. Âmbito jurídico. Rio Grande, v. 13, n. 81, out, 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8327>. Acesso em: 29 jan. 2017.

PEREIRA, J. C. R. Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais. São Paulo: Casa do Psicólogo, 1999, p. 21-22.
PIVA, S. H. G. **Incentivos fiscais: uma visão a partir do construtivismo lógico-semântico**. 2014. 251 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2014.

RAMOS, M. **Aspectos conceituais e metodológicos da avaliação de políticas e programas sociais. Planejamento e políticas públicas**, v.1, n.32, p. 95-114, 2009.

REGINATTO, D. A.; SOUZA, A. O. Análise dos incentivos fiscais ao desporto e paradesporto no âmbito da lei nº 11.438/2006. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências contábeis**, Taquara, n. 8, p. 1-27, 2016.

RIBEIRO, M. G. **Município e incentivos fiscais**. 2009. 137 f. Dissertação (Mestre em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2009.

SOUZA, E. C.; GOMES, M. F. M.; LÍRIO, V. S. **Análise Locacional da produção vegetal nas mesorregiões geográficas paranaenses**. Redes (Santa Cruz do Sul), v. 12, p. 58-73, 2007.



Artigo recebido em: 15/06/2017 e aceito para publicação em: 06/11/2018

DOI: <http://dx.doi.org/10.14488/1676-1901.v18i4.2922>