

Governo do Estado do Rio de Janeiro

Secretaria de Estado de Fazenda

Subsecretaria de Estado de Receita

Assunto:

**INDAGAÇÃO QUANTO À POSSIBILIDADE DE
: DO INCENTIVO FISCAL PREVISTO CUMULAÇÃO
NA LEI Nº 8.266/2018 E O BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO
ESTABELECIDO PELO DECRETO Nº 45.047/2014.**

Consulta nº 19 /2024

**IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DO
INCENTIVO FISCAL PREVISTO NA LEI Nº
8.266/2018 E O BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO
ESTABELECIDO PELO DECRETO Nº 45.047/2014.
AS EMPRESAS INCENTIVADORAS DOS
PROJETOS CULTURAIS E DESPORTIVOS, ALÉM
DE BENEFICIÁRIAS SOB O PONTO DE VISTA
JURÍDICO, OBTÉM GANHOS FINANCEIROS E
ECONÔMICOS POR DIMINUIR O SEU ICMS
DEVIDO QUANDO UTILIZA O INCENTIVO FISCAL
PREVISTO NA LEI Nº 8.266/2018, NÃO SENDO
VANTAGEM MONETÁRIA EXCLUSIVA DO
PATROCINADO. O ATO QUE CONCEDE FAVOR
FISCAL DEVE SER CLARO, OBJETIVO, DIRETO E
INEQUÍVOCO, CONFORME JÁ DESTACADO POR
ESTA CCJT NOS AUTOS DOS PROCESSOS SEI-
040079/011229/2023 E SEI-04-0083-000038-2020. NÃO
CABE AO ÓRGÃO DE CONSULTORIA
TRIBUTÁRIA ADOPTAR INTERPRETAÇÃO
EXTENSIVA PARA PERMITIR A CUMULAÇÃO DE
BENEFÍCIOS FISCAIS CUJA POSSIBILIDADE NÃO
ESTEJA EXPRESSAMENTE ESTABELECIDADA NAS
NORMAS CONCESSIVAS, CONFORME SE EXTRAI
DO DISPOSTO NO §6º DO ART. 150 DA
CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO
BRASIL DE 1988.**

RELATÓRIO

A empresa acima indicada formulou Consulta Tributária (doc. 38733699), protocolada em 30/08/2022 (doc. 38733710), tendo sido os autos encaminhados a esta Superintendência de Tributação em 04/03/2024 (doc. 69930033), e recepcionado nesta Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias em 11/03/2024, conforme se verifica no histórico da tramitação dos autos. A consulta tem como objetivo central confirmar se a empresa *“pode usufruir simultaneamente do benefício fiscal concedido através do Decreto 45.047/2014 e dos incentivos fiscais de ICMS como empresa patrocinadora de eventos culturais ou esportivos, patrocinando as atividades devidamente aprovadas pelos órgãos responsáveis, nos termos das legislações do Estado do Rio de Janeiro”*. Em complemento, formula diversas indagações quanto à *“a forma de apuração e*

*aproveitamento dos créditos outorgados de ICMS”, **cujas respostas dependem necessariamente da solução do primeiro e principal questionamento**, nos seguintes termos:*

- 2) Considerando os dispositivos Art. 25, inciso III da Lei 7.035/2015, os Art. 2 e 3 da Resolução 77/2019 a Consulente quer saber:
 - a. O limite máximo do benefício é 3% do saldo devedor anual ou é 4% do valor do ICMS recolhido no ano anterior?
 - b. Se o limite for 4% do valor do ICMS recolhido no ano anterior, este dispositivo se refere ao ano calendário anterior ao patrocínio do projeto ou o ICMS recolhido nos últimos 12 meses anteriores ao patrocínio?
 - c. Se o limite for 3% do saldo devedor do ano corrente o que acontece se a Consulente realizar o aproveitamento de créditos nos primeiros meses do ano e nos meses subsequentes a empresa apurar apenas saldos credores e o limite de 3% do saldo devedor anual restar ultrapassado pelo crédito apropriado nos primeiros meses do ano? Será necessário o recolhimento complementar do ICMS com incidência de multa e juros?
- 3) O Art. 1º, § 2º da Lei 8.266/2018 menciona que o desconto dos créditos só terá início após o segundo mês da data da realização do pagamento dos recursos empregados e que findará quando o total dos abatimentos corresponder ao total investido. Sobre este dispositivo a Consulente questiona:
 - a. Como o ICMS é apuração mensal isso irá impactar diretamente o aproveitamento do crédito. Sendo assim, se a empresa fizer, por exemplo, uma doação dia 10 de abril de 2023, ela poderá registrar um crédito em sua apuração de ICMS no mês de junho/2023 ou apenas no mês de julho/2023?
 - b. Caso a empresa não tenha ICMS suficiente a recolher naquele ano para abater todo o valor pago no patrocínio de projetos culturais ou esportivos, ela poderá continuar abatendo os valores no ano seguinte, mesmo após o término do ano fiscal? Exemplo, a empresa faz o pagamento em abril/2023, portanto só poderá iniciar o aproveitamento dos créditos em outubro ou novembro de 2023. Caso não tenha ICMS a recolher suficiente até dezembro de 2023 para abater o montante total do patrocínio, poderá continuar este abatimento no ano de 2024? Se sim, o limite do saldo credor anual deve ser calculado de que forma e com base em qual ano (ano do patrocínio ou ano da utilização do crédito)?
- 4) Ainda sobre o prazo e possibilidades de concessão do patrocínio, com a obtenção de crédito outorgado do ICMS no respectivo valor, indaga a Consulente se é possível a Consulente aportar em mais de um projeto de maneira concomitante (por exemplo: possuir 2 cartas de crédito de ICMS na mesma lei), e fazer a utilização do crédito outorgado de maneira simultânea? Ou seja, a Consulente poderá apurar e aproveitar o crédito de ICMS decorrente de patrocínios concedidos em dois projetos incentivados concomitantemente? Neste caso o limite de abatimento do patrocínio será de 3% do ICMS devido no mês para cada projeto ou somados os dois projetos?
- 5) A Lei 8.266/18 menciona que o limite do benefício é 3% do ICMS a recolher no período, a base para calcular esse limite inclui ou não o FECF (Fundo Estadual de Combate a Pobreza), considerando que este fundo faz parte do ICMS?
- 6) Ao consultar as tabelas do sistema (Sistema público de escrituração fiscal) a Consulente verificou na tabela “5.1.1- Tabela de Códigos de Ajustes da Apuração do ICMS” que o código RJ020013 ficou vigente apenas até 31/03/2019, portanto, a Consulente questiona como deverá informar o crédito na EFD e quais códigos deve utilizar para refletir estes créditos referentes aos patrocínios aos os projetos culturais e de esportes que vier a patrocinar. Código do Ajuste Descrição do Ajuste Data de Início Data de Fim RJ020013 Crédito presumido do ICMS, vinculado à realização de projeto cultural. 01012009 31032019

Saliente-se que a consulente **não explicita na inicial** qual é a sua “*interpretação*” quanto às “*disposições legais e regulamentares invocadas*”, **conforme requisito estabelecido no inciso III do art. 152 do Decreto nº 2.473/1979**^[1]. A Divisão de Atendimento ao Contribuinte (DAC)

enviou os autos para AFE 04 (doc. 38733710), tendo sido o mesmo recepcionado naquela unidade administrativa em 31/08/2022. A Auditoria Fiscal Especializada indica em seu despacho (doc. 69930033), de 08/03/2024, que:

- (1) A consulta foi formulada por sujeito passivo da obrigação tributária (inc. I do art. 150 do PAT);
- (2) Consulta formulada por escrito (documento nº 38733699), observando o disposto na seção III do Capítulo I, a saber: nome, razão social ou denominação do requerente, seu endereço, atividade profissional ou econômica e números de inscrição no Cadastro Fiscal do Estado e no Cadastro Fiscal Federal; pretensão e seus fundamentos, expostos com clareza e precisão; indicação, após a assinatura, do nome completo do signatário, do número e do órgão expedidor de sua carteira de identidade (art. 151 do PAT).
- (3) Foi recolhida a Taxa de Serviços Estaduais Fazendários, conforme indexador 38733706;
- (4) De acordo com o art. 152 do PAT, a consulta versa, apenas, sobre dúvidas ou circunstâncias atinentes à situação do consulente e foca a matéria de forma objetiva, clara e precisa, indicando: o fato sobre o qual versa; a data do fato gerador da obrigação tributária, e a interpretação dada pelo consulente às disposições legais ou regulamentares invocadas;
- (5) Não existe RAF aberto para a Inscrição Estadual 86.524.68-6;
- (6) A consulente não sofreu nenhuma autuação relacionada às dúvidas elencadas na presente consulta (inc. II do art. 3º da Resolução nº 109/76);
- (7) Não foram encontrados Autos de Infração pendentes de decisão para a empresa requerente que possuam relação com o objeto da consulta.

Assim, informo que as condições de admissibilidade da presente Consulta Tributária, nos termos dos artigos 150 e seguintes do PAT e da Resolução nº 109/76, foram ATENDIDAS.

É

o relatório.

[1] Estabelece o art. 152 do Decreto nº 2.473/1979 requisitos cumulativos ao processamento da consulta: “**Art. 152.** A consulta deverá versar, apenas, sobre dúvidas ou circunstâncias atinentes à situação do consulente e focalizar a matéria de forma objetiva, clara e precisa, indicando obrigatoriamente: I - o fato sobre o qual versa; II - se, em relação à questão a ser elucidada, já ocorreu o fato gerador da obrigação tributária e, em caso afirmativo, a data de sua ocorrência; **III - a interpretação dada pelo consulente às disposições legais ou regulamentares invocadas**”.

ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

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 proceda 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 jurídicotributário** 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 benefício 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 **anunciante 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, sob o **ponto de vista tributário** tem-se como **premissa inafastável** que o **incentivador/patrocinador é beneficiário do incentivo** e **obtem vantagem econômica e financeira** ao usufruir do tratamento juridicamente estabelecido na Lei nº 8.926/2020, tendo em vista haver **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**. Por fim, saliente-se que **a Lei nº 8.926/2020 é SILENTE quanto à possibilidade de seu beneficiário cumular a sua fruição simultaneamente com outros benefícios ou incentivos fiscais**.

Por sua vez, no mencionado **Decreto nº 45.047/2014**, do qual a consulente é usufrutuária, conforme indicado na inicial, sob o fundamento de que a edição da Resolução do Senado nº 13/2012 teria ensejado “*assimetria tributária entre o fabricante de aditivo para lubrificante e combustível localizado no Estado do Rio de Janeiro e a empresa praticante de revenda destes mesmos produtos importados, gerando uma perda de competitividade para o produto fabricado localmente*”, foi **instituído um regime diferenciado de tributação para ao estabelecimento industrial fabricante de aditivos para lubrificantes e combustíveis, localizado no Estado do Rio de Janeiro**. **Importante ressaltar que NÃO há previsão no Decreto nº 45.047/2014 de possibilidade de cumulação da fruição deste benefício tributário com qualquer outro favor fiscal**.

Além de **diferimentos** em importação de certos insumos descritos no Anexo I do Decreto nº 45.047/2014 e na “aquisição interna de insumos destinados ao seu processo produtivo, exceto energia e água”, o ato estabelece **reduções de base de cálculo do ICMS** incidente nas operações de saída interna que realizar com mercadorias de sua produção listadas no Anexo II^[12]. Em contraponto, o art. 3º do Decreto nº 45.047/2014, do qual a consulente é beneficiária, como dito, disciplina o regime de crédito nos seguintes termos^[13]:

Art. 3º Deverão ser estornados 50% (cinquenta por cento) dos créditos referentes às operações anteriores às saídas beneficiadas pela redução de base de cálculo de que trata o artigo 2º deste Decreto. (grifo não existente no original)

Assim sendo, o dispositivo acima transcrito estabelece regime de creditamento específico para o contribuinte usufrutuário do Decreto nº 45.047/2014, o que revela a **intenção de limitar os créditos a serem usufruídos**. Assim, **além de inexistir previsão expressa permitindo a possibilidade de cumulação deste benefício com outros incentivos**, o próprio decreto **RESTRINGE OS CRÉDITOS a serem apropriados pelo beneficiário em razão da aplicação da redução da base de cálculo**.

Pelo exposto até aqui constata-se que **nenhum dos dois benefícios fiscais em apreço (Lei nº 8.926/2020 e Decreto nº 45.047/2014) estabelecem de forma expressa a possibilidade de fruição concomitante dos aludidos favores fiscais**. Na hipótese de **silêncio normativo** vislumbram-se duas teses possíveis para nortear a resposta da presente consulta: a primeira no sentido de que **a omissão legislativa significaria permissão à fruição simultânea dos**

benefícios fiscais; e a segunda em direção oposta, isto é, no sentido da **impossibilidade de usufruto cumulado dos dois benefícios**.

Nesse cenário intrincado, de **LACUNA NORMATIVA**, sob o **ponto de vista técnico, única atribuição deste órgão de Consultoria**, conforme já repisado em diversas circunstâncias, entende-se que a legislação tributária que afasta a incidência de tributo **deve** ser interpretada de forma **literal**^[14] e **restritiva**^[15], não cabendo interpretação extensiva para alcançar situações **não contidas de forma expressa no enunciado** que prevê **favor fiscal**. Saliente-se, no entanto, que entendendo 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 diretos”^[16], como, por exemplo, nos autos do processo E-04-079-3589-2017 e SEI040079-000499-2020, 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 hermeneuta aplicar interpretação extensiva ao comando normativo. Nesse sentido aponta Celso Ribeiro Bastos^[17]:

(...) 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, não obstante os múltiplos métodos interpretativos, entendo que o **conteúdo e alcance** dos benefícios fiscais devem, necessariamente, estar **expressos na norma que confere o tratamento que excepciona a tributação ou concede favor tributário, 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.”

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 o seu impacto arrecadatário seja restrito ou inexistente**^[18]. De fato, a **opção política** por ampliar as hipóteses de concessão de favor fiscal, **com ou sem impacto significativo 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. De fato, entendo que no sistema nacional de distribuição de funções entre os Poderes **a letra da lei é ao mesmo tempo ponto de partida e limite do processo interpretativo**, sob pena de usurpação e invasão de competências constitucionalmente atribuídas ao Poder Legislativo. Há de se ter autocontenção administrativa na atuação interpretativa, a fim de que a fácil alegação da lacuna normativa (permissiva) não se transforme em ativismo inovador indevido.

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^[19]. Por sua vez, a **integração**^[20] **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 e administrativa é extremamente limitado**, tendo em vista possível **usurpação da função legislativa pela Administração Pública do Poder Executivo**. Esta é a razão pela qual, ainda que o impacto sobre o fluxo de caixa do Tesouro Estadual possa ser restrito ou predefinido no orçamento, **entendo ser indispensável a edição de ato normativo específico pela autoridade própria, voltado de forma objetiva e clara à concessão e extensão de favor fiscal que excepciona a regra geral que é a tributação**. Em suma, **nas hipóteses elencadas no citado o §6º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 parece-me que a atividade administrativa a ser realizada por esta CCJT de forma responsável não se coaduna com o ativismo interpretativo**.

Nessa linha, entende-se que a comparação com outros casos de aplicação simultânea de benefícios distintos implica **analogia**, que é instituto **não** passível de utilização para o delineamento do campo de abrangência de benefícios ou incentivos fiscais ou favores financeiros-fiscais. Em outras palavras, parece-me **não ser possível aplicar a analogia para estender ou ampliar favor fiscal a situações não indicadas de forma expressa, clara e inequívoca no ato concessivo a que se refere especificamente**. De fato, nesse sentido leciona Ricardo Lobo Torres^[21]:

Quando o art. 111 do CTN prescreve a interpretação literal das isenções está apenas impedindo, em homenagem ao princípio da legalidade, o recurso à analogia e à equidade, como formas de integração, mas não está impondo qualquer método específico de interpretação.

Dessa forma, sob o ponto de vista técnico do órgão de Consultoria Tributária não cabe aplicação analógica ou interpretação extensiva no caso em apreço em relação a outras situações em que possa ocorrer a simultaneidade de fruição de benefícios, considerando o disposto no art. 111 do

CTN, haja vista que a interpretação literal impede o recurso à analogia e à equidade como formas de integração^[22].

Além de não ser possível a interpretação extensiva ou a analogia, considerando os argumentos acima indicados, repise-se que **se o disposto na Lei nº 8.266/2018 não consubstanciase favor fiscal não haveria necessidade de edição dos aludidos Convênios ICMS nº 27/2006 e nº 141/2011, tampouco a aplicação do disposto no Convênio ICMS nº 190/2017 conforme expressamente indicado na Lei nº 8.266/2018.**

[1] Nos termos do item 3 do Anexo ao Decreto nº 46.409/2018 (item 209 do Anexo único), a Lei nº 1.954/1992 produziu efeitos até 31/12/2018. Secretaria de Estado de Fazenda. Decreto nº 46.409, de 30 de agosto de 2018. Disponível em [WCC – Legislação](#). Acesso em 15 mar. 2024.

[2] “Art. 11. Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, **revogada** a Lei Estadual nº 1954, de 26 de janeiro de 1992.”. ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei Ordinária nº 8.266, de 2018**. Disponível em [leisestaduais.com.br](#). Acesso em 15 dez. 2023.

[3] “Autoriza as unidades que menciona a conceder **crédito outorgado** do ICMS correspondente ao valor do ICMS destinado pelos seus respectivos contribuintes a projetos culturais credenciados pelas respectivas Secretarias de Cultura.”. Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ. **CONVÊNIO ICMS 27/06**. Disponível em [fazenda.gov.br](#). Acesso em 15 dez. 2023.

[4] “Autoriza a concessão de **crédito outorgado** do ICMS correspondente ao valor do ICMS destinado pelos seus contribuintes a projetos desportivos”. Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ. **CONVÊNIO ICMS 141/11**. Disponível em [fazenda.gov.br](#). Acesso em 15 dez. 2023. [5] “Art. 1º. Fica o Poder Executivo, em cumprimento aos Convênios ICMS nº 27/2006 e nº 141/2011, e em atenção ao Convênio ICMS nº 190/2017, todos do CONFAZ, autorizado a reinstituir incentivo fiscal a estabelecimento situado em seu próprio território que intensifique a produção cultural e as atividades desportivas por meio de doação ou patrocínio.”. ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei Ordinária nº 8.266, de 2018**. Disponível em [leisestaduais.com.br](#). Acesso em 15 dez. 2023.

[6] **O crédito utilizado pelo patrocinador não decorre do princípio da não cumulatividade**, posto não ter por origem o ICMS destacado em suas notas fiscais de aquisição, tampouco de imposto pago na importação.

[7] “Art. 1º A instituição de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais em matéria de ICMS dependerá de Lei, inclusive no que se refere à internalização de Convênios ICMS firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, sendo vedada a edição de atos normativos infralegais para essa finalidade.”. ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei Ordinária 8.926/2020**. Disponível em [leisestaduais.com.br](#). Acesso em 15 dez. 2023.

[8] Dispõe o § 2º do art. 1º da Lei nº 8.266/2018: “Art. 1º (...) § 2º O desconto só terá início após o segundo mês da data da realização do pagamento dos recursos empregados no projeto cultural ou esportivo **pela empresa incentivada** e findará quando o total dos abatimentos corresponder ao total investido.”. [9] Dispõe o § 2º do art. 1º da Lei nº 8.266/2018: “Art. 1º (...) § 2º O desconto só terá início após o segundo mês da data da realização do pagamento dos recursos empregados no projeto cultural ou esportivo pela empresa incentivada e findará quando **o total dos abatimentos** corresponder ao **total investido**.”. [10] “§ 1º O incentivo fiscal de que trata o “caput” deste artigo corresponde a até 3% (três por cento) do

ICMS a recolher em cada período de apuração para patrocínio de projetos culturais e até 3% (três por cento) do ICMS a recolher em cada período de apuração para patrocínio de projetos esportivos tais como eventos, produções culturais, de autores e intérpretes nacionais, atividades desportivas, assim como projetos de natureza socioculturais ou socioesportivos, e 1% (um por cento) para patrocínio de produções culturais estrangeiras. (Redação dada pela [Lei 9820/2022](#))”

[11] “§ 4º Desde que haja projetos que cumpram os requisitos da presente Lei, o valor a ser fixado em cada exercício pela Secretaria Estadual de Fazenda à concessão de incentivo fiscal para a produção cultural e atividades desportivas não ultrapassará os seguintes limites, sendo obrigatória a concessão de, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) da arrecadação do ICMS no exercício anterior para cada uma das duas atividades: I – 2% (dois por cento) para projetos culturais credenciados pela Secretaria Estadual de Cultura; II - 0,5% (cinco décimos por cento) para projetos esportivos credenciados pela Secretaria de Estado de Esporte, Lazer e Juventude ou órgão que vier a sucedê-lo.”.

[12] “**Art. 2º** Fica concedido ao estabelecimento industrial de que trata o caput do artigo 1º deste Decreto, redução da base de cálculo do ICMS incidente nas operações de saída interna que realizar com mercadorias de sua produção, classificadas nos subitens da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo II a este Decreto, de acordo com a seguinte disposição: I - ao estabelecimento cujo processo produtivo, dentro do Estado do Rio de Janeiro, inclua a fabricação de mercadorias classificadas em pelo menos 02 (duas) das NCMs: 3811.21.30; 3811.21.40 e 3824.90.89, fica reduzida a base de cálculo de forma que a incidência do imposto nestas operações resulte em 7% (sete por cento); II - ao estabelecimento cujo processo produtivo não atenda à condição disposta no inciso I, fica reduzida a base de cálculo de forma que a incidência do imposto nestas operações resulte em 10,5 % (dez e meio por cento); III - ao contribuinte que, através de Carta Consulta na forma estabelecida no artigo 4º deste Decreto, apresentar projeto de expansão para adequar o seu processo produtivo à exigência disposta no inciso I, fica reduzida a base de cálculo de forma que a incidência do imposto nestas operações resulte em 7% (sete por cento)”. [13] O Decreto nº 45.047, de 19 de novembro de 2014, foi reinstituído pelo Decreto nº 46.409/2018 (item 209 do Anexo único) até 31/12/2032. Secretaria de Estado de Fazenda. Decreto nº 46.409, de 30 de agosto de 2018 Disponível em [WCC – Legislação](#). Acesso em 15 mar. 2024.

[14] 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;”

[15] 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.”

[16] 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 hermenêuta 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.

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

[18] Conforme já ressaltado, os §§ 4º e 5º do art. 1º da Lei nº 8.960/2020, com a sua redação conferida pela [Lei nº 9.290/2021](#), estabelecem: “Art. 1º. (...). § 4º Desde que haja projetos que cumpram os requisitos da presente Lei, o valor a ser fixado em cada exercício pela Secretaria Estadual de Fazenda à concessão de incentivo fiscal para a produção cultural e atividades desportivas não ultrapassará os seguintes limites, sendo obrigatória a concessão de, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) da arrecadação do ICMS no exercício anterior para cada uma das duas atividades: I – 2% (dois por cento) para projetos culturais credenciados pela Secretaria Estadual de Cultura; II - 0,5% (cinco décimos por cento) para projetos esportivos credenciados pela Secretaria de Estado de Esporte, Lazer e Juventude ou órgão que vier a sucedê-lo. § 5º Fica reservada a cota de 15% (quinze por cento) do montante total destinado ao incentivo fiscal do qual trata o caput desta Lei para produções culturais e eventos esportivos de pequeno e médio porte que tenham custo máximo de produção de até 10.000 (dez mil) UFIRs.”.

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

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

[21] TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 4ª edição revista e atualizada, 2006, p.201.

[22] Para o autor fluminense, a adoção da interpretação literal afasta a aplicabilidade da analogia e da equidade, mas não impõe qualquer método específico de interpretação.

RESPOSTA (NO CASO DE CONSULTA) OU PARECER (NO CASO DE REGIME ESPECIAL)

Ante todo o exposto, considerando as delimitadas competências deste órgão, fixadas no art. 39 do Capítulo II do Anexo da Resolução SEFAZ nº 414/2022, respondendo objetivamente às questões postas nos autos, opino no sentido de que **os contribuintes enquadrados no benefício tributário previsto no Decreto nº 45.047/2014 NÃO podem aderir e utilizar simultaneamente o favor fiscal estabelecido na Lei nº 8.266/2018**, razão pela qual as demais indagações são consideradas prejudicadas.

Por fim, considerando a possível repercussão geral da resposta desta Consulta, sugiro a avaliação quanto à pertinência do encaminhamento dos autos à Subsecretaria de Estado de Receita para adoção das providências consideradas cabíveis, diante do disposto no § 2º do art. 37 da do Capítulo II do Anexo da Resolução SEFAZ nº 414/2022.

Encaminhamos o Parecer sobre Pedido de Consulta Tributária [70640421](#) de órgão técnico desta Coordenadoria, cujo teor manifestamos concordância.

Repisamos que, considerando a possível repercussão geral da resposta desta Consulta, sugerimos a avaliação quanto à pertinência do encaminhamento dos autos à Subsecretaria de Estado de Receita para adoção das providências consideradas cabíveis; tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Capítulo II do Anexo à Resolução n.º 414/22^[1].

Em seguida, caso aplicável e com apreciação favorável ao parecer por parte do Sr. Subsecretário da Receita, sugerimos o encaminhamento à repartição fiscal de circunscrição do estabelecimento requerente, para dar ciência ao interessado, na forma preconizada pelo Art. 154^[2] do Decreto nº 2473/1979.

^[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. 154. Respondida a consulta, o processo será devolvido à repartição de origem, para que esta cientifique o consulente, intimando-o, quando for o caso, a adotar o entendimento da administração e recolher o tributo porventura devido em prazo não inferior a 15 (quinze) dias.*