V o t o

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 não 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.

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

> 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 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;
>
> [...]

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

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.

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.

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

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 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

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

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:
>
> 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

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

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).

II.2. Vedação à afetação da receita de impostos

11. 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.

12. 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 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.

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

13. 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.

14. 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 .

15. 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.

16. 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 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** .

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

17. 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

18. 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.

19. 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

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

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

20. 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.

21. 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 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

22. 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.

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

23. 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

24. 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".

25. 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

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

questionamentos sobre a sua natureza jurídica em oposição à lógica adotada para a instituição dos depósitos em voga.

26. 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 .**

II.7. Conclusão

27. Diante do exposto, julgo parcialmente procedentes os pedidos formulados 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.

28. 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.* ".

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/05/2022 00:00