



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

Assunto: : ICMS. Cumulação de benefícios fiscais. Impossibilidade.

Legislação : Lei nº 8.792/2020. Lei nº 8.266/2018.

Consulta nº 003 /2025

1. RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada nos termos previstos na legislação estadual vigente.

A petição inicial (doc. 89706607) está acompanhada do comprovante de pagamento da taxa de serviços estaduais (doc. 89706611) e demais documentos relativos ao contribuinte (docs. 89706609, 89706610 e 89706613).

A consulente, em sua breve petição, efetua questionamento sobre a possibilidade de cumular os benefícios previstos na Lei nº 8.792/20 e Decreto nº 8.266/19 (*sic*).

A AFE 10 – Produtos Alimentícios informou “*que não há ação fiscal em andamento nem Autos de Infração relacionados com o objeto da consulta formulada.*”, vide doc. 90074946.

2. ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, registe-se que compete a esta Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias (CCJT) a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo a verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Assim, a análise e verificação dos produtos, operações e informações indicados na petição inicial, inclusive no que tange ao enquadramento em benefício fiscal e cumprimento de eventuais regras e requisitos existentes, quando aplicável, por exigirem “*atividades de fiscalização específicas*”, competem à respectiva Auditoria Fiscal, conforme o caso [\[1\]](#).

Como informado anteriormente, a consulente informa que “*utiliza o benefício previsto na lei 8.792/2020, especificamente o disposto no inciso VIII do artigo 1º*” e indaga a possibilidade de usufruir também o benefício fiscal previsto na Lei nº 8.266/18.

Esta Coordenadoria entende não ser possível a cumulação de benefícios fiscais sem a expressa permissão legal que a preveja. Como reiteradamente exposto, inúmeros são os argumentos que conduzem, em geral, ao referido entendimento, os quais não se restringem à segurança jurídica e justiça tributária que devem reger as relações tributárias, tanto para os sujeitos passivos como para a Administração Tributária.

O benefício utilizado pela consulente encontra-se disposto no inciso VIII do art. 1º da Lei nº 8.792/20, abaixo reproduzido:

Art. 1º Fica estabelecido tratamento tributário especial para produtos cárneos, com os seguintes benefícios:

(...)

VIII - aos estabelecimentos atacadistas e de distribuição, localizados no Estado do Rio de Janeiro, cuja empresa possua ou pertença a grupo econômico que detenha planta industrial de processamento de produtos cárneos em efetiva operação em território fluminense, fica outorgado um crédito de ICMS de forma que a incidência do imposto nas operações de saída

por transferência ou por venda resulte em uma alíquota efetiva de 4,5 (quatro e meio por cento), como opção ao regime geral normal de apuração, conforme artigos 25 e 26 do RICMS/RJ. (grifo nosso)

Diante do exposto, observa-se que o beneficiário do referido tratamento tributário está sujeito à incidência do imposto (nas operações de saída por transferência ou por venda) que resulte em uma alíquota efetiva de 4,5 (quatro e meio por cento) e este tratamento será adotado em opção ao regime geral normal de apuração.

O incentivo fiscal previsto na Lei nº 8.266/18, por sua vez, destina-se a “*estabelecimento situado em seu próprio território que intensifique a produção cultural e as atividades desportivas por meio de doação ou patrocínio*” e foi concedido, no que se refere a projetos desportivos, com base no Convênio ICMS 141/11, o qual “*autoriza a concessão de crédito outorgado do ICMS correspondente ao valor do ICMS destinado pelos seus contribuintes a projetos desportivo*”. Segundo a cláusula primeira do referido ato:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a concederem crédito outorgado do ICMS correspondente ao valor destinado pelos respectivos contribuintes a projetos desportivos credenciados pela Secretaria de Estado do Esporte, na forma a ser regulamentada na legislação estadual.

§ 1º O incentivo fiscal de que trata o presente convênio fica limitado a até 0,5% (cinco décimos por cento) da parte estadual da arrecadação anual do ICMS relativa ao exercício imediatamente anterior, relativamente ao montante máximo de recursos disponíveis, a ser fixado em cada exercício pela Secretaria de Estado da Fazenda, para captação aos projetos credenciados pela respectiva Secretaria de Estado do Esporte em cada exercício.

§ 2º Para fins de apuração da parte do valor do ICMS a recolher que poderá ser destinada aos projetos esportivos de que trata o caput, serão fixados os percentuais aplicáveis ao valor do saldo devedor do ICMS apurado pelo contribuinte, devendo esses percentuais variar de 0,01% (um centésimo por cento) a 3,0% (três por cento), de acordo com escalonamento por faixas de saldo devedor anual.

Em relação ao incentivo previsto na Lei nº 8.266/18, esta Coordenadoria, por meio da resposta de consulta nº 19/24, já firmou posicionamento nos termos a seguir expostos:

Preliminarmente, saliente-se que a Lei nº 1.954/1992[1] foi expressamente revogada pela Lei nº 8.266/2018[2]. Esta Lei estadual de 2018, norma que autoriza o Poder Executivo proceder a reinstituição do incentivo fiscal a estabelecimento situado em seu próprio território que intensifique a produção cultural e as atividades esportivas por meio de doação ou patrocínio, tem como fundamento de validade “os Convênios ICMS nº 27/2006[3] e nº 141/2011[4], e em atenção ao Convênio ICMS nº 190/2017”, conforme expressamente indicado em seu art. 1º[5].

Assim sendo, entendo não haver dúvidas no sentido de que sob o ponto de vista jurídico-tributário a Lei nº 8.266/2018 confere tratamento privilegiado ao patrocinador por meio de crédito escritural extraordinário[6], o qual exigiu a edição de Convênio do ICMS no âmbito do CONFAZ, em atendimento ao disposto na alínea “g” do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e Lei Complementar nº 24/1975, bem como a expedição de ato do Parlamento estadual, em observância ao disposto no art. 1º da Lei nº 8.926/2020[7]. De fato, sob a perspectiva jurídica-tributária o beneficiário do tratamento tributário diferenciado é justamente “a empresa incentivada” [8], isto é, “o estabelecimento situado” no território do Estado do Rio de Janeiro “que intensifique a produção cultural e as atividades desportivas por meio de doação ou patrocínio”, conforme a literalidade do art. 1º.

Mas não é apenas sob o prisma jurídico que se caracteriza e qualifica o favor aos patronos dos projetos culturais e esportivos, a exigir disciplina normativa própria.

Sob o ponto de vista econômico e financeiro as empresas patrocinadoras dos projetos culturais e desportivos também obtém vantagem financeira e econômica ao utilizar do beneplácito previsto na Lei nº 8.266/2018, não sendo as vantagens monetárias exclusivas dos patrocinados.

Com efeito, inexistentes as normas autorizadoras do benefício, as despesas do anunciantes apadrinhador com a usual propaganda veiculada nos diversos canais de comunicação

disponíveis, inclusive pela inserção de seu marketing corporativo por intermédio dos eventos culturais e esportivos, seriam custos dos negócios, cujo retorno empresarial estaria relacionado exclusivamente à divulgação de sua marca e empreendimento com fins lucrativos junto ao público interessado no evento cultural, esportivo ou de outra natureza considerada pertinente para o setor em que atua.

Por sua vez, no caso de utilização da citada Lei nº 8.266/2018, além da vantagem relativa à divulgação do seu negócio, o patrocinador, caso enquadrado na lei estadual de incentivo, obtém o direito de ABATER do ICMS devido como contribuinte do Estado do Rio de Janeiro, imposto apurado de acordo com as operações e prestações de entradas e saídas ordinariamente realizadas, o valor correspondente “AO TOTAL INVESTIDO” NO PROJETO CULTURAL E ESPORTIVO[9]. A redução do imposto estadual a ser pago, em decorrência da realização de suas operações e prestações tributadas realizar-se-á mensalmente, de acordo com um limite percentual do saldo apurado a cada mês, conforme o caso[10], até que o montante TOTAL dos recursos aportados pela empresa incentivadora/patrocinadora seja abatido do que é ORDINARIAMENTE DEVIDO ao Fisco fluminense.

Dessa forma, ainda que caracterizado juridicamente como estímulo estatal ao financiamento de atividades culturais e esportivas, na qual o Poder Público e o empreendedor privado compartilham esforços e custos para atingir os fins sociais objetivados, parece-me indubitável que a sistemática descrita consubstancia INCENTIVO FISCAL que implica DIMINUIÇÃO do valor a ser pago pelo patrocinador a título de ICMS, correspondente justamente ao benefício tributário usufruído, ainda que protraído no tempo (“findará quando o total dos abatimentos corresponder ao total investido”), tendo em vista os indicados limites mensais.

Com efeito, além das isenções, reduções de base de cálculo e assemelhados, entendo que o benefício tributário sob a perspectiva jurídica não se caracteriza apenas quando há concessão de créditos outorgados ou presumidos tendo como base ou fundamento os valores pertinentes às operações e prestações tributadas realizadas pelo próprio beneficiário. Na hipótese sob exame o parâmetro à concessão do crédito outorgado é o APORTE REALIZADO PELO PATROCINADOR, e não as suas operações e prestações ordinariamente realizadas. Esta é a única diferença relevante ao meu ver entre o caso em apreço e as demais previsões de créditos outorgados (ou presumidos), SEM RELEVÂNCIA PARA O ENQUADRAMENTO DA HIPÓTESE COMO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO AO PATROCINADOR TANTO SOB O PRISMA JURÍDICO COMO ECONÔMICO/FINANCEIRO. A comprovação inequívoca do impacto que a diminuição do valor devido a título de ICMS pelo patrocinador ocasiona na arrecadação estadual pode ser comprovada pela simples leitura do disposto no § 4º do art. 1º da Lei nº 8.266/2018, o qual estabelece limites percentuais dos montantes totais a serem autorizados em incentivos para cada uma das atividades (culturais e esportivos)[11]. De fato, caso inexistente diminuição do valor devido pelo patrocinador não haveria motivo para o estabelecimento de limites à concessão do favor tributário. Assim sendo, trata-se de “benefício” ou “incentivo” fiscal, tendo em vista que a Lei nº 8.266/2018, apesar de não alterar diretamente a regra-matriz de incidência do imposto estadual, reduz a arrecadação da receita do ICMS, estabelecendo vantagens tributárias a favor do sujeito passivo, isto é, o patrocinador, estimulando a atividade beneficiada. De fato, entendo que não se trata de incentivo financeiro, o qual se manifesta no âmbito da despesa pública, tendo por objetivo o fomento de atividades desenvolvidas por particulares dotadas de interesse público, seja por meio de restituições de tributo a título de incentivo, as concessões de empréstimos com juros subsidiados, as subvenções e etc.

Em síntese, esta Coordenadoria defende que, sob o ponto de vista tributário, o incentivador/patrocinador é beneficiário do incentivo e obtém vantagem econômica e financeira ao usufruir do tratamento juridicamente estabelecido, pois ocorre diminuição do valor devido a título de ICMS, o que implica redução da receita estadual com o objetivo de fomentar a cultura e o esporte, ainda que haja limite para a renúncia de receita.

Tendo em vista que as referidas normas são silentes quanto à possibilidade de cumulação, e consequente forma de operacionalização, e que sua eventual adoção resultaria aparente antinomia, pois a incidência do imposto (fixada na lei nº 8.792/20) seria inferior à alíquota efetiva de 4,5% (quatro e meio por cento), se ocorrida a diminuição do imposto devido a partir do aproveitamento do crédito de ICMS (previsto na Lei nº 8.266/18 e no Decreto nº 47.718/21), entende-se que os benefícios previstos nas leis nº 8.792/20 e 8.266/18

não são cumuláveis.

Em outras palavras, a incidência do imposto (nas operações de saída por transferência ou por venda) não resultaria alíquota efetiva de 4,5% (quatro e meio por cento) se fosse permitido o aproveitamento do crédito de ICMS (previsto na Lei nº 8.266/18 e no Decreto nº 47.718/21). Fosse a intenção da Lei nº 8.792/20 permitir o referido aproveitamento, deveria ter sido expressa e clara neste sentido, a fim de afastar a antinomia identificada e fixar regras que permitissem a cumulação sugerida pela consulente, a qual resulta exceção à regra jurídica já excepcional^[2].

Neste sentido, entende esta Coordenadoria 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. (p.ex.: Consulta nº 092/2023)

^[1] Nos termos contidos no Anexo da Resolução SEFAZ nº 414/2022.

^[2] Observe-se que “o rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto, jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva”. MAXIMLIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 272.

3. RESPOSTA

A partir destas considerações, são respondidos objetivamente os questionamentos:

“a) a Consulente está apta a investir no esporte no Estado do Rio de Janeiro através de patrocínio para clubes de futebol?;”.

Primeiramente, registe-se que o projeto esportivo a ser patrocinado deve observar as regras e restrições previstas, em especial, nas Leis nº 8.266/18 e 9.047/20, Decretos nº 46.538/18 e 47.718/21 e Resolução nº 77/19. A avaliação dos projetos eventualmente aprováveis não compete a esta Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias.

No que se refere à possibilidade de a consulente usufruir cumulativamente os benefícios fiscais previstos nas leis nº 8.792/20 e 8.266/18 (caso se trate de projeto aprovável), a resposta é negativa. Ou seja, os benefícios previstos nas referidas leis não são cumuláveis.

Como anteriormente exposto, além da ausência de previsão clara, direta, objetiva e inequívoca nos atos que instituem os supracitados favores fiscais sobre a possibilidade de utilização simultânea, sua eventual combinação não possui regramento que ampare sua operacionalização e aparentemente acarretaria antinomia e consequente reflexo no imposto exigível com base no inciso VIII do art. 1º da Lei nº 8.792/20.

“b) caso a resposta anterior seja positiva, o investimento no esporte, abrangido pelo decreto nº 8.266/2019, encontraria algum impedimento de ser utilizado pela Consulente, tendo em vista o atual tratamento tributário da Lei 8.792/2020 concedido à Consulente pelo Estado do Rio de Janeiro?”.

Prejudicada.

Esta consulta não produzirá os efeitos que lhe são próprios caso seja editada norma superveniente que disponha de forma contrária à presente resposta dada ou ocorra mudança de entendimento por parte da Administração Tributária.

im, recomenda-se que o Sr. Superintendente de Tributação avalie se é cabível o envio à Subsecretaria de Estado de Receita, tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Anexo à Resolução n.º 414/22.