Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

VOTO

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (relator):

I. Questão preliminar

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, por meio da qual pretendeu, inicialmente, impugnar a constitucionalidade da Lei nº 7.428/2016, do Estado do Rio de Janeiro, que instituiu o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), bem como os Decretos estaduais nºs 45.810/2016 e 45.973 /2017, que a regulamentaram, e o Convênio ICMS nº 42/2016. Em 18.12.2020, a requerente formulou pedido de aditamento à petição inicial para alterar o objeto desta ação, de modo a contemplar a Lei estadual nº 8.645/2019 – que revogou a lei anterior e instituiu o Fundo Orçamentário Temporário (FOT) em substituição ao FEEF –, o Decreto estadual nº 47.057/2020, que regulamentou a nova lei, e o Convênio ICMS nº 42/2016. A PGE/RJ se insurgiu contra esse pedido, na medida em que teria havido a perda superveniente de objeto, dada a sucessão normativa descrita.

2. Este Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado no sentido de que a mera revogação do ato normativo inicialmente impugnado não enseja a perda automática de objeto da ação em controle abstrato de constitucionalidade. Para tanto, impõe-se (i) que tenha havido alteração substancial do complexo normativo objeto de análise e (ii) que o requerente tenha formulado, oportunamente, pedido de aditamento à petição inicial para ajustar o objeto ao novo panorama normativo. Nessa linha, confira-se o seguinte julgado:

> CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL DE ORGANIZAÇÃO JUDICIÁRIA QUE ATRIBUI AO ÓRGÃO PLENO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA A COMPETÊNCIA PARA O JULGAMENTO DOS PREFEITOS PERANTE O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (ART. 29, X, DA CF). EMENDA PARLAMENTAR A PROJETO DE LEI DE INICIATIVA EXCLUSIVA DO PODER JUDICIÁRIO. PRINCÍPIO DO AUTOGOVERNO DA MAGISTRATURA (ART. 96, I, ALÍNEA "A", E II, ALÍNEA "D"). AÇÃO PROCEDENTE.

> 1. A modificação da norma impugnada, desde que observada a continuidade normativa do conteúdo questionado, além do oportuno aditamento da petição inicial, não impede o conhecimento da ação direta. Precedentes. [...] (ADI 3.915, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgamento em 20.06.2018)

3. No caso em questão, a despeito da revogação da disciplina anterior, os novos atos normativos não consubstanciam efetiva modificação acerca do tema ora examinado. Não por outra razão, mantêm-se inalterados os fundamentos constitucionais empregados pela parte autora para impugnar a validade da legislação estadual atual. A Lei nº 8.645/2019, de forma idêntica à Lei nº 7.428/2016, exige a realização de depósito em favor de fundo estadual (antes denominado FEEF, agora denominado FOT) como condição para a manutenção de benefícios fiscais. Ambos os fundos se destinam a promover o equilíbrio fiscal do Estado. A metodologia de cálculo do valor devido também continua sendo a mesma: aplica-se o percentual de 10% sobre a diferença de valor entre o ICMS calculado com e sem o benefício fiscal. Demonstra-se, assim, que a inovação legislativa não produziu alteração substancial da exigência e da apuração do depósito impugnado por meio desta ação. Confira-se, nesse sentido, a redação de ambas as leis estaduais:

> Arts. 2º; 4º, *caput* e inciso I; e 5º da Lei Estadual nº 7.428, de 25 de agosto de 2016
>
> Art. 2º A fruição do benefício fiscal ou incentivo fiscal, já concedido ou que vier a ser concedido, fica condicionada ao depósito ao FEEF 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 concedido à empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado no aludido percentual a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios (25%).
>
> [...]
>
> Art. 4º Constituem receitas do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal - FEEF:
>
> I - depósito no valor correspondente ao percentual 10% (dez por cento) aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com e sem utilização de benefício ou incentivo

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

fiscal, concedido a empresa contribuinte do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, já considerado o repasse constitucional para os municípios;

[...]

Art. 5º O descumprimento do disposto no art. 2º desta lei resultará em:

I - perda automática, não definitiva, no mês seguinte ao da fruição dos respectivos benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, se o contribuinte beneficiário ou incentivado não efetuar, no prazo regulamentar, o depósito previsto no art. 2º desta Lei;

II – perda definitiva dos respectivos benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, se o contribuinte beneficiário ou incentivado não efetuar, no prazo regulamentar, o depósito previsto no art. 2º desta Lei por 3 (três) meses, consecutivos ou não.

Arts. 2º, 3º, *caput* e inciso I, 5º e 8º da Lei Estadual nº 8.645, de 09 de dezembro de 2019

Art. 2º A fruição de incentivos fiscais e de incentivos financeiro-fiscais 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.

Art. 3º Constituem receitas do fundo instituído no Artigo 1º:

I - depósito, nos termos e nos limites do Convênio ICMS nº 42, de 2016, observados os percentuais previstos no Artigo 2º;

[...]

Art. 5º O descumprimento do Artigo 2º implicará as consequências previstas no § 2º da cláusula 1ª do Convênio ICMS nº 42 /2016

[...]

Art. 8º Ficam convalidados todos os atos praticados e o respectivo Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, editados com base na Lei nº 7.428, de 25 de outubro de 2016.

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

4. Reitere-se, ainda, que a parte autora formulou, oportunamente, pedido de aditamento à petição inicial, visando a conformar o objeto aos atos normativos que se seguiram no tempo.

5. Por todo o exposto, concluo por rejeitar a questão preliminar de perda de objeto e enfatizo que entendimento diverso importa o afastamento da jurisdição constitucional desta Corte sobre tema de alta relevância jurídica, social e econômica, em razão de ato legislativo que, a pretexto de introduzir inovação na ordem jurídica estadual, em verdade, mantém hígido regime jurídico idêntico ao anterior.

II. Mérito

II.1. Natureza jurídica dos depósitos destinados aos fundos estaduais

6. A parte autora alega que o conjunto normativo fluminense criou espécie tributária com a natureza jurídica de empréstimo compulsório, apesar da competência instituidora exclusiva da União, dos seus fins constitucionalmente vinculados e da obrigatoriedade da sua veiculação por meio de lei complementar (art. 148 da CF/1988). Sustenta, alternativamente, que se trata de imposto sobre "a diferença entre o valor do [ICMS] calculado com e sem a utilização de benefícios ou incentivos fiscais". A hipótese de incidência em questão estaria, portanto, atrelada ao gozo de determinados benefícios fiscais, não se amoldando a quaisquer das materialidades atribuídas constitucionalmente aos Estados, para fins de criação de impostos (art. 155 da CF/1988). A competência residual para a instituição destes, todavia, é exclusiva da União e, tal como o empréstimo compulsório, requer a edição de lei complementar (art. 148 da CF/1988). Defende-se, assim, a existência de vício de inconstitucionalidade formal na legislação ora impugnada, dada a incompetência do Estado para a criação do tributo e a exigência de lei complementar.

7. A análise conjunta das Leis estaduais nºs 7.428/2016 e 8.645/2019, contudo, não revela a criação de um empréstimo compulsório, tampouco de um novo imposto da competência residual da União. **Não houve a criação de um tributo . Fez-se apenas a redução transitória de benefícios fiscais de ICMS, em prol da formação de fundo voltado ao equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro. Trata-se de medida emergencial e temporária, pensada**

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

em razão da notória crise fiscal suportada pelo ente federativo. A redução parcial no importe de 10% de benefícios fiscais já usufruídos pelo contribuinte revela tão só a elevação do ICMS devido nesses casos. A figura tributária criada pela Lei nº 7.428/2016 e mantida pela Lei nº 8.645/2019, dessa forma, tem a natureza jurídica de ICMS . Esse imposto se insere na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, II, da CF/1988, e o regramento em tela pode ser introduzido mediante lei ordinária do ente federado instituidor, tal como efetuado no caso em análise. Rejeito, por conseguinte, a alegação de vício de inconstitucionalidade formal.

II.1.1. Convênio ICMS nº 42/2016

8. Ainda acerca da natureza jurídica dos depósitos destinados aos fundos estaduais, a Constituição de 1988 estabelece, em seu art. 155, § 2º, XII, *g*, que a concessão ou a revogação de benefícios fiscais relativos ao ICMS depende da deliberação prévia dos Estados e do Distrito Federal, nos termos de lei complementar de âmbito nacional. O formato da deliberação é regido pela Lei Complementar nº 24/1975, a qual dispõe que quaisquer benefícios fiscais devem ser concedidos ou revogados por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ. No caso em tela, o CONFAZ, no contexto de grave crise econômica sofrida por diversos entes federados, editou o Convênio ICMS nº 42/2016, autorizando os Estados e o Distrito Federal a "criar condição para a fruição de incentivos e benefícios no âmbito do ICMS ou reduzir o seu montante". Tal Convênio foi aprovado por unanimidade pelos representantes dos Estados e do Distrito Federal. Confiram-se as cláusulas pertinentes:

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:

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

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

II – reduzir o seu montante em, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício.

[...]

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

9. O objetivo primordial do Convênio nº 42/2016 foi modular no tempo a fruição de benefícios fiscais para fazer frente ao cenário de crise econômica que influenciou diretamente a perda de arrecadação sofrida pelos entes federados. Com a celebração de tal convênio, os Estados tinham como opção (i) reduzir os benefícios fiscais concedidos em, no mínimo, 10% (dez por cento); ou (ii) condicionar a fruição destes ao depósito correspondente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do seu montante em um fundo de equilíbrio fiscal. Essas medidas são facultativas e podem ser adotadas inclusive de forma conjunta. **A partir da análise das cláusulas do Convênio ICMS nº 42/2016, não se evidencia também a criação de uma nova espécie tributária** .

10. Observe-se, ainda, que não é possível falar em prorrogação indevida de benefícios fiscais de ICMS sem autorização do CONFAZ. Isso porque o Decreto nº 45.810/2016, que previa essa hipótese em seu artigo 9º, foi revogado e não há norma semelhante na Lei nº 8.645/2019, que criou o FOT. Igualmente, não se pode afirmar que o art. 10 do Decreto nº 47.057/2020 concedeu benesse fiscal não autorizada pelo CONFAZ, porque, para tanto, seria necessário realizar um controle de legalidade incompatível com a via processual eleita. Isto é, eventual caráter *ultra legem* do decreto não pode ser questionado pela via difusa, tampouco por meio desta ação direta (nesse sentido: ADI 2.387, Red. p/acórdão Min. Ellen Gracie, j. em 21.02.2001; ADI 996-MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 11.03.1994).

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

11. Por fim, nota-se que o art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 7.428/2016, com o objetivo de assegurar a inexistência de prejuízos aos contribuintes que depositarem valores no FEEF, chegou a prever a prorrogação do prazo de fruição de seus benefícios fiscais, na forma de decreto específico. Tal dispositivo, além de não ter sido impugnado nesta ação direta, foi revogado pelo art. 9º da Lei nº 8.645/2019, que não contém previsão análoga. De toda sorte, vale registrar que, se a concessão de benefícios fiscais de ICMS tem por pressuposto de validade a previsão em convênio celebrado e ratificado no âmbito do CONFAZ, a eventual prorrogação de prazo prevista na legislação fluminense também deve observar as condições estabelecidas em tal instrumento jurídico, inclusive o seu período de vigência. Assim, também não é possível concluir que essa previsão represente chancela para a prorrogação indevida de benefícios fiscais de ICMS sem autorização do CONFAZ.

II.2. Vedação à afetação da receita de impostos

12. A requerente, de igual modo, suscitou ofensa ao princípio da não afetação da receita de impostos. Requereu, desse modo, que fosse declarada a inconstitucionalidade material não apenas do conjunto normativo fluminense (Leis nºs 7.428/2016 e 8.645/2019, e respectivos decretos), mas também do Convênio ICMS nº 42/2016, que serviu de suporte de validade para a edição das leis estaduais. Na sua visão, a destinação da receita de impostos a fundo estadual configura vinculação expressamente proibida pelo art. 167, IV, da CF/1988.

13. De acordo com o art. 167, IV, da CF/1988, os fundos são necessariamente instituídos por lei e constituem reservas de receitas para aplicação determinada. Além de terem os seus recursos definidos em lei, estão vinculados à realização de programas específicos de certo órgão da Administração, possibilitando uma gestão descentralizada de verbas públicas. A principal característica dos fundos públicos, por conseguinte, é que não oferecem efetiva margem de liberdade ao gestor para a alocação

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

dos recursos. Configuram exceção ao princípio da unidade de tesouraria, tendo em vista que as receitas que o compõem não ingressam na Conta Única do ente federado.

14. Nem todas as receitas podem ser carreadas aos fundos públicos. O art. 167, IV, da CF/1988, veda a destinação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo no caso de os recursos serem empregados para ações e serviços públicos de saúde, manutenção ou desenvolvimento do ensino, dentre outras hipóteses.

15. A Lei estadual nº 7.428/2016 criou o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, condicionando a fruição de benefícios fiscais de ICMS ao depósito de 10% do montante da vantagem fiscal, no aludido fundo. Como o nome já sugeria, o FEEF se destinava a promover o equilíbrio fiscal do Estado, com receitas utilizadas prioritariamente ao pagamento de salários . Com o advento da Lei estadual nº 8.645/2019, tal fundo foi substituído pelo Fundo Orçamentário Temporário – FOT, de mesma natureza e finalidade. Nessa nova sistemática, os recursos auferidos pelo FOT continuam a ter por objetivo atingir o equilíbrio fiscal do Estado (art. 6º do aludido diploma legal), mas sem a destinação ou vinculação das receitas a qualquer despesa .

16. Intimada a esclarecer sobre a classificação financeira-orçamentária dos recursos destinados ao FEEF/FOT, a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro informou que tais fundos não estão ligados a uma unidade orçamentária (UO) ou a uma unidade gestora (UG) e que, a despeito de exibirem a nomenclatura de "fundos", são, em verdade, fontes de recursos sem destinação de receita específica (doc. 94). Mesmo com a extinção do FEEF e a criação do FOT, não foi alterada a classificação orçamentária dos recursos, FR 102. Isso indica que tanto o FEEF quanto o FOT continuam a ser fontes de recursos, cuja execução de despesas pode ser rastreada/mapeada via SIAFE-RIO.

17. Nesse contexto, o FEEF e o FOT se caracterizam como **fundos atípicos , haja vista não se destinarem a organizar programações específicas e detalhadas, que possam viabilizar o controle e a aplicação dos recursos em**

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

ações ou objetivos predeterminados. Por essa razão, não constituem unidades orçamentárias, não estão vinculados a um órgão ou a um gestor determinado nem são destinados a programas de trabalho específicos ou detalhados. Tais fundos atípicos se caracterizam como uma estratégia de particularizar recursos no orçamento, conferindo relativa margem de liberdade ao órgão executivo quanto à alocação das receitas auferidas .

18. Importante ressaltar que não há na Lei estadual nº 8.645/2019, diferentemente da Lei estadual nº 7.428/2016, qualquer ordem de aplicação de recursos a um programa de trabalho específico, capaz de propiciar uma vinculação constitucionalmente proibida. Assim, buscando compatibilizar os dispositivos da legislação estadual ao art. 167, IV, da CF/1988, **deve ser afastada qualquer exegese que vincule as receitas vertidas ao FEEF/FOT a um programa governamental específico . Os recursos que compõem esses fundos devem ter destinação genérica, podendo atender a quaisquer demandas. Entendimento diverso que pretenda estabelecer uma ordem de prioridade, em abstrato, para a consecução primeira de determinadas despesas em prejuízo de outras, afronta a aludida desvinculação das receitas tributárias imposta pela Constituição.**

II.3. Anterioridade tributária

19. Cumpre ainda verificar a compatibilidade da legislação estadual com a anterioridade tributária. Esse princípio visa a proteger o contribuinte de um eventual agravamento da carga tributária a que se encontre sujeito, permitindo-lhe realizar o devido planejamento financeiro para arcar com a instituição ou o aumento de tributo. O art. 150, III, *b* , da CF/1988, estabelece ser vedado aos entes federados instituir ou majorar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. É dizer: a lei que institua ou majore tributo somente terá eficácia no exercício seguinte ao da sua publicação. Com fundamento no art. 150, III, *c* , da CF/1988, assegura-se também ao contribuinte um interstício mínimo de 90 (noventa) dias entre a publicação da lei instituidora ou majorante do tributo e a sua eficácia.

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

20. Note-se, nesse sentido, que a Lei estadual nº 8.645/2019, que criou o Fundo Orçamentário Temporário – FOT, foi publicada no D.O.E. em 12.12.2019, revogando expressamente, em seu art. 9º, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF. Por sua vez, o art. 10, I, do mencionado diploma legal, determinou a vigência a partir de 1º de janeiro de 2020. Ao ser intimada a esclarecer "a partir de quando o Estado do Rio de Janeiro passou a exigir o pagamento dos valores relativos ao FOT", a SEFAZ-RJ respondeu que foi proferida decisão liminar pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no âmbito da Representação de Inconstitucionalidade nº 0083082-60.2019.8.19.0000, suspendendo a eficácia do art. 10, I, da Lei Estadual nº 8.645/2019, de maneira que as normas em tela entraram em vigor noventa dias contados da sua publicação. Isto é, as normas em questão se aplicaram apenas aos fatos geradores ocorridos a partir de 11.03.2020 (doc. 94). Nesse contexto, julgo prejudicada a discussão acerca da observância da anterioridade tributária.

II.4. Direito adquirido a benefício fiscal

21. Segundo a requerente, tanto a Lei nº 7.428/2016, quanto a Lei nº 8.645 /2019 violaram diretamente o princípio da segurança jurídica, uma vez que os seus dispositivos preveem o depósito de um valor relativo ao ICMS como condição para a fruição de benefícios fiscais já concedidos previamente pelo ente. Essa medida, na visão da requerente, desconsidera os investimentos e outras obrigações assumidas pelos contribuintes para o gozo dos benefícios. Sem desmerecer os argumentos apresentados, a irresignação deve ser apresentada em via própria, distinta desta ação direta.

22. Vale dizer, para verificar se todos os benefícios fiscais foram instituídos por prazo certo e sob condições onerosas, seria imprescindível o exame das leis estaduais que os concederam (nessa linha, ARE 999.169-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 30.06.2017; AI 861.261-AgR, sob minha relatoria, j. em 18.11.2014). Não seria prudente nem razoável supor que todos os benefícios fiscais de ICMS no Estado do Rio de Janeiro foram concedidos por prazo certo e sob condições onerosas. Acolher a premissa da revogação indevida, suscitada pela requerente, demandaria verificar, em cada caso concreto, o atendimento aos requisitos necessários ao gozo do favor fiscal, providência inviável em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

que não se presta a tutelar direitos subjetivos. Eventual hipótese de supressão indevida de benefício fiscal deverá ser solucionada em via própria, considerando a legislação infraconstitucional.

II.5. Proporcionalidade

23. Outro argumento aduzido pela requerente é a violação ao princípio da proporcionalidade. Também nesse ponto a alegação não encontra fundamento. Entendo que os dispositivos questionados não criaram medidas desproporcionais, seja porque não houve a instituição de um novo tributo, seja porque não foram impostos ao contribuinte deveres inadequados, desnecessários ou excessivamente onerosos. Tanto a Lei nº 7.428/2016, quanto a Lei nº 8.645/2019 não incorreram em abuso ou imoderação ao instituir o depósito de ICMS.

24. As leis impugnadas atendem, sob todas as perspectivas, a proporcionalidade: trata-se de medida (i) *adequada* , por ser apta a contribuir para o equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro; (ii) *necessária* , já que se vale de uma redução parcial e temporária dos benefícios fiscais concedidos ao contribuinte, no importe mínimo recomendado pelo Convênio ICMS nº 42/2016, qual seja, 10%; e (iii) *proporcional em sentido estrito* , pois as vantagens advindas do maior equilíbrio fiscal do Estado superam o custo individual infligido a cada contribuinte. Por oportuno, vale ressaltar que, de acordo com as informações prestadas pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro (doc. 94), o percentual de despesas com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida diminuiu de 73,54%, em 2016, para 65,80%, em 2020, servindo como um bom indicador de que as receitas auferidas com o depósito do ICMS estão gradativamente conduzindo as contas estaduais aos limites fixados pelo art. 19 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Isso parece comprovar o acerto das escolhas fiscais implementadas. Merece ser afastada, portanto, a alegação de desproporcionalidade das medidas adotadas pelo ente federado.

II.6. Não cumulatividade

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00

25. Assentada a natureza tributária do depósito aos fundos estaduais relativos às Leis nºs 7.428/2016 e 8.645/2019 como ICMS, examina-se, por fim, o argumento desenvolvido pelos *amici curiae* no tocante à necessidade de observância da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF/1988). Isso porque, nessa concepção, assumindo ser uma majoração do imposto estadual, a regra constitucional impõe que se respeite a não cumulatividade, como instrumento para promover a neutralidade da sua incidência ao longo da cadeia produtiva, "compensando o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores".

26. Nesse ponto, têm razão os *amici curiae* . A metodologia de apuração do referido depósito não afasta a natureza jurídica de imposto nem inviabiliza que se mensurem os respectivos créditos. A própria concessão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS se atrela a uma operação e pode servir como referencial para o cálculo do crédito. Entendimento diverso sobre o tema importaria admitir que o depósito em questão é despido de característica elementar ao ICMS e atrair, por conseguinte, novos questionamentos sobre a sua natureza jurídica em oposição à lógica adotada para a instituição dos depósitos em voga.

27. Por essa razão, **esta Corte deve fazer uma interpretação conforme a Constituição da legislação estadual de modo a garantir a não cumulatividade do ICMS em questão. Não se desconhece, todavia, que as particularidades dos benefícios fiscais, sobretudo quanto à concessão de crédito presumido, podem justificar tratamentos diversos, sob pena de haver o aproveitamento indevido dos créditos. Tal análise deverá ser feita caso a caso, sendo o duplo aproveitamento dos créditos incompatível com a não cumulatividade** . **Reitere-se, nessa linha de argumentação, que se aplicam aos depósitos em questão as regras próprias do ICMS .**

III. Conclusão

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2020 00:00

28. Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o pedido formulado na presente ação direta de inconstitucionalidade, para conferir interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei nº 7.428/2016 e ao art. 2º da Lei nº 8.645/2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, de modo a (i) afastar qualquer exegese que vincule as receitas vertidas ao FEEF/FOT a um programa governamental específico; e (ii) garantir a não cumulatividade do ICMS relativo ao depósito instituído, sem prejuízo da vedação ao aproveitamento indevido dos créditos. Saliente-se que se aplicam aos depósitos em questão as regras próprias do ICMS.

29. Proponho a fixação da seguinte tese: "*São constitucionais as Leis nºs 7.428/2016 e 8.645/2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF e, posteriormente, o Fundo Orçamentário Temporário – FOT, fundos atípicos cujas receitas não estão vinculadas a um programa governamental específico e detalhado*".

30. É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/05/2022 00:00