

PARECERES

PROCURADORIA TRIBUTÁRIA

Parecer nº 10/2006 – Claudia Freze da Silva

Benefício de Diferimento de ICMS. Revogação a partir de 31 de agosto de 1997. Resolução SEF 2.826/97. Impossibilidade de atingir fatos geradores já exauridos pelo advento do termo final previsto no Ato Concessivo.

Sr. Procurador-Geral:

O presente processo foi encaminhado a esta Procuradoria Geral do Estado, pelo Senhor Secretário de Estado da Receita (fls. 371/372), para dirimir controvérsia acerca da aplicação, ou não, da Resolução SEF 2.826/97, de 31.07.97, ao benefício de dilatação de prazo para pagamento do ICMS (diferimento de 180 dias), concedido no processo administrativo à empresa RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA.

Com efeito, a citada empresa teve contra si lavrado o auto de infração 01.084.662, que apurou débito autônomo de ICMS, em razão de ter efetuado o pagamento do ICMS de agosto de 1997 (último mês do benefício concedido no processo administrativo E-04/001459/87) em 27.02.98, sem incluir a correção monetária e acréscimos moratórios.

O auto de infração foi julgado procedente pela Junta de Revisão Fiscal (fls. 41/43) e também pela 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes (fls. 233/236), sob o fundamento de que a empresa deixara de efetuar o requerimento de revisão de benefício fiscal, previsto no art. 1º da Resolução SEF 2826/97. Logo, teve seu benefício automaticamente revogado em 01.08.97, data em que a citada Resolução entrou em vigor.

No entanto, o Plenário do Conselho, acolhendo o recurso do contribuinte, acabou julgando insubsistente o lançamento (fls. 275/280), sob o fundamento de que a citada Resolução somente produziu efeitos, em 02.09.97, não atingindo, portanto, as operações realizadas pela recorrente, que estavam sob o abrigo do benefício de diferimento de ICMS até 31.08.97. Houve recurso da Representação Geral da Fazenda (fls. 282/285), que foi provido pelo Senhor Secretário de Estado da Receita (fls. 310/313). Por fim, o contribuinte manejou Pedido de Reconsideração ao Senhor Secretário de Estado da Receita, que antes de proferir nova decisão, resolveu ouvir a Procuradoria Geral do Estado sobre a matéria.

O presente processo administrativo foi encaminhado pelo Subprocurador-Geral do Estado, Dr. Maurício Santiago Câmara, à Procuradoria da Dívida Ativa, tendo o Procurador Assistente II, Dr. Luiz Fernando Rodrigues dos Santos, opinado pela devo-

lução dos autos ao Subprocurador-Geral do Estado, por não vislumbrar na consulta formulada pela Secretaria de Estado da Receita, matéria afeta à competência regimental da referida Especializada (fl. 373v). Em seguida, o Procurador-chefe da Dívida Ativa, o Dr. José Carlos Tavares de Moraes Sarmiento, encaminhou os autos ao Procurador Assistente I, para “opinar quanto ao mérito, caso o auto venha a ser inscrito em dívida ativa, de forma preventiva” (fl. 373v).

Em atenção ao despacho do Procurador-chefe da Procuradoria da Dívida Ativa, o Procurador Assistente I, Dr. Luís Paulo Ferreira dos Santos, exarou o parecer de fls. 374/383, aduzindo em síntese que:

- (i) o tema a ser enfrentado não está afeto à competência regimental da PG-5, como afirmado pelo ilustre Procurador Assessor II, Dr. Luiz Fernando Rodrigues dos Santos, no despacho de fl. 373v;
- (ii) no entanto, dada a evidente controvérsia que o tema gerou na esfera administrativa, cabível a análise de mérito do processo administrativo, tal como determinada pela chefia da Especializada, não como forma de responder a consulta da Secretaria de Fazenda, mas para prevenir o Erário e a Dívida Ativa de – eventualmente- inscrever o auto de infração que tenha risco de ser questionado com sucesso em sede judicial;
- (iii) sem avançar na efetiva resposta à consulta formulada pela SEF, mas em atenção ao despacho do Procurador-chefe da Dívida Ativa, importa ressaltar que do voto vencedor do Plenário, o benefício fiscal deferido ao contribuinte vinculou o termo final a dois possíveis eventos (i) o momento em que o ganho financeiro do contribuinte atingisse o montante de R\$ 6.107.948,87; (ii) ou até as operações relativas ao dia 31.08.97, inclusive;
- (iv) como, ao que parece, o primeiro evento não se realizou, o benefício restou extinto em razão do segundo evento, i.e., “as operações relativas até o dia 31 de agosto de 1997”;
- (v) ocorre, porém, que no curso do gozo do benefício fiscal, adveio a Resolução SEF 2.826/97, publicada no D.O de 1º de agosto de 1997, que determinou o reexame do benefício, fixando o prazo de 30 dias a contar de sua vigência, para que fosse requerido o reexame e como pena, em caso de não requerimento, a imediata revogação do benefício fiscal;
- (vi) a Resolução 2.826/97, em seu art. 5º, esclareceu que o regime tributário concedido permaneceria em vigor até que fosse decidido o processo de reexame;
- (vii) segundo sustenta o acórdão do Plenário do Conselho de Contribuintes, o benefício fiscal continuou em vigor até 31 de agosto de 1997, data que estaria, segundo o critério adotado pelo voto vencedor, inserido nos trinta dias fixados pela Resolução para o requerimento de reexame do processo;
- (viii) a prevalecer essa tese, não haveria sentido algum em reexaminar bene-

- fício fiscal findo, sendo certo que a Resolução SEF esclareceu que durante o trâmite dos processos de reexame o benefício seria mantido;
- (ix) em resumo, o Conselho de Contribuintes, pelo seu órgão Pleno, entendeu que o contribuinte teria até o dia 02 de setembro de 1997 para requerer o reexame do seu benefício, porém, como findou ele em data anterior, 31 de agosto de 1997, nada mais havia a ser requerido;
 - (x) em sede de autuação preventiva e dentro da competência da Procuradoria da Dívida Ativa do Estado, a prevalecer em juízo essa tese, haverá, evidentemente, risco do erário suportar eventuais ônus relativos à sucumbência em sede de Embargos de Devedor; que deve ser ponderado pelo administrador público e
 - (xi) de outro lado, para que seja enfrentada a consulta posta pela Secretaria de Fazenda, deve ser igualmente colhido o parecer da PG-03, que poderá analisar o tema não só sob a ótica da inscrição em dívida ativa, mas sim e principalmente no que se refere ao critério de cômputo do prazo estabelecido na Resolução 2.826/97.

O Procurador-chefe da Procuradoria da Dívida Ativa, Dr. José Carlos Tavares de Moraes Sarmiento, aprovou as manifestações de seus Procuradores Assistentes (fls. 384) e, em seguida, o Senhor Subprocurador-Geral do Estado, Dr. Maurício Santiago Câmara, encaminhou os autos a esta PG-03 para reexaminar a consulta formulada pela SER.

É o relatório. Passo a opinar.

Antes de tudo, impende fazer um registro: diferentemente dos ilustres Procuradores da Procuradoria da Dívida Ativa, entendo que a consulta elaborada pela Secretaria de Estado da Receita se insere perfeitamente na competência regimental daquela Especializada, nos termos do art. 20, I da Resolução 1.871/2004 (Regimento Interno da Procuradoria-Geral do Estado), *in verbis*:

Art. 20 – A Procuradoria da Dívida Ativa compete:

I- examinar a legalidade dos atos administrativos dos diversos órgãos públicos estaduais, que fundamentem créditos inscritos em dívida ativa ou a serem inscritos em dívida ativa, submetendo ao Procurador-Geral do Estado proposta de encaminhamento da matéria ao exame da Procuradoria Especializada em cuja competência ela se inclua;

XIII- exercer especificamente as atribuições que lhe forem cometidas pelo Procurador-Geral do Estado.
(grifos nossos)

De fato, o lançamento tributário, objeto da consulta, caso mantido, será inscrito em

dívida ativa do Estado e cobrado judicialmente. Logo, a Procuradoria da Dívida Ativa, não pode se furtar no exame da legalidade dos atos administrativos que o fundamentam, ainda que essa manifestação seja veiculada através de consulta do chefe Secretaria de Estado da Receita, que, no exercício da Instância Especial, é a autoridade competente para reformar ou não à decisão do Pleno do Conselho de Contribuintes, ou seja, é a última autoridade capaz de determinar, na seara administrativa, a revisão do lançamento, antes de sua remessa para inscrição em dívida pela PGE.

Além disso, houve designação específica da PG-05, no caso, pelo Subprocurador-Geral do Estado para o exame da matéria, na forma do inciso XIII do art. 20 do Regimento Interno.

Assim, ainda que se entendesse necessário o encaminhamento da matéria ao exame desta Procuradoria Tributária, não me parece justificável a falta de manifestação específica sobre o objeto da consulta, ou seja, sobre a incidência, ou não da Resolução SEF 2826/97 ao benefício de diferimento outorgado à empresa contribuinte, em especial sobre o critério de cômputo do prazo de 30 dias previsto na citada Resolução e adotado pelo Pleno do Conselho de Contribuintes.

Ademais, a Procuradoria da Dívida Ativa tem o poder-dever de exercer o controle amplo de qualquer lançamento tributário **suscetível de ser inscrito em Dívida Ativa do Estado**, não apenas para fazer valer a **legalidade** a que se deve pautar a administração pública, mas sobretudo para impedir um mal maior para o Estado que é condenação em honorários advocatícios, em cobrança judicial de Dívida Ativa em causa que a tese se reveste de pouca chances no âmbito do Poder Judiciário.

Sobre o assunto, aliás, parecem-me oportunas as palavras de MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA sobre a atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional aqui aplicáveis *mutatis mutandis* à Procuradoria da Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro:

“Na hipótese de o ato de lançamento se tornar eivado de nulidade, por ser a Procuradoria da Fazenda Nacional um órgão integrante da Administração Pública a quem cumpre zelar e controlar a perfectibilidade dos atos passíveis de execução judicial, não poderá prevalecer, para ele, a preclusão interna ou oposta a “coisa julgada” administrativa”, podendo-se entender que ainda neste momento é passível de ser exercido o controle com vistas a não inscrição do débito, como última oportunidade da Fazenda Nacional de sobrestar o andamento de ato administrativo flagrantemente ilegal, visto que a inscrição da Dívida Ativa também se configura como um ato vinculado à lei, somente podendo ser executado débito efetivamente devido e na medida determinada na lei, por ser ele, igualmente, um ato da Administração em cumprimento de suas finalidades e da legalidade, no sentido de se evitar um ônus maior tanto para a Fazenda Nacional como para o sujeito passivo.”¹

¹in Do Lançamento Tributário – Execução e Controle, Dialética, 1999, p. 72.

Entender o contrário, *concessa venia*, é relegar a competência daquela Procuradoria Especializada à mera cobrança da dívida ativa estadual, sem o enfoque das matérias de fundo objeto de lançamentos tributários, o que não é verdade, já que a Procuradoria da Dívida ativa é responsável pelo controle interno dos débitos inscritos ou a serem inscritos em dívida ativa e também pela defesa do Estado nos embargos à execução propostos pelos contribuintes.

Feitos esses esclarecimentos, passo a opinar sobre o caso.

Preliminarmente, verifico que há uma questão prejudicial que deve ser apreciada pelo Senhor Secretário de Estado da Receita.

In casu, o recurso voluntário da empresa contribuinte foi protocolizado, sem a garantia do depósito recursal, em razão de medida liminar deferida na Medida Cautelar nº 4.680, deferida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (fl. 179).

Ocorre que, a referida Medida Cautelar foi extinta, por perda de objeto, em acórdão publicado, em 11.05.2006, uma vez que o recurso ordinário do contribuinte foi improvido naquela Corte de Justiça (cópias em anexo). Não houve, ainda, trânsito em julgado do v. acórdão.

De toda forma, uma vez que a cassação da liminar importa na volta do *status quo ante*, nos termos do Enunciado da Súmula 405 do STF, em conformidade com o Código Tributário Estadual (§§ 2º e 5º do art. 250 do Decreto-lei 05/75), o pedido de reconsideração formulado está, a princípio, condicionado ao depósito de 30% do valor da exigência fiscal ou então à apresentação de fiança bancária, **sob pena de sua caducidade**.

Contudo, em honra aos princípios da legalidade dos atos administrativos e da economicidade e a fim de evitar desnecessários ônus ao contribuinte, poderá o Senhor Secretário de Estado da Receita reexaminar a matéria, sem qualquer garantia do contribuinte, através do instituto da advocatória, nos termos do art. 232 do Decreto-lei nº 05/75 (CTE):

Art. 232 – O Secretário de Estado de Economia e Finanças poderá avocar processo administrativo tributário, para efeito de decisão ou novo encaminhamento.

In casu, entendo mais adequada a utilização da advocatória, sobretudo pelas razões de mérito, relativas ao objeto da consulta, ou seja, se a Resolução SEF 2.826/97 aplica-se, ou não, ao benefício fiscal deferido ao contribuinte no processo administrativo E-04/001/459/87, que aduzo a seguir.

O processo E-04/001.459/87, que deferiu o benefício fiscal de dilatação de prazo de pagamento do ICMS à empresa RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA, não foi encaminhado a esta Procuradoria Geral do Estado. Portanto, a resposta à consulta formulada pela Secretaria de Estado da Receita é feita com base **exclusivamente** nos elementos constantes neste processo administrativo.

Assim, consta à fl. 279, **fato que é confirmado pelo Senhor Secretário à fl. 371**, que o benefício deferido ao contribuinte apresentava como condições resolutórias dois eventos, (i) até que o ganho financeiro atingisse o montante de R\$ 6.107.948,87 a

preços de setembro de 1985, ou (ii) até as operações relativas ao dia 31 de agosto de 1997, inclusive. Como a primeira condição não se realizou, o benefício tinha como termo final o dia **31.08.1997**.

A Resolução SEF 2.826/97, publicada em 01.08.97, estabeleceu, por sua vez, em seu art. 1º, que o contribuinte tinha o prazo de 30 dias, a partir da sua vigência, para requerer o reexame do benefício, sob pena de **revogação** automática da decisão que o concedera. O art. 5º da citada Resolução esclareceu que, enquanto não decidido sobre o pedido de reexame, o benefício permaneceria em vigor e, por fim, o art. 6º estabeleceu que a Resolução entraria em vigor na data de sua publicação.

Quer dizer, o não cumprimento da Resolução SEF tinha como consequência a **revogação** do benefício fiscal e não a sua anulação. A revogação, como se sabe, produz efeitos prospectivos, não atingindo fatos geradores já exauridos no momento da revogação.

Pois bem. A citada Resolução, como já dito, foi publicada no Diário Oficial em 01.08.1997 (uma sexta-feira). Não há dúvida, portanto, que a sua vigência iniciou-se em 01.08.97, aplicando-se perfeitamente ao caso o disposto no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, que diz:

"Art. 6º - A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada."

No entanto, no presente caso, existe uma **peculiaridade**. A mesma Resolução estabeleceu um prazo para que o contribuinte formulasse o requerimento de reexame de seu benefício fiscal, ou seja, de 30 dias, **a partir de 01.08.97**.

Assim, parece-me claro que, enquanto não esgotado esse prazo de 30 dias, o benefício fiscal de qualquer contribuinte, que se encontrava na situação prevista no *caput* do art. 1º da Resolução SEF 2.826/97 **não estaria revogado**.

Em outras palavras, os fatos geradores de ICMS verificados nesse período de 30 dias, i.e., desde a vigência da Resolução e até a data final para formulação do requerimento, continuavam abrangidos pelo benefício fiscal outrora deferido.

De fato, dentro do prazo de 30 dias assinalado na Resolução, as operações praticadas pelos contribuintes detentores de benefício de diferimento não poderiam ser atingidas pela condição resolutória prevista no parágrafo único do art. 1º da referida Resolução SEF, em obediência ao princípio geral de direito, que veda ao credor, antes de esgotado o prazo por ele concedido, exigir o cumprimento da obrigação, **muito menos impor penalidades** (que no caso seria a revogação automática do benefício).

Resta saber, no entanto, como se conta esse prazo, se ele inclui, ou não, o dia do início, que, *in casu*, é a data da publicação da Resolução (01.08.97).

A forma de contagem dos prazos, nos processos tributários, está prevista no art. 28 do Decreto 2.473/79, que regula o processo administrativo no Estado do Rio de Janeiro. Eis o seu teor:

Art. 28. Salvo disposição em contrário, os prazos são contínuos e peremptórios, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Neste sentido, o prazo de 30 dias previsto no art. 1º da Resolução SEF nº 2.826/97 somente teve início em 04.08.1997 (uma segunda-feira), eis que, dia 1º de agosto foi uma sexta-feira e nos dias 02 e 03 (sábado e domingo) não houve expediente nas repartições fazendárias do Estado.

Assim, o prazo para o contribuinte formular o reexame do benefício terminaria em **02.09.97**.

Ora, como bem exposto no voto vencedor do Pleno do Conselho de Contribuintes, nesta data, **02.09.97**, o benefício fiscal deferido à empresa RIO DE JANEIRO REFRES-COS LTDA. já estava **extinto** pelo advento do termo final no ato concessivo, outorgado no processo administrativo nº E-04/001/459/87.

A Resolução SEF estabelecia como sanção pelo seu descumprimento, ou seja, pela não formulação do pedido de reexame do benefício fiscal, a sua imediata revogação. Mas, indaga-se, qual o sentido do contribuinte formular o requerimento de reexame de um benefício fiscal já findo?

Nenhum, evidentemente.

Note-se que a Resolução SEF 2.826/97, como se colhe de seus considerandos, foi editada com a finalidade da Secretaria de Estado da Fazenda **rever** os procedimentos adotados ao longo do tempo, relativos à concessão de diferimento de ICMS, conforme autorizado pelo § 5º do art. 17 e art. 39 da Lei 2.657/96 e **que não tinham mais razão de permanecerem em vigor**.

A citada Resolução SEF previa o requerimento do contribuinte como condição para a **manutenção do diferimento outrora concedido**. Assim, em princípio, ela somente se aplicaria aos casos de diferimento, concedidos em processo administrativo tributário, por prazo indeterminado ou por prazo determinado, **MAS QUE ESTIVESSEM EM VIGOR NA DATA FINAL PARA FORMULAÇÃO DO PEDIDO DE REVISÃO**.

Se é assim, se na data final para formulação do requerimento, ou seja, **02.09.97**, o benefício outorgado à empresa contribuinte não poderia ser mantido, já que extinto pelo decurso do tempo previsto no ato concessivo, não haveria o porquê de se pleitear essa revisão.

Da parte da Administração, da mesma forma, não faria sentido rever (rectius - revogar) um ato administrativo que já tinha se exaurido. Também não poderia exigir a Administração do contribuinte a formulação de um requerimento, que em nada poderia modificar sua situação jurídica, nem mesmo como forma de convalidar atos, que, como visto, não poderiam ser atingidos pela citada Resolução.

A mesma interpretação se pode extrair do art. 5º da citada Resolução SEF, que estabeleceu, **enquanto não apreciado o pedido de revisão, o benefício fiscal permaneceria em vigor.**

Nos termos do art. 5º da citada Resolução, a revogação do ato administrativo concessivo do benefício fiscal deveria se verificar, no caso concreto, após a **análise** do pedido de revisão formulado pelo contribuinte.

Esse dispositivo legal, aliás, deixa claro que o objetivo da Resolução SEF não era punir o contribuinte, detentor de benefício de diferimento de ICMS, mas sim propiciar a Administração a revisão do ato administrativo concessivo **em vigor**, frise-se bem, **na data final para a formulação do requerimento** e que, por razões de política fiscal, não tinha mais motivo para continuar existindo.

No caso dos autos, o benefício de diferimento outorgado a RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA., repita-se, já estava findo em 31.08.97, sendo, a meu ver, desarrozoado exigir do contribuinte, que em data posterior, 02.09.97, formule requerimento com vistas à sua manutenção.

CONCLUSÃO

Por todas essas razões, parece-me que o acórdão do Pleno do Conselho de Contribuintes de fls. 275/280, ao entender que o benefício outorgado à empresa RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA. estava fora da incidência da citada Resolução SEF 2.826/97 e que, portanto, as operações efetuadas até 31.08.97 estavam acobertadas pelo benefício fiscal de diferimento de ICMS outorgado à empresa autuada, apresentou tese razoável, que tem grandes chances de ser acolhida pelo Poder Judiciário, caso se entenda pela manutenção do lançamento efetuado, em sede de Instância Especial.

De toda forma, antes de apreciar o mérito do Pedido de Reconsideração, deverá o Senhor Secretário de Estado da Receita (i) determinar que se proceda à garantia da instância administrativa, como determinam os §§ 2º e 6º do art. 250 Decreto-lei 05/75 (CTE) ou (ii) então, o que me parece mais adequado, em prestígio aos princípios da legalidade e da economicidade e pelas razões acima expostas, convolar o referido Pedido de Reconsideração em advocatória, nos termos do art. 232 do mesmo diploma legal, decidindo pela improcedência do lançamento tributário, **independentemente de qualquer garantia a ser ofertada pelo contribuinte.**

São estas minhas ponderações, que submeto à superior consideração de V. Exa, com vistas à Secretaria de Estado da Receita.

Rio de Janeiro, 26 de junho de 2006.

Claudia Freze da Silva
Procuradora-Assistente da
Procuradoria Tributária

À douda PG-2

VISTO

Senhor Procurador-Geral,

Aprovo o parecer CFS nº 10/2006, da lavra da ilustre Procuradora do Estado, Dra. Cláudia Freze da Silva, concluindo que o benefício outorgado a Rio de Janeiro Refrescos Ltda, já estava findo em 31.08.97, não sendo razoável exigir do contribuinte que, em data posterior, 02.09.97 (quando aplicável ao caso a Resolução n.º 2.826/97), formule requerimento com vistas à sua manutenção.

À superior consideração.

Em 03 de julho de 2006.

Vanessa Cerqueira Reis de Carvalho
Procuradora-Chefe da Procuradoria Tributária

Sr. Procurador-Geral:

Estou de pleno acordo com as conclusões assentadas pela Procuradora Claudia Freze da Silva no parecer de fls. 392/404, nada havendo a acrescentar à exaustiva argumentação ali apresentada.

Sugiro, pois, a aprovação do referido pronunciamento e a remessa deste processo ao órgão de origem.

Rio de Janeiro, 5 de julho de 2006

Luís Alberto Miranda Garcia de Sousa
Procurador-Assessor

VISTO

De acordo com o parecer nº 10/2006 da Procuradora Claudia Freze da Silva (fls. 392 / 404), chancelando a fls. 424 pela Procuradora-Chefe da Procuradoria Tributária (PG-3), Dra. Vanessa Cerqueira Reis de Carvalho.

Ao Gabinete Civil, para ciência, solicitando a posterior remessa à Secretaria de Estado da Receita.

Rio de Janeiro, 5 de julho de 2006.

FRANCESCO CONTE
Procurador-Geral do Estado