

Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Estado de Receita

Assunto: : A CUMULAÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL DE COMÉRCIO ATACADISTA DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS PARA TERRAPLENAGEM, MINERAÇÃO E CONSTRUÇÃO; PARTES E PEÇAS E OUTRAS ATIVIDADES (CNAE 46.62-1/00) COM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA SOB AMPARO DO DECRETO Nº 43.603/2012 TEM COMO CONDIÇÃO INAFASTÁVEL A REALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES NO TERRITÓRIO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, SOB PENA DE DESCUMPRIMENTO DOS OBJETIVOS QUE ENSEJARAM A EDIÇÃO DO FAVOR FISCAL NOS TERMOS EM QUE EDITADO O ATO DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. SOMENTE NOVA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PODE ESTENDER O FAVOR FISCAL PARA ALÉM DAS SITUAÇÕES ATUALMENTE PREVISTAS DE FORMA EXPRESSA.

RECURSO À CONSULTA Nº 23/2024 - NÃO PROVIMENTO

RELATÓRIO

O contribuinte acima identificado, inconformado com as conclusões alcançadas por esta Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias (CCJT) (doc. 71163772), em resposta à sua consulta “quanto à inexistência de dispositivo legal no Decreto nº 43.603/2012 que vede” “a eventual prestação de serviço de industrialização por encomenda para o mercado”, razão pela qual não violaria o “benefício fiscal que faz jus atualmente” (doc. 61496820), apresenta recurso voluntário (doc. 72538646) tempestivo (intimação em dia 08/04/2024– doc. 71789332, recurso protocolado em 18/04/2024 – doc. 72538647).

As duas indagações formuladas na inicial (doc. 61496820), e as respostas proferidas pelo órgão de Consultoria Tributária, estão redigidas nos seguintes termos:

i – Está correto o entendimento da Consulente quanto à inexistência de dispositivo legal no Decreto nº 43.603/2012 que vede a exploração de nova atividade?

Conforme já aduzido no item “Análise e Fundamentação”, a interpretação teleológica da norma em apreço, Decreto nº 43.603/2012, nos leva à conclusão que a sua finalidade é o de estimular a atividade econômica no Estado do Rio de Janeiro.

Harmonizando a liberdade econômica como direito fundamental (artigo 5º, IV, CRFB) com a interpretação teleológica do Decreto nº 43.603/2012, é possível concluir que o centro de distribuição BMC pode exercer outra atividade desde que estimule a atividade econômica do Estado do Rio de Janeiro.

Nesse sentido, é possível ao centro de distribuição BMC exercer a atividade de “industrialização por encomenda” desde que sua operação

triangular típica - caracterizada pelo encomendante, que efetuará a compra dos insumos para a industrialização, o fornecedor dos insumos que os remete para industrialização por conta e ordem do encomendante e a indústria que irá proceder o processo de fabricação - ocorra no território do Estado do Rio de Janeiro.

ii – Está correto o seu entendimento no sentido de que a eventual prestação de serviço de industrialização por encomenda para o mercado não violará o benefício fiscal que faz jus atualmente?

Sim, desde que a operação triangular típica da “industrialização por encomenda” ocorra no território do Estado do Rio de Janeiro. Vide resposta ao item anterior.

Em sua manifestação recursal a empresa indica que “*o modelo operacional representado acima em nada obstrui o processo de produção e comercialização de máquinas pesadas no Estado do Rio de Janeiro, o qual permanecerá sendo integralmente desenvolvido, sendo a presente alteração tão somente uma alternativa para acrescentar fonte de renda adicional para a*” empresa, “*tendo em vista o impacto negativo do atual cenário econômico brasileiro nas vendas que realiza*”.

Indica como fundamento à necessidade de reforma da resposta “*que a legislação tributária disciplina que os benefícios fiscais devem ser interpretados literalmente^[1], assim como o fato de o Decreto editado, objeto da presente análise, não possuir nenhum dispositivo que vede a inserção de nova modalidade operacional pela Recorrente*”. Em complemento, diante do exposto conclui que:

- i) a finalidade caracterizada pela Fiscalização, a qual consiste no estímulo da atividade econômica nesta UF, em nada é afetada pela operação pretendida pela BMC;
- ii) a aquisição de mercadorias de Fornecedores de outros Estados é uma atividade presente há anos na operação desenvolvida hoje pelas Empresas relacionadas; e
- iii) inexistente dispositivo no supramencionado Decreto que impeça a realização da atividade de industrialização pela Recorrente, e a legislação tributária deve ser interpretada em sua literalidade, conforme previsão expressa no Art. 111 do CTN.

Ao fim requer a reforma da “*resposta à Consulta nº 023/2024*”.

Pelo exposto, percebe-se que **são dois argumentos jurídicos centrais utilizados pela empresa para amparar o recurso**, isto é, **a alegada inexistência de “dispositivo que vede a inserção de nova modalidade operacional pela Recorrente” e “que a legislação tributária disciplina que os benefícios fiscais devem ser interpretados literalmente”**.

É o relatório.

^[1] “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I. Suspensão ou exclusão do crédito tributário; II. III. 5 Outorga ou isenção; Dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”.

ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, importante salientar que a legislação tributária que afasta ou reduz a incidência de tributo **deve** ser interpretada de forma **literal^[1]** e **restritiva^[2]**, não cabendo interpretação extensiva para alcançar situações não contidas de forma expressa no enunciado que prevê o favor

fiscal. Não obstante o exposto, entendo não se aplicar exclusivamente o método literal na hipótese de interpretação da norma que afasta a incidência de tributo, ou prevê regime tributário menos oneroso ao contribuinte, **inobstante implicar efeitos restritivos**. Nesse sentido já me manifestei em diversas ocasiões, ou seja, no sentido da adoção da “pluralidade metodológica” ou múltiplos “pontos de vista diretivos”^[3], como, por exemplo, nos autos do processo E-04-079-3589-2017 e SEI-040079-000499-2020, conforme a seguir transcrito:

Preliminarmente, cumpre ressaltar que interpretar é determinar o sentido e alcance da norma, ou seja, descobrir (quando há um sentido predeterminado) ou atribuir significado próprio (quando há mais de um sentido possível), tornando possível a sua aplicação ao caso concreto.

Na hipótese de interpretação e aplicação de norma concessiva de incentivos e benefícios fiscais, como é o caso de que trata o presente administrativo, há limites muito estritos para a construção de significados e a realização de integração normativa. A hipótese é disciplinada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual estabelece que as causas de exclusão do crédito tributário, regra que se aplica também à interpretação das normas concessivas de incentivos e benefícios fiscais, devem ser interpretadas de forma “literal” e “restritivamente”. Nesse caso, obviamente, é defeso ao hermenauta aplicar interpretação extensiva ao comando normativo. Nesse sentido aponta Celso Ribeiro Bastos^[4]:

(...) a interpretação literal tende a ser mais restritiva na medida em que exige do intérprete que se mantenha atrelado a expressões contidas nas palavras das leis. Mas aqui há a observar-se o seguinte: a interpretação jurídica não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar.

No mesmo sentido, de aplicação de interpretação literal e restritiva, ainda que não de forma exclusiva, isto é, sem afastar a possibilidade de também aproveitar-se dos benefícios do método sistemático, teleológico ou histórico, já apontou o Superior Tribunal de Justiça em diversas ocasiões, como, por exemplo, no Resp 14.400/SP, (1ªT., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 20-11-1991), cujo trecho da ementa declara de forma expressa:

O real escopo do artigo 111 do CTN não é o de impor a interpretação apenas literal – a rigor impossível – mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma isentiva. Recurso provido, por unanimidade.

Na realidade, esse posicionamento da jurisprudência e da doutrina nacional indicada consagra um postulado que produz efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “*o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei*”. Portanto, como a regra geral é a tributação, deve-se conferir às suas exceções, como a isenção, os créditos presumidos, reduções de base de cálculo ou diferimentos, interpretação literal e restritiva, adotando-se, para determinação do sentido e alcance da norma, também a interpretação sistemática teleológica e histórica, quando cabível e adequado.

No entanto, apesar da utilização dos múltiplos métodos interpretativos, importante repisar não ser cabível a adoção de interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica que amplie o alcance da norma concessiva de benefício fiscal.

Assim sendo, entende-se que **são aplicáveis os diversos métodos disponíveis ao intérprete, e não apenas o literal como pretende a recorrente na peça recursal**. Com efeito, no caso da “*Consulta nº 023/2024*”, **não fosse a aplicabilidade do método teleológico**, nos termos e condições fixados na resposta inicialmente proferida pela CCJT, sequer haveria a possibilidade de o ora recorrente beneficiar-se do disposto no Decreto nº 43.603/2012 sem as restrições e requisitos corretamente indicados pelo órgão de consultoria, isto é, “*desde que sua operação triangular típica - caracterizada pelo encomendante, que efetuará a compra dos insumos para a industrialização, o fornecedor dos insumos que os remete para industrialização por conta e ordem do encomendante e a indústria que irá proceder o processo de fabricação - ocorra no território do Estado do Rio de Janeiro*”. Nesses termos, parece-me contraproducente aos

objetivos apontados pela recorrente indicar a exclusividade da interpretação literal como fundamento recursal para alcançar os objetivos desejados.

Com efeito, não obstante a aplicabilidade dos múltiplos métodos interpretativos, entendo que o **conteúdo e alcance** dos favores fiscais devem, necessariamente, estar **expressos na norma que confere o tratamento que excepciona a tributação, não sendo papel do intérprete construir teses heterodoxas ou sentidos que não estejam indicados na lei concessiva específica de forma clara, direta, objetiva e inequívoca**. De fato o §6º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 aponta nesse sentido, ao indicar que “*qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.*”

Assim sendo, **apesar da norma estadual não vedar a inserção de nova modalidade operacional pela Recorrente** (nem poderia ao meu sentir!), **não significa que as pretensas novas atividades estarão sob amparo do benefício fiscal instituído pelo Decreto nº 43.603/2012, caso aplicado fora da moldura indicada na aludida resposta à “Consulta nº 023/2024”**. Nesse sentido entendo que as conclusões alcançadas por meio da interpretação conferida pela consulente, no sentido de que a **inexistência de “dispositivo que vede a inserção de nova modalidade operacional pela Recorrente” e “que a legislação tributária disciplina que os benefícios fiscais devem ser interpretados literalmente”**, é diametralmente oposta àquela que deve prevalecer. Na realidade, a argumentação apresentada parte de pressuposto enganoso quanto ao modo como o ordenamento jurídico deve ser interpretado, razão pela qual suas conclusões subvertem o disposto na legislação tributária relativamente ao que pode ser extraído do favor fiscal. Com efeito, entende-se que **NÃO cabe à legislação tributária elencar de forma exhaustiva todos os procedimentos que NÃO podem ser adotados pelo sujeito passivo, consequência incontornável da proposição formulada na peça recursal diante das premissas adotadas**.

Com efeito, deve-se ressaltar que a **interpretação** e a **integração** não se confundem. A interpretação, que se inicia com a leitura do texto, **encontra como limite as possibilidades oferecidas pelo sentido literal linguisticamente possível, não podendo o intérprete extrapolar os limites que estão fixados pelo próprio legislador**, conforme ensina Karl Larenz^[5]. Por sua vez, a integração^[6] inicia-se quando a interpretação já não tem mais alcance, em razão da ausência de texto normativo que lhe permita avançar. Assim, a **integração** vai além das possibilidades interpretativas, revelando-se pelo preenchimento das lacunas não alcançadas pelo legislador (o direito para além da lei).

Nessa seara, **quando diga respeito à concessão de favor fiscal**, entendo que **o grau de liberdade conferido à autoridade fiscal é extremamente limitado**, tendo em vista possível **usurpação da função legislativa pela Administração Pública**. Esta é a razão pela qual **entendo ser indispensável no caso em apreço a edição de ato normativo específico pela autoridade própria**, voltado de forma objetiva e clara à **extensão de favor fiscal que excepciona a regra geral que é a tributação, sem as condições fixadas na resposta à “Consulta nº 023/2024”, caso a Administração Superior entenda justificável a ampliação do favor fiscal**.

Com esses parâmetros entendo que são **delineadas e delimitadas** as funções técnicas deste órgão de Consultoria Tributária, ao qual não cabe estender favor fiscal fora da moldura indicada **especificamente de forma clara, direta, objetiva e inequívoca** no ato normativo constitucionalmente requerido, **ainda que exista razões econômicas plausíveis e o seu impacto arrecadatório seja restrito ou inexistente**. De fato, a opção política por ampliar as hipóteses de concessão de favor fiscal, **com ou sem impacto sobre a receita pública**, tem campo próprio, que

é o da **legislação tributária**, a qual deve conferir **segurança jurídica** tanto para o sujeito passivo como à Administração Tributária.

^[1] Dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional: “Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre: (...)I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção;”

^[2] Entre outros, vide [REsp 1288997- RJ](#), [REsp 1052830-RS e etc.](#) Ressalte-se o seguinte trecho do acórdão do [TRF-2 - Apelação cível AC 200051015117313 RJ 2000.51.01.511731-3 \(TRF-2\)](#): “A interpretação da norma deve ser restritiva, por força do art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal dos dispositivos legais tributários que tratam de benefício fiscal.”

^[3] A partir da concepção de que interpretação não se dá a partir da escolha de um critério, mas mediante um procedimento único em que o hermeneuta utiliza todos os métodos, prevalecendo, de acordo com o caso concreto, um ou outro, Karl Larenz evita falar em métodos, preferindo a expressão pontos de vista diretivos. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 450.

^[4] BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, 2. Ed., São Paulo: Saraiva, 1992, pp. 183-184.

^[5] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 454.

^[6] O art. 108 do Código Tributário Nacional elenca os métodos que devem ser utilizados para a integração da lei tributária.

RESPOSTA

Ante o exposto, opino pelo **NÃO PROVIMENTO** ao recurso interposto por falta de amparo normativo, e tendo em vista que o mesmo se fundamenta em pressuposto incabível quanto ao modo como os benefícios e incentivos fiscais devem ser interpretados e aplicados no contexto constitucional brasileiro de distribuição de funções entre Poderes.

Manifestamos nossa concordância com o disposto no Parecer sobre Interposição de Recurso [74587323](#) do órgão técnico desta Coordenadoria, que opinou pelo **NÃO PROVIMENTO** do recurso voluntário da solução dada a Consulta Nº 023/24 no Parecer sobre Pedido de Consulta Tributária [71163772](#).

Submetemos à vossa senhoria para decisão de encaminhamento à Subsecretaria de Estado de Receita, tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Anexo à Resolução n.º 414/22.^[1]

Para Vossa consideração nos termos do Art. 155^[2] do Decreto nº 2.473/79.

^[1] 2º *As decisões emanadas no âmbito da Superintendência de Tributação, que causem grande impacto e repercussão geral, deverão ser previamente apreciadas pela Subsecretaria de Estado de Receita antes da produção de efetivos efeitos.*

^[2] **Art. 155.** *Da solução dada à consulta cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, para o Superintendente de Administração Tributária.*

Parágrafo único. O prazo para a interposição de recurso é de 15 (quinze) dias.