



Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda  
Subsecretaria de Estado de Receita  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributária

**Assunto:** : **Obrigatoriedade depósito FOT; Decreto 47.057/20; Diferimento; Tratamento Tributário Especial da Lei 6.953/15**

**SEI** : **040079/000372/2020**

**Consulta** : **47-A/20**

## **RELATÓRIO**

A empresa, sediada no município de Resende, vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência acerca da obrigatoriedade de depósito no FOT, considerando que é usufrutuária do tratamento tributário especial consignado na Lei n.º 6.953/2015.

Constatamos que foi anexada, a título comprobatório do pagamento da taxa de serviços estaduais – TSE devida, apenas uma folha de comprovante de pagamento do banco Bradesco, Documento 4804366, com o valor de R\$ 1.002,26. Tal documento, por si só, não permite a comprovação do pagamento da TSE. Em 26/06/2020 foi encaminhado e-mail ao responsável pelo protocolo do presente, solicitando a juntada do DARJ e DIP correspondente. O representante da consultante encaminhou a documentação exigida por e-mail, sendo esta, por nós anexada ao SEI, em 29/06/2020 – documento 5743468.

O processo encontra-se instruído com cópias digitalizadas que comprovam a habilitação do signatário da inicial para peticionar em nome da consultante, documentos 4804369 (contrato social), 4804374 (procuração) e 4804377 (documento de identidade).

A repartição de jurisdição AFE 12 – Veículos e Material Viário, em sua manifestação, documento AFE 12 – 5176503, informa a inexistência de ação fiscal em aberto. Apesar de não constar a informação sobre lavratura de autos de infração relacionados ao objeto do questionamento, responderemos a consulta, considerando que a obrigatoriedade de depósito no FOT é recente.

A consultante inicia afirmando que suas atividades compreendem a fabricação, o comércio, a importação e a exportação de veículos automotores, veículos e aparelhos de locomoção ou de transporte. E que se instalou no estado do Rio de Janeiro em virtude dos incentivos fiscais oferecidos, em especial o do tratamento tributário especial de que trata a Lei n.º 6.953/2015, que lhe propicia, assim como a seus fornecedores, o diferimento do ICMS em diversas operações. Com o advento da Lei n.º 8.645/2019, instituindo o FOT, diversos questionamentos surgiram.

Alega que na legislação que instituiu o FOT há exceções quanto a sua abrangência, em especial, no inciso I do artigo 2º do Decreto n.º 47.057/2020, e que “pela simples leitura do referido dispositivo, cumulado com a leitura dos benefícios contidos na Lei Estadual n.º 6.953/15, é possível afirmar que, em se tratando de diferimento, estariam os benefícios concedidos à consulente, conseqüentemente de seus parceiros (empresas instaladas no seu complexo industrial, excetuados do ordenamento que norteiam o FOT”.

Aventando a possibilidade de não estar correto seu entendimento, cita que a metodologia particular de apuração do FOT, disposta nos incisos I e II do parágrafo 1º do artigo 4º do Decreto n.º 47.047/2020 determina que seria de 10% da diferença do imposto devido e do que seria devido, desconsiderada a fruição dos benefícios fiscais. Mas que o procedimento determinado não seria claro na eventualidade de saldo credor na apuração real, assim como, não está claro se o cálculo do FOT deve ser feito por período ou por documento fiscal

Por fim, consulta às fls. 4 e 5 de sua petição (*sic*):

“**QUESTIONAMENTOS:**

*1. Considerando as características do regime especial instituído por intermédio da Lei n.º 6.953/15, a qual se resume no diferimento do pagamento do ICMS, é correto afirmar que a consulente encontra-se desobrigada ao recolhimento do FOT, conforme estabelece o art. 2.º, §1º, inciso I, alínea “e” do Decreto 47.057/20 ou outro dispositivo equivalente?*

*2. Considerando a operação usualmente credora de ICMS da consulente, ainda que a resposta anterior seja positiva com relação a obrigatoriedade de recolhimento do FOT pela consulente, esta estaria desobrigada ao depósito ao FOT em relação ao mesmo período, uma vez que ela sequer recolhera o ICMS? Em caso negativo, isto é, havendo necessidade de depósito ao FOT nessa hipótese, a resposta se mantém, ainda que tal saldo credor apurado, exclusivamente no período, decorra, majoritariamente, de fator não relacionado a qualquer benefício fiscal, como, por exemplo, em razão de operação ou prestação com alíquota diferenciada (importação, saída interestadual etc.)?*

*3. Considerando que as operações com diferimento, estão excluídas do cálculo, indagamos se nas operações com isenções (previstas em Convênios ICMS e editadas pelo CONFAZ), como exemplo: Zona Franca de Manaus e Programa Caminho da Escola, cujas saídas desoneradas preveem a manutenção dos créditos. De acordo com o § 5º do art. 2º do Decreto 47.057/20, é correto afirmar que a consulente está desobrigada ao cálculo do FOT nessas hipóteses?*

*4. Tendo em vista o disposto no art. 2.º, §1º, inciso I, alínea “e” do Decreto 47.057/20, é correto afirmar que as empresas que efetuaram/efetuarão adesão ao Regime Especial de Diferimento de ICMS (total ou parcial), com a finalidade de aquisição para produção de mercadorias, cuja saída posterior será tributada normalmente (empresas integrantes do “Consórcio Modular”), nos termos da Lei n.º 6.953/15, estão desobrigados ao cálculo do FOT? ”*

**ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO**

Preliminarmente, entendemos que o artigo 2º do Decreto n.º 47.057/2020 regulamenta, na realidade, a obrigatoriedade de cálculo do FOT, enquanto a obrigatoriedade do depósito de fato, está, além de no artigo 2º, no artigo 4º, dependendo do resultado do cálculo determinado pelo seu parágrafo 1º.

Reproduzimos abaixo, parcialmente, os artigos 2º e 4º do Decreto n.º 47.057/2020, que regulamentou o FOT, instituído pela Lei n.º 8.645/2020, realçando em negrito as partes mais relevantes:

***Art. 2º** A fruição de incentivo, benefício fiscal, financeiro-fiscal ou financeiro, já concedido ou que vier a ser concedido, fica condicionada ao depósito no FOT do montante equivalente ao percentual de 10% (dez por cento), aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal, financeiro-fiscal ou financeiro concedido a contribuinte do ICMS, de caráter geral e não geral, inclusive quando decorrente de regime especial de apuração, que resulte em redução do valor do ICMS a ser pago, nos termos do [Convênio ICMS 42/16](#), de 03 de maio de 2016, já considerado no aludido percentual a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios, de 25% (vinte e cinco por cento) do valor depositado.*

***§ 1º Estão abrangidos pelo disposto no caput os benefícios ou incentivos:***

*I - **fiscais** constantes do Manual de Diferimento, Ampliação de Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e Benefícios de Natureza Tributária, instituído pelo [Decreto nº 27.815](#), de 24 de janeiro de 2001, inclusive nas hipóteses referidas no § 3º, **excetuados os:***

*e) **classificados como diferimento, ressalvando-se os que resultam em redução do valor ICMS a ser pago, abrangidos pela obrigação de realizar o depósito no FOT, relacionados a seguir:***

- 1. **diferimento nas aquisições de ativo permanente;***
- 2. **diferimento nas saídas destinadas a contribuintes optantes pelo Simples Nacional;***
- 3. **diferimento nas operações internas entre estabelecimentos do mesmo grupo***

***§ 4º Para efeito da apuração prevista no inciso II do § 1º do art. 4º, devem desconsiderar os diferimentos elencados nos itens da alínea “e” do inciso I do § 1º, respectivamente:***

***I - no caso do item 1, o estabelecimento adquirente;***

***II - no caso do item 2, o estabelecimento emitente do documento fiscal;***

***III - no caso do item 3, o estabelecimento fornecedor e o estabelecimento adquirente.***

***§ 5º Quando houver dispensa total ou parcial de pagamento do ICMS diferido, em saídas subsequentes, inclusive quando prevista a não aplicação do disposto no [art. 39, do Livro I do Regulamento do ICMS](#), aprovado pelo [Decreto nº 27.427/2000](#), para efeito da apuração prevista no***

**inciso II do § 1º do art. 4º, devem ser desconsiderados os benefícios fiscais concessivos da desoneração total ou parcial nas operações de saída.**

**Art. 4º** O valor do depósito referido no art. 2º deverá ser apurado mensalmente, por estabelecimento, devendo seu pagamento ser realizado até o dia 20 do mês subsequente ao da apuração.

**§ 1º** Para determinação do montante do depósito mensal no FOT, o contribuinte deve:

**I** - realizar a apuração mensal do valor do imposto devido, na forma prevista na legislação, considerando a fruição de todos os benefícios fiscais de que é beneficiário, ou que incidem sobre as operações com mercadorias ou prestações que realize, inclusive quando decorrentes de regime especial de apuração;

**II** - realizar a apuração mensal do valor do imposto que seria devido, na forma prevista na legislação, caso desconsiderada a fruição de todos os benefícios fiscais de que é beneficiário, ou que incidem sobre as operações com mercadorias ou prestações que realize, inclusive quando decorrentes de regime especial de apuração, excetuados os referidos nas alíneas “a”, “b”, “c”, “d”, “e”, “f”, “g” e “h” do inciso I, do § 1º e no § 2º, ambos do art. 2º;

**III** - calcular o valor mensal não pago a título de ICMS, subtraindo o valor apurado conforme o inciso I daquele apurado nos termos do inciso II;

**IV** - multiplicar o total calculado nos termos do inciso III por 0,1 (um décimo).

**§ 2º** Nas apurações previstas nos incisos I e II do § 1º, o estabelecimento deverá:

**I** - considerar os valores referentes a substituição tributária e importação, quando incidirem benefícios fiscais nas respectivas operações;

**II** - considerar o saldo devedor como positivo e o saldo credor como negativo;

**III** - desconsiderar o valor do saldo credor do período anterior, se houver; e

**IV** - considerar os benefícios financeiros como fruídos no período em que for apurada a respectiva redução do valor do ICMS a ser pago.

**§ 3º** Se o resultado do cálculo previsto no inciso III, do § 1º for igual ou inferior a zero, não haverá valor a depositar no FOT, devendo ser informada tal situação na EFD.

Destacamos que o disposto na alínea “e” do inciso I do parágrafo 1º do artigo 2º, ao contrário do que afirma a consulente, OBRIGA o contribuinte a efetuar o depósito no FOT nas hipóteses em que o diferimento acarrete redução do ICMS a ser pago, como são os casos explicitados nos itens 1, 2 e 3 da alínea “e” acima mencionada. No parágrafo 4º do mesmo artigo 2º, a legislação identifica os estabelecimentos que estão obrigados a considerar o diferimento na apuração do FOT. A dispensa de cálculo e depósito no FOT somente se aplica aos casos em que o diferimento não acarrete redução do ICMS a ser pago.

Quanto à base de cálculo do valor a ser depositado no FOT, a legislação determina, no inciso III do parágrafo 1º do artigo 4º do Decreto n.º 47.057/2020, que seja a diferença entre os valores obtidos na apuração “paralela” (sem considerar os benefícios fiscais, do inciso II) e na apuração real do inciso I. Cumpre esclarecer que tanto a apuração paralela quanto a real devem ser efetuadas por período de apuração do imposto, em geral mensal, considerando as restrições dispostas nos incisos do parágrafo 2º do artigo 4º. Destacamos o disposto no inciso III do parágrafo 2º, que determina, para o cálculo do valor a ser depositado no FOT, que cada período seja analisado desconsiderando eventuais saldos credores de períodos anteriores (tanto na apuração real quanto na “paralela”). Ou seja, para o cálculo do valor a ser depositado, em cada período devem ser analisadas apenas as operações praticadas sem carrear resultados anteriores. Para a obtenção da apuração “paralela” devem ser analisados todos os documentos fiscais emitidos e recebidos no período de apuração.

A consulente usufrui do benefício fiscal específico dado pela Lei n.º 6.953/2015. Nos incisos I e II do seu artigo 1º, abaixo reproduzido, estão arrolados os diferimentos concedidos à consulente. Reproduzimos também o *caput* do artigo 3º. Pela simples leitura, fica claro que apenas alguns itens dos incisos I e II do seu artigo 1º se enquadram na desobrigatoriedade de cálculo do FOT.

*Art. 1º - Fica concedido à MAN LATIN AMÉRICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., em sua fase de expansão e operação, o seguinte tratamento tributário especial referente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ou outro tributo que o substitua:*

***I - diferimento do imposto incidente no desembaraço aduaneiro:***

***a) de máquinas, equipamentos, peças, partes acessórias, peças de reposição, incluídas as estruturas metálicas, destinados ao ativo fixo;***

*b) de matéria-prima, produtos intermediários, produtos secundários, componentes, partes, peças, embalagens, subconjuntos, produtos acabados e semi-acabados, inclusive pneus, acessórios e qualquer tipo de insumo utilizado para fabricação/montagem de veículos acabados, bem assim peças e acessórios destinado ao mercado de reposição;*

*c) de Unidades Completamente Montadas (“CBU”), assim entendidos os veículos substancialmente montados, ainda que possam requerer homologação futura ou outro processo industrial antes da sua entrega para o consumidor final.*

***II - diferimento do imposto incidente:***

***a) nas aquisições internas de máquinas, equipamentos, peças, partes acessórias, peças de reposição, incluídas as estruturas metálicas destinados ao ativo fixo;***

*b) nas aquisições internas de matéria-prima, produtos intermediários, produtos secundários, componentes, partes, peças, embalagens, subconjuntos, produtos acabados e semiacabados, inclusive pneus, acessórios e qualquer tipo de insumo utilizado para fabricação/montagem de veículos acabados,*

*inclusive gás natural, com exceção de energia elétrica, bem assim peças e acessórios destinado ao mercado de reposição;*

***c) na prestação de serviços de transporte intermunicipal tomados pela sociedade referida no caput deste artigo, relacionados ao transporte dos bens e mercadorias mencionados no inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “a”, ambos deste artigo;***

*d) na prestação de serviços de transporte intermunicipal tomados pela sociedade referida no caput deste artigo, relacionados ao transporte dos bens e mercadorias mencionados no inciso I, alíneas “b” e “c”, bem assim no inciso II, alínea “b”, ambos deste artigo;*

***e) do diferencial de alíquota incidente na aquisição dos bens mencionados na alínea “a” deste inciso nas operações interestaduais;***

***f) do diferencial de alíquota incidente na prestação de serviços de transporte interestadual tomados pela sociedade referida no caput deste artigo, relacionados ao transporte dos bens mencionados na alínea “a” deste inciso quando a prestação tenha se iniciado em outro Estado.***

*g) na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal tomados pela sociedade referida no caput deste artigo, relacionados ao transporte das mercadorias comercializadas ou transferidas pela sociedade referida no caput deste artigo.*

*§ 1º - O imposto diferido nos termos dos incisos I e II do caput deste artigo será pago englobadamente com o devido na operação de saída de mercadorias da sociedade de que trata o caput deste artigo, conforme alíquota aplicável à operação, ou seja, considerando exclusivamente o imposto devido sobre a operação de saída, não se aplicando o disposto no art. 39 do Livro I do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000, ou outra norma que venha a substituí-lo.*

*§ 2º - Na hipótese de alienação ou baixa dos bens mencionados no inciso I alínea “a” e no inciso II alínea “a” do caput deste artigo, no prazo inferior a 48 (quarenta e oito) meses contados da data de aquisição, encerrar-se-á o diferimento previsto no inciso I, alíneas “a” e inciso II alíneas “a”, “c”, “e” e “f”, ambos deste artigo, sendo devida a parcela do imposto correspondente ao período que faltar para completar o referido prazo e portanto não pago na forma englobada estabelecida no §1º deste artigo, a ser recolhida mediante lançamento no livro de apuração.*

*§ 3º - Não será exigido o imposto diferido de que trata este artigo nas hipóteses de exportação dos produtos fabricados pela sociedade de que trata o caput deste artigo.*

***§ 4º - O regime tributário especial de que trata este artigo, relativamente aos incisos I, alínea “a” e II, alíneas “a”, “c”, “e” e “f”, poderá ser estendido a empresas contratadas pela sociedade mencionada no caput deste artigo com objetivo de construção total ou parcial do complexo industrial, inclusive unidades autônomas, abrangendo, exclusivamente, bens e mercadorias a serem entregues à sociedade referida no caput deste artigo ou integradas à obra, observadas todas as demais normas e condições estabelecidas nesta Lei, podendo a Secretaria de Estado de Fazenda estabelecer procedimento visando operacionalizar a extensão do tratamento tributário especial.***

*§ 5º - A concessão do diferimento para produtos importados de que trata este artigo, só se dará quando a entrada do produto em território nacional se der através de portos e aeroportos fluminenses.*

*Art. 3º - O tratamento tributário especial de que trata esta lei é estendido a todas as sociedades integrantes e as que vierem integrar o complexo industrial da cadeia produtiva, incluindo os microempreendedores que, comprovadamente, contribuírem para atividade da MAN LATIN AMÉRCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., situados no Estado do Rio de Janeiro.*

Caso a consulente aproveite o benefício de diferimento de que tratam a alínea “a” do inciso I e/ou as alíneas “a”, “c”, “e” e “f” do inciso II acima transcritos FICA OBRIGADA AO CÁLCULO DO FOT. E se o resultado do cálculo de que trata o inciso III do parágrafo 1º do artigo 4º do Decreto n.º 47.057/2020 for positivo, fica obrigado ao depósito ao fundo, nos termos do disposto no parágrafo 3º do mesmo artigo 4º.

O mesmo se aplica às outras empresas instaladas no seu complexo industrial, usufrutuárias dos benefícios da Lei n.º 6.953/2015. Caso usufruam dos diferimentos arrolados nos itens da alínea “e” do inciso I do parágrafo 1º do artigo 2º do Decreto n.º 47.057/2020 ficam obrigados ao cálculo do FOT.

É entendimento dessa Coordenadoria, com fundamento no disposto no artigo 111 do CTN, que a legislação que trata de benefícios fiscais e excepciona a regra geral de incidência deve ser sempre interpretada de forma literal e restritiva.

Por fim, cumpre destacar que, nos termos do inciso I do parágrafo 1º do artigo 2º do Decreto n.º 47.057/2020 estão obrigados ao cálculo do FOT todos os benefícios ou incentivos fiscais constantes do Manual de Diferimento, Ampliação de Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e Benefícios de Natureza Tributária, instituído pelo Decreto nº 27.815, excetuados os previstos nas suas alíneas. Independentemente de serem concedidos por atos do poder executivo, legislativo, ou Convênios ICMS editados pelo CONFAZ. Nestes termos, a remessa para Zona de Franca de Manaus, com benefícios amparados por Convênios ICMS, consta do referido Manual, e, portanto, também se enquadra na obrigatoriedade de cálculo do FOT.

## **RESPOSTA**

Quanto ao questionamento 1 respondemos que NÃO ESTÁ CORRETO o entendimento da consulente. Estão desobrigados ao cálculo (e depósito) do FOT apenas os casos de diferimentos NÃO listados nos itens da alínea “e” do inciso I do parágrafo 1º do artigo 2º do Decreto n.º 47.057/2020. Caso a consulente usufrua de outros diferimentos, como por exemplo os relacionados à aquisição de ativo permanente, fica obrigada ao cálculo do FOT.

Quanto ao questionamento 2 respondemos que NÃO ESTÁ CORRETO o entendimento da consulente. Eventual saldo credor na apuração real da consulente não implica em desobrigatoriedade de depósito no FOT. O valor a ser depositado deve ser calculado conforme disposto no artigo 4º do Decreto, e somente não haverá depósito caso se confirme a situação prevista no parágrafo 3º desse artigo, independentemente de saldo credor na apuração real e/ou de sua origem.

Quanto ao questionamento 3 respondemos que NÃO ESTÁ CORRETO o entendimento da consulente. A consulente parte de premissa equivocada pois apenas o diferimento do ICMS em que não haja dispensa do pagamento do imposto diferido está desobrigado do cálculo do FOT. Estão abrangidas pela obrigatoriedade de depósito no FOT as operações interestaduais com benefício fiscal, ainda que estes tenham sido concedidos mediante Convênios ICMS editados pelo CONFAZ, pois a obrigatoriedade atinge todos os incentivos e benefícios fiscais listados no Manual de Diferimento, Ampliação de Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e Benefícios de Natureza Tributária, instituído pelo Decreto nº 27.815/2001. O dispositivo citado no questionamento, parágrafo 5º do artigo 2º do Decreto, apenas permite a exclusão de algumas operações do cálculo previsto no inciso II do parágrafo 1º do artigo 4º (desconsideração de algumas operações beneficiadas no cálculo da apuração “paralela”), nas condições ali dispostas.

Quanto ao questionamento 4 respondemos que NÃO ESTÁ CORRETO o entendimento da consulente. As empresas relacionadas à consulente, nos termos do artigo 3º da Lei n.º 6.953/2015, caso usufruam de benefícios fiscais não excetuados à obrigatoriedade de cálculo do FOT ficam obrigados ao mesmo.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária, ou seja, editada norma superveniente dispondo de forma contrária.

Rio de Janeiro, 02/07/2020.