Gastos Tributários de ICMS - Nota Metodológica

Sumário

1. Conceitos gerais do gasto tributário de ICMS 1
2. Benefícios que reduzem o débito destacado do imposto 4
3. Modelo aplicado aos créditos outorgados 6

1. Conceitos gerais do gasto tributário de ICMS

A presente nota metodológica tem por objetivo documentar os conceitos e procedimentos adotados pela Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo para a quantificação da renúncia de receita identificada no relatório de gastos tributários de ICMS informado no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias[1].

As definições usualmente adotadas para o chamado "gasto tributário" (correspondente à renúncia de receita associada a um benefício de natureza tributária) convergem para o princípio de que este decorre de desvios em relação ao conjunto de normas padrão do imposto (denominado "sistema de referência"), que constituem situações de exceção e implicam em reduções do valor recolhido pelos contribuintes.

Assume-se que somente medidas de política tributária adotadas pelo Estado, no exercício de sua própria competência tributária, podem ser classificadas como gasto tributário. Nesse sentido, entende-se que constitui o sistema de referência do ICMS o conjunto normativo editado em âmbito federal, composto pela Constituição Federal de 1988, assim como por Leis Complementares (tais como a Lei Complementar 87/1996, conhecida como "Lei Kandir", e a Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Simples Nacional) e por Resoluções do Senado Federal (no que diz respeito, em particular, a definições sobre alíquotas aplicáveis a operações interestaduais).

[1] A aplicação da metodologia descrita foi introduzida a partir dos demonstrativos apresentados no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) elaborado para o exercício de 2022. Até então, as estimativas de renúncia de receita de ICMS eram calculadas por um modelo que considerava basicamente as diferenças de carga tributária média entre setores da economia, sem a possibilidade de detalhamento por benefício ou normativo, com resultados que não se mostram passíveis de comparação com aqueles mais recentemente produzidos.

Embora seja atribuição de cada Estado a definição das alíquotas internamente praticadas, entende-se que a Constituição Federal, ao prever a seletividade do ICMS, respalda a existência de múltiplas alíquotas, situação que, portanto, integra o sistema de referência do imposto. Por outro lado, cabe destacar que o artigo 155, §2º, VI da Constituição Federal determina que a alíquota interna não pode ser inferior à interestadual, fixada em 12% pela Resolução do Senado Federal Nº 22/1989, salvo deliberação em contrário autorizada pelo conjunto dos Estados.

Adota-se, ainda, o enfoque de longo prazo, entendimento que coincide com o critério adotado pela Receita Federal do Brasil para a apuração de gastos tributários da União. Medidas que representem apenas um deslocamento temporal do pagamento dos tributos, ou entre elos da cadeia produtiva ou de comercialização, não são consideradas gastos tributários, por não acarretarem perda definitiva de receita[2].

O levantamento de gastos tributários de ICMS, atualizado em periodicidade anual, compreende, assim, as seguintes modalidades de desoneração: isenção, redução de base de cálculo, crédito outorgado, não exigência do imposto, alíquota estabelecida em patamar inferior ao interestadual de 12% e regime específico de tributação que reduz a carga tributária. O critério para apuração dos valores é o de competência, fazendo-se referência às operações registradas no ano-base indicado para a respectiva modalidade.

A grande maioria dos benefícios fiscais estabelecidos em São Paulo está relacionada nos Anexos I, II e III do Regulamento do ICMS (RICMS, consolidado no Decreto 45.490/2000), que explicitam, respectivamente as hipóteses de isenção, redução de base de cálculo e concessão de crédito outorgado do imposto. Também são incluídos no levantamento de gastos tributários os créditos outorgados previstos em decretos autônomos, assim como outros tipos de desoneração, que compreendem alguns regimes de tributação específicos e a fixação da alíquota de 7% para determinados produtos, prevista no artigo 53-A do RICMS.

Em todos os casos, a quantificação da renúncia envolvida se dá a partir de informações disponíveis nas bases de dados da Secretaria da Fazenda e Planejamento, apresentando-se, sempre que possível, os resultados associados aos dispositivos específicos que instituíram cada desoneração (normas identificadas em Decretos editados pelo Governo do Estado de São Paulo) e aos setores beneficiados (segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas padronizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, com detalhamento no nível de divisão).

A metodologia utilizada pela Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo para mensurar o efeito das desonerações segue o modelo de apuração mais comum entre as Administrações Tributárias, conhecido como “método da receita perdida” ou “medição *ex post*”, no qual a perda de receita decorrente de um gasto tributário é quantificada a partir das informações observadas em um dado ano-base, supondo-se que o comportamento dos contribuintes não seja alterado pela introdução ou supressão do benefício.

[2] Cabe mencionar, neste sentido, a posição do STF em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.676/SP que sedimentou o entendimento de que o diferimento do lançamento tributário não se confunde com a concessão de incentivos ou benefícios fiscais de ICMS, podendo ser estabelecida sem a prévia celebração de convênio no âmbito do Confaz.

Ainda que a renúncia de receita indicada no levantamento de gastos tributários seja apurada em bases efetivas, a partir de dados efetivamente observados, que corresponderiam à renúncia fruída pelos contribuintes, cabe ressaltar que a mensuração tem natureza de estimativa, uma vez que, diferentemente da arrecadação, os valores dos tributos que deixam de ser arrecadados em decorrência dos gastos tributários não podem ser observados diretamente.

Dadas as características do ICMS e tendo em vista a obtenção de resultados com maior acurácia, individualizados por ato normativo, a quantificação de renúncias de receitas envolve um processo relativamente complexo de extração e tratamento de dados, realizado a partir da análise individual de cada dispositivo para modelagem da cadeia de circulação da mercadoria beneficiada. As fontes de dados utilizadas dependem do benefício tributário. De modo geral, os benefícios que reduzem os débitos destacados do imposto (isenção, redução de base de cálculo e alíquota ou carga reduzida) normalmente são identificados por meio dos documentos fiscais emitidos, ao passo que aqueles que aumentam o crédito a ser deduzido na apuração pelos contribuintes (na modalidade de crédito outorgado) são verificados nos registros da escrituração fiscal.

Quando utilizados como fontes de dados os documentos fiscais, as hipóteses de desoneração especificadas nas normas são identificadas por meio de atributos como o código fiscal de operações e prestações (CFOP), código da situação tributária (CST) e o produto envolvido, de acordo com o código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) ou Número Global do Item Comercial (GTIN), bem como a identidade específica (CNPJ) ou principal atividade declarada (CNAE) do emitente e/ou do destinatário, se for o caso. Operações de devolução são subtraídas do cálculo.

Ao se estimar o valor atribuível por dispositivo normativo, há risco de dupla contagem em casos nos quais ocorra sobreposição de benefícios. Busca-se mitigar este risco, agrupando dispositivos por assunto para efeito de cálculo, depois segregando-os na medida do possível. Em alguns casos indicados em notas explicativas, os valores apresentados para um dado dispositivo podem englobar a renúncia de outros, pela dificuldade de se realizar uma atribuição precisa.

Cabe observar que, nas tabelas de gastos tributários de ICMS apresentadas até a LDO do exercício de 2026, em conformidade com o disposto no inciso IX do § 1º da Resolução SF 20/2012, foram agregadas as informações relativas a operações ou prestações realizadas por menos de cinco sujeitos passivos. Com a publicação, em 10/10/2025, da Resolução SFP 32/2025, que dispõe a transparência ativa de benefícios de natureza tributária dos quais sejam beneficiários pessoas jurídicas, disciplinando a aplicação da exceção ao sigilo fiscal contida no inciso IV do § 3º do artigo 198, do Código Tributário Nacional (Lei Federal 5.172/1966), tal procedimento deixou de ser exigido.

2. Benefícios que reduzem o débito destacado do imposto

Em decorrência do princípio da não cumulatividade do imposto, a quantificação da renúncia associada a benefícios em modalidades que reduzem o débito destacado do imposto (isenção, redução de base de cálculo e alíquota ou carga reduzida) requer a aplicação de modelos específicos que contemplem as particularidades das regras de tributação afetadas, de forma que a situação observada possa ser comparada com o cenário hipotético em que não haveria o benefício fiscal. Isto quer dizer que a medição do gasto tributário de cada benefício fiscal desse grupo é realizada de forma individualizada.

Tratando-se o ICMS de um imposto indireto, incidente sobre o consumo, seu valor é destacado no documento fiscal repassado ao adquirente. Como imposto não cumulativo, é possível a compensação pelo contribuinte do que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida. Considerando o princípio de não cumulatividade, a aferição da renúncia de receita requer que sejam isoladas as operações em que o imposto desonerado não transfere crédito para o elo seguinte da cadeia. Uma desoneração que afete apenas elo intermediário da cadeia econômica, não enseja renúncia fiscal, pois o imposto desonerado apenas deixa de gerar crédito para o elo seguinte, permanecendo inalterada a carga tributária praticada na saída para consumidor final.

Logo, no caso de benefícios que reduzem o débito destacado do imposto na saída dos contribuintes (isenção, redução de base de cálculo e redução de carga ou alíquota), a renúncia de receita ocorre apenas em operações que não geram direito a crédito. Em regra, essas situações abrangem a desoneração em:

a) operações no último elo da cadeia, que tenham por destinatário consumidor final não contribuinte do imposto;
b) saídas de contribuintes do Regime Periódico de Apuração (RPA) para contribuintes do Simples Nacional (SN), uma vez que os optantes do regime tributário simplificado são tributados com base em alíquota fixa aplicada sobre o faturamento, sem direito a crédito pelas entradas;
c) saídas interestaduais, quando desoneradas, uma vez que a redução no débito da operação com destino a outra Unidade Federativa é suportada por São Paulo, sem a recuperação do tributo no elo subsequente;
d) diferencial entre a alíquota interna e interestadual destinada a consumidor final ou não contribuinte, quando afetado pela desoneração;
e) importações realizadas diretamente por consumidor final ou contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Uma vez identificadas as operações realizadas com amparo na desoneração analisada, estima-se o imposto que teria sido cobrado à alíquota aplicável caso as operações isentas ou realizadas com redução de carga ou base de cálculo houvessem sido integralmente tributadas. Como padrão, são utilizadas, como parâmetro para quantificação, as alíquotas de 18% em operações internas e de 12% ou 7% ou nas interestaduais, conforme o destino, verificando-se, ainda, situações particulares que dependem do produto ou da cadeia produtiva. A hipótese adotada

no cálculo da desoneração relacionada às alíquotas inferiores à interestadual é que, dada a opção de tributar de forma menos onerosa estas mercadorias, seja tomada como referência a alíquota de 12%.

Cabe destacar que o ICMS compõe a sua própria base de tributação, no que se convenciona chamar como “cálculo por dentro”. Assim, a inclusão do imposto na base de cálculo é adotada para mensurar o gasto tributário, em especial na modalidade isenção. Em relação à redução da base de cálculo, conforme a natureza do benefício fez-se o ajuste da base de cálculo ou não.

Um aspecto adicional considerado é a exigência ou não de estorno do crédito de ICMS referente às operações anteriores. Conforme estabelece o artigo 60 do RICMS, não havendo disposição normativa em contrário, a isenção ou a não incidência implica anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores. Portanto, em regra, deve ser aferido o imposto a ser estornado pelo contribuinte que promover a saída desonerada, independentemente de a operação ser destinada a quem puder se creditar ou não. Nessa situação, é possível que um benefício concedido sem possibilidade de manutenção de crédito eleve a carga tributária global, pelo efeito da chamada “quebra de cadeia” (exceção à não cumulatividade do imposto). Eventual valor correspondente ao estorno do crédito reduz a renúncia de receita de um benefício.

No caso de benefícios de abrangência nacional, o tratamento previsto em Convênios pode reduzir o imposto devido a outro Estado, com uma equivalente redução do crédito ser suportado por São Paulo. Para efeito do cálculo, considera-se que o gasto tributário paulista corresponde à perda de arrecadação associada à aplicação interna do benefício, sem qualquer dedução por variação no montante de créditos recebidos, uma vez que o Estado de São Paulo não tem papel determinante na internalização ou não de benefícios pelas demais Unidades da Federação.

Na maioria das situações, as informações necessárias para cálculo da renúncia fiscal de isenções e reduções de base de cálculo são extraídas da base de dados da nota fiscal eletrônica, podendo o levantamento incluir, ainda, outros modelos de documentos eletrônicos utilizados nas operações realizadas no varejo. Nos casos em que que o benefício é concedido em operações sujeitas a substituição tributária, a renúncia pode ser estimada a partir da retenção antecipada do imposto. Alguns setores, como energia elétrica, telecomunicações e transporte, não utilizam a nota fiscal eletrônica convencional como documento base para suas operações comerciais, o que requer a utilização de outras bases dados (sejam essas de fontes externas ou informações constantes das guias de apuração ou de recolhimento de ICMS, por exemplo) ou métodos indiretos de estimativa, como a aplicação de índices de valor agregado.

Em certos casos, também, não é possível delimitar precisamente as mercadorias alcançadas pelo dispositivo ou determinar se o produto é final ou intermediário, de modo que é difícil definir com clareza quem é o consumidor final. Nesses casos, em respeito ao princípio da prudência, considera-se, para o cálculo, o cenário de maior renúncia possível**.**

Cabe observar, ainda, que para os setores de energia elétrica e derivados de petróleo, impera o princípio do destino para as operações interestaduais, de forma que para estes setores a análise considera que toda a arrecadação seria devida ao Estado de destino das mercadorias.

A metodologia de cálculo de cada benefício fiscal é revisada anualmente para acomodar eventuais mudanças legislativas que impactem a tributação da cadeia de circulação beneficiada pela norma correspondente.

3. Modelo aplicado aos créditos outorgados

Na modalidade de crédito outorgado, o benefício de ICMS pode permitir que o contribuinte se credite sem que haja débito anterior, elevando o valor do crédito a ser compensado e reduzindo, assim, o imposto apurado. Ao contrário das modalidades de isenção e de redução de base de cálculo ou alíquota, não há efeito de redução do crédito transferido para o elo seguinte da cadeia.

Por seus efeitos restritos ao beneficiário, o levantamento do gasto tributário para a modalidade de crédito outorgado pode ser realizado diretamente a partir dos lançamentos escriturados pelo contribuinte que dele se utiliza. A classificação das renúncias por dispositivo é efetuada com base em códigos e/ou campos de textos livremente preenchidos pelo contribuinte nos registros de lançamento de crédito. Assim, os itens "não classificados" são referentes a casos em que o contribuinte preenche o texto com informações suficientes para identificar que se trata de um crédito outorgado, mas não é possível associá-lo a um normativo específico.

Em alguns casos, os créditos outorgados são concedidos em substituição a outros créditos, e, sendo assim, os valores lançados podem, em certa medida, superestimar a renúncia de receita envolvida. O gasto tributário identificado corresponde aos valores brutos lançados de crédito outorgado, mostrando-se uma estimativa conservadora, dado que uma aferição mais precisa exigiria que fosse feito um processamento complexo para a dedução dos créditos estornados.

Assume-se, de modo geral, que os valores tenham sido corretamente informados pelo contribuinte, sem prejuízo de posterior fiscalização do crédito lançado.

O levantamento da renúncia fiscal na modalidade de crédito outorgado é realizado de forma conjunta, para todos os benefícios vigentes no exercício objeto de análise.