

SOBRE A POSSIBILIDADE DE ISENÇÕES FISCAIS DE ICMS

1. Definição legal do ICMS	p. 1
2. Sobre o âmbito de tributação	p. 1
3. Sobre benefícios fiscais envolvendo o ICMS	p. 3
4. Sobre benefícios fiscais a Parques Tecnológicos integrantes do SPTEC	p. 6
Referências	p. 7

1. Definição

O ICMS está previsto na Constituição Federal, e seu artigo 155, inciso II, dispõe que que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituírem imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

2. Sobre o âmbito de tributação do ICMS

No âmbito do ICMS, a expressão “operações” pressupõe a existência de um negócio jurídico com conteúdo econômico; do conteúdo do dispositivo mencionado tem-se **cinco** conteúdos materiais distintos atrelados às operações, que devem ser concebidas como um negócio jurídico capaz de criar, modificar ou extinguir direitos (SALOMÃO, 2001, p. 31).

(i) **Operações relativas à circulação de mercadorias:** Trata-se da incidência de imposto quando se tem um prévio negócio jurídico, com conteúdo econômico, de que haja a compra para revenda de mercadoria¹ (utilizando-se, aqui, a definição do Direito Comercial de que apenas se considera mercadoria o bem objeto de comércio).

¹ Conceitua-se, corriqueiramente na doutrina, a mercadoria como sendo bem corpóreo: “bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo” (PAULSEN; MELLO, 2015, p. 182), entretantes, necessário destacar que constantemente a matéria é objeto de dissonâncias, inclusive de alguns ex-ministros do Supremo Tribunal Federal e integrantes atuais, nesse sentido, destaca-se, por exemplo, parte do voto do então Ministro Nelson Jobim: “Ora, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia ser cobrado o imposto também da aquisição de programa de computador de prateleira. É que, nesse caso, o que se está adquirindo não é o disquete, o CD, o DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também é principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão. Portanto, se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto de incidência de ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais. Haveria uma clara contradição da jurisprudência do STF” (ADI 5659).

Essa aplicação de conceito do Direito Comercial decorre da própria legislação tributária que, no artigo 110 do Código Tributário Nacional, prevê que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal [...] para definir ou limitar competências tributárias”.

Nesse sentido é que se tem o critério material do ICMS, de modo que as operações relativas à circulação de mercadorias decorrem de atos e negócios jurídicos, “independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam na circulação de mercadorias, vale dizer, o impulso destas desde a produção até o consumo, dentro da atividade econômica, as leva da fonte produtora até o consumidor” (MACHADO, 2012, p. 375);

Nesse sentido, não há incidência de ICMS na aquisição de bens de consumo para uso próprio da empresa, nem nas eventuais saídas a título de comodato (cf., a este respeito, a Súmula n. 573, do Supremo Tribunal Federal), nem no deslocamento de mercadoria para outro estabelecimento cuja propriedade seja do mesmo contribuinte (cf. Súmula n. 166, do Superior Tribunal de Justiça).

Há, para caracterização do ICMS, a necessidade de que o negócio jurídico tenha valoração econômica, tanto o é que o fato gerador deve se dar de acordo com o critério temporal, na saída da mercadoria para fins de comércio; ou seja, só há incidência de ICMS quando existe a transferência de titularidade, já que “a circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo” (CARVALHO, 2008, p. 645).

(ii) **Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal:** Essa regra matriz de incidência do ICMS corresponde a operações que impliquem em prestação de serviços de transporte entre os Estados e entre os Municípios, desde que haja conteúdo econômico (lembrando que o serviço de transporte *dentro* do Município é passível de ISS e não de ICMS).

(iii) **Operação de prestação de serviços de comunicação:** Nesta modalidade, o ICMS incide na situação em que um transmissor emita mensagem a um receptor (lembrando que, para haver cobrança de ICMS, deve haver conteúdo econômico envolvido no serviço). Paulo de Barros Machado descreve a hipótese da seguinte forma:

Junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviço de um lado, e do processo comunicacional, do outro, de tal forma que a atividade

exercida pelo prestador tenha por objetivo realizar a comunicação entre o tomador do serviço e terceira pessoa, mediante o pagamento de um valor. Pode-se falar em prestação de serviço de comunicação quando o emissor da mensagem aparece como tomador do serviço, que, mediante pagamento de remuneração, contrata o prestador para que este exerça a função de canal, proporcionando meios que tornem possível a transmissão de mensagens ao destinatário (MACHADO, 2008, p. 661).

(iv) **Entrada de bens e mercadorias importadas.** O artigo 155, IX, da Constituição Federal dispõe que incidirá ICMS sobre a entrada de bens e mercadorias importadas, tanto faz se o bem será utilizado para uso próprio ou para revenda. O ICMS, neste caso, incide sobre o fato de o bem ter sido importado. No entanto, o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento sobre o assunto por meio de sua Súmula n. 660, que determinou que “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

(v) **Importação sobre serviço prestado no exterior:** A incidência do ICMS nesta hipótese não ocorre irrestritamente, ou seja, não são quaisquer serviços que podem sofrer esta tributação. Trata-se de possibilidade que deve ser entendida no limite da competência que também é dada aos Estados e Municípios quanto aos serviços, ou seja, serviços de transporte e comunicação.

A Constituição limita o poder de tributação dos Estados e do Distrito Federal ao fixar, no § 2º, inciso II, parâmetros para eles estabelecerem as alíquotas do ICMS: “Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.

3. Sobre benefícios fiscais envolvendo o ICMS

Há uma constante busca pelos Estados de atrair investimento privado, tarefa que passa, também, pelo sistema tributário e econômico. Isso porque a tributação, que originariamente possui caráter fiscal (arrecadatório), passa a ser concebida sob um viés extrafiscal (indutor de desenvolvimento), concedendo-se incentivos na busca pelo investimento em infraestrutura, desenvolvimento social e promoção e preservação do patrimônio ambiental.

A importância da indução tributária deve ser acompanhada de respaldo jurídico que evite a ocorrência de *guerra fiscal*² e garanta o equilíbrio entre os entes federativos,

² “A guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjuntamente inoperante do quadro político-institucional que

bem como não prejudique o cumprimento de deveres públicos pela renúncia de arrecadação (que pode inviabilizar o planejamento administrativo e comprometer tanto o pagamento de despesas correntes quanto a prestação de serviços públicos).

A Constituição Federal aborda o tema relativo à isenção fiscal do ICMS no artigo 155 da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):
[...]; II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):
[...]; XII - cabe à lei complementar:
[...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

O tema contido no § 2º do artigo 155, alínea g, enseja discussões relativas ao modo como se pode conceder isenções fiscais. Sobre a edição da Lei Complementar, que é condição para regular a concessão de benefícios, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 310, que a Lei Complementar n. 24, de 1975, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Ou seja, ela é a lei que regula a forma de concessão (e revogação) de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Para que os benefícios sejam concedidos, há condições a serem cumpridas. A primeira delas é a necessidade de haver decisão consensual (e, portanto, unânime)³ dos Estados e Distrito Federal, nos termos da interpretação jurisprudencial dada à Lei Complementar n. 24:

O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de

regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios e incentivos fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimento nos territórios locais” (CAVALCANTI; PRADO, 1998, p. 7).

³ O Supremo Tribunal Federal deixa clara sua preocupação com uma guerra fiscal e as possíveis consequências que ela pode causar ao pacto federativo. Essa preocupação também está refletida na doutrina do Direito Tributário, conforme se confirma pelo excerto: “*O problema da guerra fiscal, seus motivos e consequências, extrapola o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos favorecidos, contra-atacam com o argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios que dispõem, considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofrem os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas*” (MARTINS; CARVALHO, 2012, p. 25).

benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição e como disciplinado na Lei Complementar n. 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional (STF, ADI 4276, Relatoria: Ministro Luiz Fux).

A segunda condição é a celebração de Convênio, pelos Estados e Distrito Federal, nos moldes da Lei Complementar n. 24/75, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).⁴

Ainda que as regras para concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS estejam postas, não é incomum a existência de redução ou isenção unilateral de ICMS que, posteriormente, têm sua legalidade discutida pela via judicial.

É o caso, por exemplo, do Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) do Distrito Federal, em que houve a previsão de percepção de crédito presumido para algumas empresas do ramo atacadista, com a conseqüente compensação do ICMS. O TARE do Distrito Federal não promovia concessão imediata de isenção fiscal, mas estabelecia um regime de compensação que, indiretamente, tinha por finalidade reduzir a tributação do ICMS. Os Estados da Bahia e de São Paulo se viram lesados e demandaram judicialmente contra essa política fiscal. O Supremo Tribunal Federal, na Ação Cível Originária n. 541-1/DF, declarou que o TARE era inconstitucional por violar a Lei Complementar n. 24/1975.

Conclui-se, assim, que a isenção de ICMS ou até mesmo a redução de suas alíquotas está totalmente condicionada pela aplicação da Lei Complementar n. 24/75 e da realização de convênio junto ao SEFAZ, de modo que qualquer política fora desse regramento pode ser declarada ilegal, o que ensejará a nulidade, ineficácia do crédito concedido e exigência de devolução do imposto não pago.

Em 2017, foi aprovada a Lei Complementar n. 160, pela qual todos os benefícios fiscais de ICMS realizados em desacordo com a legislação foram convalidados. Porém, essa solução política só pode ser aplicada aos termos e convênios existentes até a data de publicação daquela Lei Complementar (08 de agosto de 2017), não sendo possível ser aplicada para novas políticas fiscais, que precisam ser feitas conforme a Lei Complementar 24/1975.⁵ No âmbito do Supremo Tribunal Federal, houve proposta de

⁴ Para análise de conteúdo dos Convênios, cf. por todos o Convênio ICMS CONFAZ n.151/94, acesso pelo link https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV151_94).

⁵ Em decisão recente, no julgamento de recurso de Agravo na ADI 4934/RJ, o Supremo Tribunal Federal manteve entendimento quanto a condicionar novas isenções de ICMS ao cumprimento da Lei Complementar 24/1975 e da realização de convênios no âmbito da SEFAZ: “Ação Direta de Inconstitucionalidade – ICMS – concessão de isenção e de outros benefícios fiscais, sem prévia autorização em convênio interestadual celebrado no âmbito do CONFAZ – alegada transgressão à reserva de convênio inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República –

Súmula Vinculante n. 69, pelo Ministro Gilmar Mendes, com a finalidade de determinar a inconstitucionalidade de quaisquer isenções de ICMS feitas em desacordo com a legislação.

4. Sobre benefícios fiscais a Parques Tecnológicos integrantes do SPTec

O Sistema Paulista de Parques Tecnológicos (SPTec), previsto na Lei Complementar n. 1.049, de 19 de junho de 2008 e pormenorizado nos Decretos n. 61.418, de 10 de agosto de 2015, n° 54.690, de 16 de agosto de 2009, n° 54.196, de 2 de abril de 2009, n° 53.286, de 16 de dezembro de 2008, n° 50.504, de 6 de fevereiro de 2006 e pela resolução conjunta SF/SEP/SF – 3, de 16 de janeiro de 2009, é uma associação de parques tecnológicos do estado de São Paulo, contida no Sistema Paulista de Ambientes de Inovação (SPAI) – Decreto n. 60.286 de 25 de março de 2014- e é gerenciado pela Secretaria Estadual de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Inovação (SDECTI).

Para a participação no Sistema, os Parques devem ser credenciados e, uma vez que isso é feito, **passam a gozar de certos incentivos.**

Entidades gestoras dos empreendimentos podem receber **incentivos fiscais** e realizar convênios com o Estado para repasse de recursos voltados a obras e aquisição de equipamentos, enquanto as empresas que neles se instalarem poderão participar do programa estadual de incentivos fiscais, Pró-Parques.

Instituições de apoio e empresas de base tecnológica **poderão utilizar créditos acumulados de ICMS ou diferir o imposto** para pagamento de bens e mercadorias a serem utilizados na realização de investimentos e no pagamento de ICMS relativo à importação de bens destinados ao ativo imobilizado.

Superveniente edição da Lei Complementar n. 160/2017, que autorizou os Estados-membros e o Distrito Federal, em comum acordo, a perdoarem os créditos tributários decorrentes de concessões unilaterais de isenções, incentivos e benefícios fiscais e a reinstituí-los sob a égide do novo convênio interestadual – observância pelo Estado do Rio de Janeiro de todos os requisitos e condições necessários ao restabelecimento do benefício fiscal questionado nesta Ação Direta (LC n. 160/2017 e Convênio ICMS n. 19/2017) – modificação do quadro normativo subjacente ao presente litígio constitucional – hipótese de prejudicialidade – extinção anômala do processo de fiscalização normativa abstrata – precedentes do supremo tribunal Federal – Ação Direta julgada prejudicada – interposição de Recurso de Agravo contra essa decisão – Recurso de Agravo não provido. STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, acórdão publicado em 24.ago.2020. Acesso pelo link <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344415087&ext=.pdf>

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil. Brasília: IPEA, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra, CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: Reflexões sobre as concessões de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SALOMÃO, Marcelo Viana. ICMS na importação. São Paulo: Atlas, 2001.