



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

ASSUNTO : FOT Metodologia de cálculo no caso de saída com isenção conforme o Convênio ICMS 77/1997. Incidência no caso saída de insumos aplicado em embarcações; incidência sobre o ICMS diferido na importação, quando a saída subsequente for equiparada à exportação.

CONSULTA – 001/26

1.

SENHOR COORDENADOR

I - RELATÓRIO

A empresa acima qualificada vem formular consulta tributária acerca da metodologia de cálculo do Fundo Orçamentário Temporário – FOT nas operações conforme Convênio ICM nº 77/1977 e da sua incidência ou não no caso de saída de insumos aplicados em embarcações, equiparada à exportação, nos termos do artigo 4º, do Decreto nº 23.082/97.

Na sua inicial (doc.95119627), a consulente expõe, em síntese, o que segue (com trechos transcritos e destaques nossos):

De início, destaca que *no regular exercício das suas atividades, a Consulente faz jus a um tratamento especial de tributação, o qual possibilita o diferimento do ICMS incidente nas operações internas e de importação de bens para construção ou manutenção de embarcações, na forma dos artigos 1º ao 3º, do Decreto no 23.082/97* . ^[1]

^[2]
Por sua vez, o artigo 4º, do referido Decreto , equipara a uma operação de exportação a utilização dos insumos, materiais e equipamentos para a construção, conservação, modernização, reparo e conversão de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro – REB, importados com diferimento, ficando a Consulente desobrigada do recolhimento do imposto diferido.

^[3]
Por outro lado, a Cláusula primeira, do Convênio ICM nº 77/1977 determina o que fica isenta do ICMS a aplicação, pela indústria naval, de peças, partes e componentes utilizados no reparo, conserto e reconstrução de embarcações.

A consulente lembra que, nos termos do art. 4º do Decreto nº 47.057/2020, que regulamenta o FOT, o valor do depósito ao Fundo deverá ser apurado aplicando-se o percentual de 10% sobre o valor da diferença entre: (i) o valor do imposto devido na forma prevista na legislação, desconsiderando todos os benefícios incidentes sobre aquele contribuinte e (ii) o imposto devido sobre a operação desonerada, aplicando-se todos os benefícios concedidos na cadeia.

A consulente segue apresentando seu entendimento sobre o tema:

Lembra que, conforme previsto no artigo 2º, § 1º, I, “e”1, do Decreto que regulamenta o FOT (Decreto nº 47.057 de 04 de maio de 2020), estão sujeitos ao depósito ao fundo 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 27.815/2001, excetuados os classificados como diferimento, ressaltando-se os seguintes casos: (i) aquisição de ativo permanente; (ii) saídas destinadas a contribuintes optantes pelo Simples

Nacional e (iii) operações internas entre estabelecimentos do mesmo grupo econômico, quando abrangidos pelo mesmo tratamento tributário.

Além das ressalvas acima, o Decreto 47.057/2020 incluiu mais uma hipótese de obrigatoriedade de depósito ao FOT, que ocorre quando o valor do ICMS diferido é dispensado ou reduzido em saídas subsequentes, hipótese em que se aplica o § 5º do dispositivo supramencionado:

§ 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.”

Nas operações amparadas pela isenção do ICMS, prevista no Convênio ICM nº 77/1977, ou seja, com relação aos insumos, materiais e equipamentos aplicados na construção, conservação, modernização, reparo e conversão de embarcações não pré-registradas ou não registradas no REB, importados com diferimento do ICMS, entende a Consulente que o depósito ao Fundo deve ser será calculado da seguinte forma (§ 2º do Art. 4º do D.47.057/2020):

Neste ponto, a consulente apresenta **exemplos teóricos de cálculo do FOT** para os casos de: (i) importação de peças para docagem de embarcação e (ii) saída (venda) das peças aplicadas na embarcação.

Argumenta que, para o cálculo do ICMS sem o benefício, deve-se desconsiderar tanto o benefício fiscal aplicado sobre a entrada (diferimento) quanto o benefício fiscal aplicado sobre as saídas do produto acabado (isenção), o que significa dizer que o ICMS que incidiria sobre as aquisições e importação dos bens poderá ser aproveitado como crédito, tal como ocorreria se não existisse o benefício, desconsiderando apenas o valor do saldo credor de período anterior.

Para corroborar este entendimento a consulente apresenta trecho da Consulta Tributária SEFAZ -RJ nº 53/22, conforme segue:

“RESPOSTA (...)

Quanto ao questionamento 2 respondemos que o diferimento na importação de que trata o Decreto n.º 36.453/2004 não está excetuado ao FOT. Para o cálculo da apuração “paralela”, nas importações, o contribuinte deve considerar o valor que seria devido de ICMS-Importação, como débito do imposto, e, como crédito do imposto, o valor que seria consignado na NF-e de entrada referente à importação. (grifado)

Por outro lado, quanto à importação com diferimento do ICMS e saída equiparada à exportação, com imunidade do ICMS, conforme o artigo 4º, do Decreto nº 23.082/97, a consulente entende que o mencionado artigo *estabelece que o imposto diferido decorrente das entradas e importações de insumos, matérias primas e equipamentos para construção, conservação, modernização, reparo e conversão de embarcações será equiparado a uma operação de exportação (imune ao ICMS), ou seja, o pagamento do imposto diferido é totalmente dispensando. [...] Nesse caso, não haverá depósito ao FOT, na medida em que a não incidência do ICMS na operação de exportação (ou equiparada) não é considerada um benefício fiscal.*

Com efeito, veja-se que, no que concerne ao Decreto nº 23.082/97, o Manual de Diferimento, Ampliação de Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e Benefícios de Natureza Tributária (Decreto nº 27.815/2001) somente faz referência ao diferimento do ICMS, não fazendo qualquer referência à saída imune.

Isto posto, consulta:

a) *Está correto o entendimento da Consulente quanto a metodologia de cálculo do depósito do FEEF/FOT, no caso de saídas com a isenção do ICMS prevista no Convênio ICM nº 77/1977, no sentido de que deve ser deduzido do valor do fundo relativo ao ICMS que deixou de ser pago na saída, o valor do fundo incidente sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido na importação?*

b) *Está correto o entendimento da Consulente de que não incide o FOT sobre a saída a saída de insumos, materiais e equipamentos aplicados na construção, conservação, modernização, reparo e conversão de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, equiparada à exportação nos termos do artigo 4º, do Decreto nº 23.082/97?*

c) *Está correto o entendimento da Consulente de que não incide o FOT sobre o valor ao ICMS diferido na importação, quando a saída subsequente for equiparada à exportação?*

Encontra-se no processo o despacho 102276547 SEFAZ/AUDR 33.01, de **11/06/25**, declarando que foi atendido o disposto no inciso I do Art. 4º da Resolução Sefaz nº 644/2024 e os requisitos exigidos pelos artigos 151 e 152 do Decreto nº 2.473/79.

Por seu turno, o despacho 120970376 SEFAZ/AUDF05, de **12/12/2025**, informa que não constam ações fiscais em aberto nos sistemas desta Secretaria em relação ao contribuinte consulente. Ainda, o despacho 121667145 SEFAZ/SUPFINF, de **23/12/2025**, encaminha o processo a SUPTRIB, em prosseguimento, para ciência e providências que se fizerem necessárias.

Finalmente, o despacho 121706612 SEFAZ/SUPTRIB, de **26/12/2025**, encaminha o processo a esta Coordenadoria de Consulta Jurídico Tributária – COOCJT para análise e manifestação.

É o relatório.

II - ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Inicialmente, cumpre ressaltar que, conforme disposto no Regimento Interno da SEFAZ, aprovado pela Resolução SEFAZ nº 414/2022, a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico Tributárias abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Com efeito, não se encontra dentro das atribuições deste órgão avaliar a constitucionalidade, legalidade, adequação ou pertinência de norma vigente, tampouco realizar procedimentos fiscais **visando conferir a exatidão das alegações apresentadas**.

Ainda, as **soluções de consultas não possuem o escopo de convalidar cálculos apresentados pelo contribuinte**, tratamentos tributários, regimes, operação de reorganização societária, termos de adesão, **demais cálculos**, pagamentos alegados pelo consulente, interpretações, benefícios, informações, ações ou omissões aduzidas na consulta, bem como não possuirão validade de documento pericial para instruir defesas e alegações no âmbito de processo judiciário.

Feitas estas considerações preliminares, passamos à análise do caso apresentado.

Na sua inicial, a consulente informa que faz jus a um tratamento especial de tributação, o qual possibilita o **diferimento** do ICMS incidente nas operações internas e de importação de bens para construção ou manutenção de embarcações, na forma dos artigos 1º ao 3º, do Decreto nº 23.082/97.

[4]

Por outro lado, é importante destacar que as exceções ao FOT estão dispostas no artigo 7º da Lei nº 8.645/19 e artigo 2º do Decreto nº 47.057/20.

Por seu turno, o artigo 2.º do Decreto nº 47.057/2020, que regulamenta o FOT, determina o que segue transcrito (com destaques nossos):

*“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 econômico, quando abrangidos pelo mesmo tratamento tributário;*

[...]

§ 2º ***Estão excluídos da obrigação de realizar depósito no FOT os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, quanto aos benefícios fiscais concedidos no âmbito:[...]***

§ 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.***

O dispositivo acima determina que estão abrangidos pela obrigatoriedade do depósito no FOT todos os benefícios ou incentivos fiscais constantes do Manual instituído pelo Decreto nº 27815/01, **excetuados** os relacionados nos §§ 1º e 2º do artigo 2º; onde **não estão relacionados** os dispositivos legais concessivos de benefícios questionados no presente processo, ou seja, o Decreto nº 23.082/1997 e o Convênio ICMS 77/1997. Tampouco o artigo 7.º da Lei nº 8.645/19, excetua como obrigados ao FOT os mesmos decreto e convênio.

[5]

Além disso, o Decreto nº 23.082/1997 está relacionado no “Manual de benefícios”, conforme determinação do inciso I do §1º do Art. 2º acima.

Desta forma, entendemos que os beneficiários do mencionado convênio e do decreto devem recolher, regulamente, o ICMS relativo ao FOT.

Neste ponto, lembramos que para o cálculo do FOT devem ser observadas as disposições do artigo 4º do Decreto

[6]

nº 47.057/20, com as inclusões e exclusões determinadas em seus parágrafos. Em especial, é importante destacar o disposto no inciso II do seu §1º, conforme transcrição, parcial, que segue:

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:

[...]

*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;*

Destacamos que o dispositivo acima excetua o diferimento (alínea “e” do inciso I do §1º do art. 2º) a ser desconsiderado na **apuração normal** do ICMS sem benefício fiscal. Em outros termos, neste caso, o diferimento deve ser considerado na apuração mensal do imposto que seria devido.

Aqui, é importante ressaltar que, como regra, na apuração normal, no caso de diferimento, **não há apropriação de crédito, uma vez que não ocorre o pagamento do ICMS na operação anterior.**

A consulente questiona, ainda, a aplicação do artigo 4º do Decreto no 23.082/97. Entende que, neste caso, não haverá depósito ao FOT, na medida em que a não incidência do ICMS na operação de exportação (ou equiparada) **não é considerada um benefício fiscal.**

Neste ponto devemos destacar o mencionado artigo 4.º conforme transcrição que segue (com destaques nossos):

Art. 4º Na hipótese do contribuinte a que se refere o art. 2º, deste decreto, utilizar insumos, materiais e equipamentos para a construção, conservação, modernização, reparo e conversão de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro -REB, aplica-se, para os efeitos de sua responsabilidade tributária, relativamente ao imposto diferido nos termos do art. 1º, a equiparação prevista no §9º, do art.11, da [Lei Federal nº 9.432](#), de 08 de janeiro de 1997, não se aplicando o disposto no art. 39, do [Livro I](#), do RICMS, aprovado pelo [Decreto nº 27.427](#), de 17 de novembro de 2000.

Por sua vez, o referido 9º do art.11 da [Lei Federal nº 9.432/1997](#) determina:

“Art. 11. [...]

§ 9º A construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré registradas ou registradas no REB serão, para todos os efeitos legais e fiscais, equiparadas à operação de exportação”

Como é de amplo conhecimento, como forma de tornar os produtos nacionais mais competitivos no mercado internacional, as operações de exportação estão amparadas pela imunidade constitucional, conforme alínea “a” do

[7]

inciso X do §2º do Art. 155 da Constituição Federal , reproduzida no inciso II do Art. 3º da LC 87/1996 (Lei

[8]

Kandir) inciso II do Art. 40 da Lei 2.657/96.

Neste caso, a não incidência significa, por óbvio, que a operação está fora do campo de incidência do imposto, ou seja, o dispositivo constitucional impõe que esta situação não configura fato gerador do ICMS. Assim, não “nasce” a obrigação tributária relativa à operação. Consequentemente, de fato, **não se trata de um benefício fiscal concedido pelo Estado**; uma vez que a própria Constituição retirou a possibilidade de cobrança do tributo.

O mesmo não se pode dizer quanto às operações **equiparadas à exportação**. Nestes casos, em regra, a mercadoria ainda não saiu território nacional, mas a legislação trata como se fosse exportada para fins de tributação. Se a mercadoria não for efetivamente exportada para o exterior, ficando no mercado interno, o Fisco pode exigir o tributo de forma retroativa.

Neste caso, ocorre o fato gerador do ICMS, ou seja, nasce a obrigação tributária, mas o Estado, por política de incentivo fiscal, abre mão de arrecadar, tratando-se, na prática, do que se pode chamar de uma “**isenção condicionada**”. Em regra, caso a mercadoria não seja efetivamente exportada ou reintroduzida no mercado interno,

[9]

a operação é considerada tributável (vide como exemplo o § 3º do Art. 40 da Lei 2.657/96).

Em outros termos, de forma diversa do que propõe a consulente, entendemos que a mencionada **equiparação é considerada um autêntico incentivo/benefício fiscal ou financeiro, concedido pelo Estado, com o objetivo de fomentar determinado setor da economia. Assim, a sua fruição enseja o recolhimento para o FOT, nos termos do Art. 2º da Lei nº8.645/2019 e Art. 2º do Decreto nº 47.057/2020.**

III- RESPOSTA

- a) *a) Está correto o entendimento da Consulente quanto a metodologia de cálculo do depósito do FEEF/FOT, no caso de saídas com a isenção do ICMS prevista no Convênio ICM nº 77/1977, no sentido de que deve ser deduzido do valor do fundo relativo ao ICMS que deixou de ser pago na saída, o valor do fundo incidente sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido na importação?*

Neste caso, é entendimento desta Coordenadoria de que o cálculo do valor a ser depositado no FOT deve atender as disposições do artigo 4º do Decreto nº 47.057/20, considerando todas as inclusões e exclusões determinadas nos seus parágrafos. Repisamos que na apuração mensal do ICMS devido, no caso de diferimento, não há apropriação de crédito, pois não foi recolhido o imposto na operação anterior.

Lembramos, ainda, que a solução desta consulta tributária não possui o escopo de convalidar os cálculos apresentados pelo contribuinte na sua inicial (doc. 95119627).

- b) *b) Está correto o entendimento da Consulente de que não incide o FOT sobre a saída a saída de insumos, materiais e equipamentos aplicados na construção, conservação, modernização, reparo e conversão de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, equiparada à exportação nos termos do artigo 4º, do Decreto nº 23.082/97?*

A resposta é negativa. Entendemos que no caso de operações equiparadas à exportação, o depósito do FOT deve ocorrer conforme determina o Decreto nº 47.057/20, uma vez que a operação é considerada como benefício tributário/financeiro e que o Decreto nº 23.082/97 não está relacionado nas exceções ao FOT (Art. 7º da Lei nº

[1]

8.645/19 e Art. 2º do Decreto nº 47.057/20).

- c) *Está correto o entendimento da Consulente de que não incide o FOT sobre o valor ao ICMS diferido na importação, quando a saída subsequente for equiparada à exportação?*

No caso do diferimento previsto no Decreto nº 23.082/97, reposta é negativa pelo mesmo fundamento apresentado na questão anterior – b).

[1]

Art. 7º Ficam excluídos dos efeitos desta Lei: (Regulamentado pelo Decreto nº [47057/2020](#))[...]

IV- CONSIDERAÇÕES FINAIS

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua validade e eficácia normativa e seus respectivos efeitos:

1. Em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária, ou seja, editada norma superveniente dispondo de forma contrária;
2. Não atendendo às premissas neste processo expostas;
3. Caso sejam verificadas que as informações prestadas pela consulente neste processo não correspondam aos fatos reais ou foram prestadas de maneira incompleta, levando a um entendimento equivocado desta coordenadoria.

Nos termos do Art. 155 do Decreto nº 2.473/1979, da solução dada à presente consulta, cabe recurso voluntário, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da notificação da consulente.

Conforme determinação do §2º do Art. 37 da Resolução SEFAZ 37/2022 “*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*”. Desta maneira, sugerimos a submissão deste parecer ao Sr. Superintendente de Tributação para decisão de encaminhamento à Subsecretaria de Estado de Receita.

Ainda, se for o caso de concordância e anuência do Sr. Subsecretário de Receita com a resposta dada nesta consulta, sugiro o encaminhamento posterior do p.p. à Auditoria Fiscal de origem para que tome conhecimento da resposta, cientifique o consulente, assim como tome as providências cabíveis, conforme o artigo 154 do Decreto nº 2.473/79 – RPAT.

À consideração de V.S.^a.

CCJT, em 05 de janeiro de 2026