



Governo do Estado do Rio de Janeiro

Secretaria de Estado de Fazenda

Subsecretaria de Estado de Receita

|                   |   |  |
|-------------------|---|--|
| <b>Origem</b>     | : | AUDFE 03 (RF fiscalização) /AUDR 64.12 (RF Cadastro)   |
| <b>Assunto:</b>   | : | FOT – Não cumulatividade – A metodologia de cálculo do valor a ser depositado no Fundo Orçamentário Temporário (FOT) prevê compensação de débitos e créditos do imposto, respeitando o princípio da não cumulatividade do ICMS. O valor apurado nos termos do artigo 4º do Decreto nº 47. 057/2020 constitui imposto definitivamente devido, pois corresponde a um decréscimo de 10% do benefício fiscal original. |
| <b>Legislação</b> | : | Lei nº 8.645/2019 – Decreto nº 47.057/2020   |
|                   |   | <b>Consulta tributária nº 013/2026</b>   |

Senhor Coordenador,

### I – RELATÓRIO

Nos termos da inicial, (doc. 116955196), o consulente acima identificado apresenta consulta relativa à não cumulatividade do Fundo Orçamentário Temporário (FOT), instituído pela Lei nº 8.645/2019, nos seguintes termos:

- 1 – é beneficiário de crédito presumido previsto no Convênio ICMS 85/2011, estando obrigado ao depósito no FOT;
- 2 – a constitucionalidade do FOT foi arguída pela CNI e julgada constitucional pelo STF, tendo sido fixado entendimento de que sua natureza jurídica é de ICMS, sujeitando-se às regras de não cumulatividade do tributo;
- 3 – foram apresentados embargos de declaração, rejeitados pelo STF, em que se questionava o direito ao pagamento do FOT com créditos escriturais e a possibilidade de utilização de valores de FEEF/FOT já recolhidos e que venham a ser recolhidos como créditos para pagamentos de ICMS devidos;
- 4 – o Estado do Rio de Janeiro não editou norma relativa à não cumulatividade, trazendo dúvidas à consulente em relação à forma de como operacionalizar esse direito constitucional;
- 5 – transcreve o artigo 4º do Decreto nº 47.057/2020, que disciplina a apuração do valor a ser depositado até o dia 20 do mês subsequente ao da apuração e o artigo 3º da Resolução SEFAZ nº 739/2024 e, diante da peculiaridade de cálculo do crédito outorgado a que tem direito, manifesta dúvida sobre a data de vencimento do pagamento do FOT, se na data do cálculo do crédito outorgado ou de seu lançamento na escrita fiscal;
- 6 – alega que a sistemática de apuração do FOT compara o valor do imposto calculado com e sem benefício fiscal sem considerar o crédito apurado pelo contribuinte;
- 7 – visando a compatibilizar as metodologias de apuração do ICMS e do FOT com a decisão do STF, entende que pode se creditar dos valores que ela própria recolheu a título de FOT. Cita a possibilidade de crédito do ICMS incidente sobre importação como justificativa para essa hipótese;
- 8 – além disso, considerando que o FOT tem a mesma natureza do ICMS, é entendimento da consulente que os saldos credores apurados na escrita fiscal podem ser compensados com o montante devido a título de FOT;
- 9 – por fim, manifesta dúvida em relação ao inciso IV do § 2º do artigo 4º do Decreto nº 47.057/2020, que determina que os benefícios financeiros são considerados como fruídos no período em que for apurada a respectiva redução do valor do ICMS a ser pago e indaga se o crédito outorgado previsto no Decreto nº 49.386/2024 deve ser considerado fruído no período de apuração em que for lançado na escrita fiscal, momento em que houve a redução do imposto.

Ante o exposto, **CONSULTA:**

- 1 – Está correta a interpretação da consulente no sentido de que a aplicação das regras próprias do ICMS à apuração do FOT, conforme decisão do STF na ADI nº 5.635, deve autorizar (i) a apropriação como crédito escritural do valor do FOT recolhido pela própria consulente; e (ii) a quitação do valor devido à título de FOT por meio de compensação de créditos oriundos de ICMS ou do próprio FOT?
- 2 – Caso a resposta ao quesito anterior seja negativa, como a consulente poderá aplicar a não cumulatividade ao FOT, considerando sua sistemática de fruição do benefício fiscal constante no crédito outorgado previsto no Decreto Estadual nº 49.386/2024 e Termo de Compromisso SEI-430001/001723/2025.
- 3 – Está correta a interpretação da Consulente de que o benefício fiscal previsto pelo Decreto nº 49.386/2024 deve ser considerado como usufruído para efeitos do cálculo do FOT no momento do lançamento do crédito outorgado na escrita fiscal, de modo que a data do vencimento do FOT tenha como referência a competência da apuração do ICMS em que houve o efetivo aproveitamento do crédito outorgado na escrita fiscal, refletido na diminuição do ICMS recolhido no período?
- 4 – Em relação ao quesito anterior, está correto o exemplo da Consulente, no sentido de que se o crédito outorgado, calculado com base na apuração do mês de agosto de 2025, for escriturado na apuração do mês de setembro de 2025, o FOT deverá ser pago até o dia 20 de outubro de 2025, por ser este o mês subsequente ao da apuração em que houve redução do ICMS, a ser pago, nos termos do art. 4º, § 2º, IV do Decreto nº 47.057/2020?
- 5 – Caso as respostas aos quesitos 3 e 4 sejam negativas, como deve ser interpretada a data de vencimento para pagamento do FOT, considerando o benefício fiscal previsto pelo Decreto nº 49.386/2024?

Constam do administrativo: a petição da consulta, assinada digitalmente por procurador (doc. 116955196), os documentos constitutivos (doc. 116955200), a procuração concedendo poderes de representação (doc. 116955199), a identificação do procurador (doc. 116955197) e o comprovante de pagamento da TSE (doc. 116955203).

A repartição fiscal AUDFR 64.12, em sua manifestação (doc. 125154752), verificou o pagamento da TSE. A repartição fiscal AUDFE 03 – Energia Elétrica e Telecomunicações, informa que (doc. 126132820), em relação às disposições do inciso I do artigo 3º da Resolução nº 109/1976, consta o RAF nº 566914-47 relativo ao programa 08MONIT, o qual se encontra sob a égide da Resolução SEFAZ nº 629/2024 (Resolução de Monitoramento dos Maiores Contribuintes). Relativamente ao inciso II da resolução acima mencionada, constam os autos de infração 34874024 (doc. [126133096](#)), 36517548 (doc. [126133588](#)) e 36588176 (doc. [126133607](#)) que versam sobre o não recolhimento do FEEF/FOT. No entanto, os autos de infração referem-se exclusivamente à falta de recolhimento de valores devidos ao FEEF, instituído pela Lei nº 7.418/2017.

Dessa forma, considerando que o §1º do artigo 6º da Resolução SEFAZ nº 629/2024 esclarece que suas disposições não constituem início de procedimento prévio de ofício e que a consulta está relacionada ao cálculo do valor a ser depositado no FOT, entendemos que não há impedimento a que a consulta seja respondida.

## II – ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre observar que FOT é denominação dada a um fundo para a manutenção das finanças públicas instituído nos termos da cláusula segunda<sup>[1]</sup> do Convênio ICMS nº 42/2016.

Os recursos que constituem o FOT são oriundos da redução de 10% dos benefícios fiscais em vigor no Estado do Rio de Janeiro 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, conforme prevê o inciso I<sup>[2]</sup> da cláusula primeira do convênio acima mencionado e o artigo 2º<sup>[3]</sup> da Lei nº 8.645/2019. O valor a ser depositado no FOT corresponde a ICMS devido pelo contribuinte em razão da redução de 10% do benefício fiscal originalmente concedido.

A alegação do contribuinte de que a metodologia de cálculo do valor a ser depositado no FOT somente leva em consideração os débitos do imposto, sem computar os créditos é totalmente infundada pois o § 1º do artigo

4º do Decreto nº 47.057/2020 determina que sejam comparados, a cada período, os valores do ICMS **apurado** (débitos - créditos) com e sem a fruição de benefícios fiscais.

Como o ICMS é **apurado** mediante a compensação entre débitos e créditos do imposto, conclui-se, ao contrário do entendimento da consultante, que a metodologia adotada para apuração do valor a ser depositado no FOT observa o princípio da não cumulatividade do imposto.

A diferença encontrada entre os valores apurados com e sem a fruição de benefícios (inciso III[4], artigo 4º, do Decreto nº 47.057/2020) corresponde ao total do imposto dispensado. Considerando que o valor a ser depositado no FOT corresponde à redução de 10% do benefício anteriormente concedido, o contribuinte deve aplicar o percentual de 10% sobre o imposto dispensado, que corresponde à redução do benefício. Este valor constitui **imposto definitivamente devido**, insuscetível de creditamento.

A tentativa de estabelecer um paralelo entre o crédito do ICMS devido na importação com a possibilidade de apropriação, como crédito, do ICMS devido a título de redução do benefício usufruído pelo contribuinte foge à lógica de apuração do imposto. Na importação ocorre uma entrada de mercadoria no estabelecimento que será objeto de saída posterior ao passo que o valor a ser depositado no FOT é **imposto apurado e devido** em razão de legislação que determinou a **redução do benefício fiscal** que lhe foi concedido.

Cumpra observar que para o cálculo do montante a ser depositado no FOT são levadas em consideração **todas** as operações realizadas pelo contribuinte no período e não somente as que possuem benefício fiscal. A apuração desse montante é feita de acordo com os lançamentos efetuados na escrita fiscal do contribuinte a cada período de apuração.

A título de esclarecimento, apresentamos abaixo um exemplo numérico esquemático para demonstrar que o valor a ser depositado no FOT é imposto devido, não suscetível à apropriação como crédito do imposto: 1 - Suponhamos um contribuinte que vendeu no período um total de R\$ 80.000,00 em mercadorias com isenção do ICMS. Nesse caso não haveria imposto devido e, como se trata de isenção, não há crédito a ser compensado. 2 - Para estabelecer o valor a ser depositado no FOT, esse contribuinte deve calcular, primeiramente, o valor de venda da mercadoria com incidência do imposto. Considerada uma alíquota de 20%, a mercadoria seria vendida por R\$ 100.000,00, sendo o ICMS incidente de R\$ 20.000,00. Supondo-se que houve entradas de R\$ 70.000,00 em mercadorias adquiridas no período, tributadas pela mesma alíquota, o crédito corresponderia a R\$ 14.000,00

Apurando-se o imposto devido teríamos:

i. débitos: R\$ 20.000,00 ii.

créditos: R\$ 14.000,00 iii.

ICMS devido: R\$ 6.000,00

O valor a ser depositado no FOT corresponderia a (item 2 – item 1) x 10%:

$(R\$ 6.000 - 0) \times 10\% = \mathbf{R\$ 600,00} \Rightarrow \mathbf{imposto\ definitivo}$

3 – Caso o benefício fosse reduzido em 10%, a operação, em vez de isenta, seria tributada com redução da base de cálculo de 90% e teríamos (x- 0,90x):

i. débitos (saídas): R\$100.000,00 - R\$ 90.000,00 = R\$ 10.000,00 ii. créditos

(entradas): R\$ 70.000,00 - R\$ 63.000,00 = R\$ 7.000,00 iii. ICMS devido: (R\$ 10.000

– R\$ 7.000) x 20% = **R\$ 600,00** => **imposto definitivo**

O exemplo numérico acima demonstra que o valor a ser depositado no FOT, conforme estabelecido na Lei nº 8.645/2019 corresponde à redução do benefício fiscal em 10%, calculado segundo o princípio da não cumulatividade do ICMS, constituindo valor efetivamente devido pelo contribuinte.

Caso seu creditamento fosse admissível, o benefício não seria reduzido.

Relativamente à utilização de eventuais saldos credores apurados na escrita fiscal, o *caput* do artigo 4º<sup>[5]</sup> do Decreto nº 47.057/2020 determina que o valor do depósito no FOT deverá ser apurado mensalmente, por estabelecimento, e pago até o dia 20 do mês subsequente ao da apuração. O pagamento deve ser feito independentemente da existência de saldo credor apurado na escrita fiscal, conforme se depreende das disposições de seu § 3º que dispensa o depósito somente na hipótese em que o cálculo previsto no inciso III do § 1º seja igual ou inferior a zero. Vale lembrar que o pagamento de imposto independentemente da existência de saldo credor é fato corriqueiro na legislação tributária, sendo aplicada à importação de mercadorias, ao diferencial de alíquotas e em algumas hipóteses de diferimento do imposto.

Quanto à dúvida relacionada ao inciso IV do § 2º do artigo 4º do Decreto nº 47.057/2020, deve ser observado que o dispositivo somente se aplica aos benefícios financeiros, o que não é o caso do Decreto nº 49.386/2024. O cálculo do valor a ser depositado no FOT é feito a cada período de apuração, mediante a comparação do imposto devido com e sem a fruição de benefícios fiscais, considerando todas as entradas e saídas ocorridas no período. No caso específico do Decreto nº 49.386/2024, o crédito outorgado deve ser lançado mensalmente nos registros específicos da EFD-ICMS/IPI e computados no cálculo do ICMS apurado de que trata o inciso I do § 1º do artigo 4º do Decreto nº 47.057/2020.

### III – RESPOSTA

**1** – Está correta a interpretação da consulente no sentido de que a aplicação das regras próprias do ICMS à apuração do FOT, conforme decisão do STF na ADI nº 5.635, deve autorizar (i) a apropriação como crédito escritural do valor do FOT recolhido pela própria consulente; e (ii) a quitação do valor devido à título de FOT por meio de compensação de créditos oriundos de ICMS ou do próprio FOT?

**Resposta:** Não. O depósito no FOT corresponde à redução do benefício usufruído pelo contribuinte e constitui imposto devido. O crédito de imposto pago em período posterior somente é admissível em caso de indébito.

Quanto à hipótese de compensação da importância devida a título de FOT por compensação de saldo credor existente na escrita fiscal do contribuinte, o *caput* do artigo 4º do Decreto nº 47.057/2020 determina que seja apurado mensalmente e pago até o dia 20 do mês subsequente ao da apuração. O pagamento deve ser feito independentemente da existência de saldo credor apurado na escrita fiscal.

**2** – Caso a resposta ao quesito anterior seja negativa, como a consulente poderá aplicar a não cumulatividade ao FOT, considerando sua sistemática de fruição do benefício fiscal constante no crédito outorgado previsto no Decreto Estadual nº 49.386/2024 e Termo de Compromisso SEI430001/001723/2025.

**Resposta:** O entendimento da consulente está equivocado. O princípio da não cumulatividade do ICMS é observado no cálculo da redução do benefício fiscal usufruído pelo contribuinte.

**3** – Está correta a interpretação da Consulente de que o benefício fiscal previsto pelo Decreto nº 49.386/2024 deve ser considerado como usufruído para efeitos do cálculo do FOT no momento do lançamento do crédito outorgado na escrita fiscal, de modo que a data do vencimento do FOT tenha como referência a competência da apuração do ICMS em que houve o efetivo aproveitamento do crédito outorgado na escrita fiscal, refletido na diminuição do ICMS recolhido no período?

**Resposta:** O inciso IV do § 2º do artigo 4º do Decreto nº 47.057/2020 é específico para benefícios financeiros, o que não é o caso do Decreto nº 49.389/2024. O cálculo do valor a ser depositado no FOT é feito a cada período de apuração mediante a comparação do imposto devido com e sem a fruição de benefícios fiscais, considerando todas as entradas e saídas ocorridas no período e pago até o dia 20 do mês subsequente ao da apuração. No caso específico do Decreto nº 49.386/2024, o crédito outorgado deve ser lançado mensalmente nos registros específicos da EFD-ICMS/IPI e computados no cálculo do ICMS apurado de que trata o inciso I do § 1º do artigo 4º do Decreto nº 47.057/2020

4 – Em relação ao quesito anterior, está correto o exemplo da Consulente, no sentido de que se o crédito outorgado, calculado com base na apuração do mês de agosto de 2025, for escriturado na apuração do mês de setembro de 2025, o FOT deverá ser pago até o dia 20 de outubro de 2025, por ser este o mês subsequente ao da apuração em que houve redução do ICMS, a ser pago, nos termos do art. 4º, § 2º, IV do Decreto nº 47.057/2020?

**Resposta:** Prejudicada

5 – Caso as respostas aos quesitos 3 e 4 sejam negativas, como deve ser interpretada a data de vencimento para pagamento do FOT, considerando o benefício fiscal previsto pelo Decreto nº 49.386/2024?

**Resposta:** O pagamento do FOT deve ser feito até o dia 20 do mês subsequente ao da apuração.

À consideração de V.S.<sup>a</sup>.

---

[1] Cláusula segunda - A unidade federada que optar pelo disposto no inciso I da cláusula primeira instituirá fundo de desenvolvimento econômico e ou de equilíbrio fiscal, destinado ao desenvolvimento econômico e ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais e distrital, constituídos com recursos oriundos do depósito de que trata o inciso I da cláusula primeira e outras fontes definidas no seu ato constitutivo.

[2] Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a, relativamente aos incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago, inclusive os que ainda vierem a ser concedidos:

I - condicionar a sua fruição a que as empresas beneficiárias depositem em fundo de que trata a cláusula segunda o montante equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício;

[3] Art. 2º - A fruição de incentivos fiscais e de incentivos financeiro-fiscais não onerosos e por tempo certo fica condicionada ao depósito no fundo disciplinado no artigo 1º, de percentual de 10% (dez por cento), aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefícios ou incentivos fiscais concedidos à empresa contribuinte do ICMS, já considerada, no aludido percentual, a base de cálculo para o repasse constitucional para os municípios.

[4] 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

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