

VISTO

Aprovo o Parecer nº 01/2015-SP, do Procurador do Estado SERGIO PYRRHO, que apreciou minuta de Anteprojeto de Lei, de iniciativa conjunta do Poder Executivo e do Poder Judiciário, destinado a alterar a redação da LC estadual nº 147/2013.

Chancelo, dessa forma, a conclusão de que *“não há vício jurídico na proposta de utilização de parte dos depósitos judiciais pelo Poder Público, desde que assegurada (como está) a imediata recomposição do Fundo de Reserva e, se necessário, das contas de depósitos judiciais que vierem a ter o levantamento de seus saldos autorizados pelo Poder Judiciário”*.

A conclusão jurídica se reforça a partir da informação anexa prestada pela Secretaria de Estado de Fazenda, que demonstra que o saldo de depósitos judiciais não tributários em 31.01.15 é substancialmente maior do que o saldo em 31.01.14, comprovando a evidência empírica de que o saldo global dos depósitos judiciais tem crescido de forma consistente ao longo dos últimos anos, permitindo conciliar a garantia de liquidez dos depositantes, com a concretização dos interesses públicos primários refletidos na aplicação dos recursos pelo Poder Executivo no custeio do RIOPREVIDÊNCIA.

Ao Excelentíssimo Presidente do Tribunal de Justiça. Cópia ao Excelentíssimo Secretário de Estado da Casa Civil.

Rio de Janeiro, 19 de fevereiro de 2015.

LUCIA LÊA GUIMARÃES TAVARES
Procuradora-Geral do Estado

PROCURADORIA TRIBUTÁRIA

Parecer nº 2/2014- LAMGS - Luís Alberto Miranda Garcia de Souza

Processo nº E-04/233.264/2009

- 1.Regime especial de tributação e recolhimento do ICMS (Leis estaduais nº 4.533/05 e nº 5.636/10). Destinatários: apenas os estabelecimentos *industriais*. Problema da caracterização de um estabelecimento como industrial, atacadista ou varejista. Critério da predominância (RICMS/RJ).
- 2.Estabelecimento industrial que, a par de sua atividade principal de industrialização, praticou também operações de revenda de mercadorias (que não foram nele industrializadas). Exame da compatibilidade de tal comportamento com as regras do regime especial. Possibilidade de tais operações, desde que: (i) não tenham como destinatários pessoas que não sejam contribuintes do imposto; e (ii) não descaracterizem a natureza *industrial* do estabelecimento.
3. Nova interpretação fixada no presente processo: a tributação das operações de revenda deve observar o regime normal de apuração do ICMS. Vinculação da Administração ao critério jurídico por ela estabelecido, no passado, em resposta dada a consulta então formulada pelo contribuinte. Modificação, agora, deste critério jurídico. Aplicação do novo critério apenas aos fatos geradores *posteriores* à adoção do novo entendimento (art. 146 do CTN).

Sra. Procuradora-Geral:

1. Adoto como relatório da parte inicial do processo o resumo do caso constante de fls. 287/288, abaixo reproduzido:

A LATAPACK-Ball Embalagens Ltda. - LATAPACK atua na fabricação de embalagens de alumínio e está implantada no Município de Três Rios onde fabrica latas para bebidas. Iniciou suas atividades no Estado em 2009, incentivada pelo tratamento tributário especial estabelecido pela Lei nº 4.533/2005.

Em 2010, a Lei 4.533, autoaplicável, foi substituída pela Lei 5.636/10. Posteriormente, foi editada pela Secretaria de Estado de Fazenda a Portaria SER 22/10, prevendo o enquadramento automático na nova lei das empresas que estivessem enquadradas na lei anterior.

ALATAPACK, no entanto, não obteve o enquadramento automático previsto na referida Portaria, conforme parecer administrativo constante à folha 172 do presente processo.

Na redação de ambas as leis (art. 11 da Lei 5.636/10 e parte do art. 12 da Lei 4.533/05), criadas para incentivar estabelecimentos industriais, consta o seguinte texto: “os benefícios estabelecidos nesta lei não se aplicam a estabelecimento de comércio atacadista ou de comércio varejista”. Trata-se de redação pouco clara, e entendida pela SAF (SEFAZ) como uma restrição ao enquadramento de estabelecimento que efetue operações de revenda, ainda que estas operações ocorram de forma não majoritária.

Desta forma, a LATAPACK não foi enquadrada automaticamente na Lei 5.636/10 porque, além das latas industrializadas no próprio estabelecimento, comercializava também as tampas remetidas por transferência de outras unidades da empresa. As tampas não representavam a maioria do seu faturamento mas, por serem operações de revenda, a LATAPACK não foi considerada estabelecimento industrial para efeito de enquadramento na Lei 5.636/10.

Sendo assim, a empresa solicitou a manifestação da CPPDE para que fosse ratificado o seu enquadramento automático na Lei nº 5.636/2010, conforme previsto na Portaria 22/10 da SEFAZ, item 6.3 da Ata de 24/10/2013 da CPPDE (anexa). Por se tratar de questão de natureza interpretativa da lei, os membros da CPPDE entenderam apropriado o encaminhamento do assunto para manifestação da Procuradoria Geral do Estado.

2. A consulta formulada pela SEDEIS à Procuradoria Geral do Estado tem o objetivo de esclarecer os seguintes pontos: (a) se, à luz do disposto no art. 12 da Lei estadual nº 4.533/05 e no art. 11 da Lei estadual nº 5.636/10, a empresa em questão teria, ou não, direito à fruição do regime especial de tributação e recolhimento do ICMS previsto nas referidas leis; (b) se as operações de *revenda* levadas a efeito por essa empresa teriam o efeito de excluí-la de tal regime especial (sob a consideração de que a prática dessas operações consubstanciaria uma *infração* às regras do regime especial); e (c) *em caso de resposta negativa à questão antecedente*, se essas operações de revenda deveriam ser tributadas pelo regime normal de apuração do ICMS, ou se elas deveriam se sujeitar à aplicação do regime diferenciado estabelecido nas mencionadas leis.

3. O próprio órgão consulente já antecipou o seu ponto de vista, no sentido de que: (i) as vendas poderiam ser praticadas, “desde que inferiores a 50%”, para que o estabelecimento não perca a sua característica de *industrial*; e (ii) as operações de revenda, no entanto, não poderiam utilizar o benefício da lei, ou seja, as respectivas saídas devem ser debitadas normalmente, com o aproveitamento dos créditos referentes às suas entradas (v. fl. 288).

4. No âmbito da Assessoria Jurídica da SEDEIS foram elaborados o pronunciamento de fls. 300/314 e o parecer de fls. 315/326. O primeiro concluiu, em síntese, que o estabelecimento da LATAPACK situado no Município de Três Rios teria, sim, natureza *industrial*, por ser esta a sua atividade preponderante; e, ainda,

que a prática secundária de operações de revenda não constituiria causa para a perda do benefício. A segunda manifestação adotou as mesmas conclusões, acrescentando, porém, que o contribuinte em questão deveria ser obrigado a pagar todo o ICMS incidente sobre as operações de revenda praticadas no passado, calculando-se o imposto segundo o regime normal de apuração, com o acréscimo de “*juros e multa, na forma da legislação tributária estadual*” (fl. 323).

5. Feita essa exposição introdutória, passo a examinar os problemas suscitados no presente processo.

- I -

A Qualificação do Estabelecimento como Industrial

6. Dispõem o art. 12 da Lei estadual nº 4.533/05 e o art. 11 da Lei estadual nº 5.636/10:

Art. 12. Os benefícios estabelecidos nesta Lei não se aplicam à empresa do comércio atacadista, do comércio varejista ou ao estabelecimento industrial que realizar qualquer tipo de operação de saída interna com consumidor final, não contribuente do imposto.

Art. 11. Os benefícios estabelecidos nesta Lei não se aplicam a estabelecimento de comércio atacadista ou de comércio varejista.

7. Ao ver da Secretaria de Fazenda, o estabelecimento da LATAPACK incorreria na vedação do art. 11 da Lei estadual nº 5.636/10, uma vez que está comprovado nos autos que esse estabelecimento praticou operações de revenda de mercadorias (fls. 170/172).

8. Esse entendimento, no entanto, não me parece refletir a melhor interpretação da lei.

9. O benefício fiscal, de fato, se destina apenas aos estabelecimentos industriais; e, conforme explicitado nos dispositivos acima mencionados, ele não se aplica aos estabelecimentos *atacadistas e varejistas*.

10. Ocorre que o critério jurídico definidor do que seja um estabelecimento *industrial, atacadista ou varejista* é dado pela legislação tributária estadual. Logo, o intérprete deve necessariamente considerar o que foi previsto nas normas existentes a respeito do assunto, sob pena de, *não o fazendo*, aplicar defeituosamente o Direito ao caso concreto.

11. Pois bem: tal critério definidor se encontra no art. 3º do Livro XVII do Regulamento do ICMS, conjugado com os arts. 13 e 105 da Resolução SEF nº 2.861/1997, nos quais se lê (grifou-se):

RICMS/RJ (Livro XVII)

Art. 3.º Para os efeitos do disposto neste regulamento, considera-se:

(...)

III - industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoar para o consumo, tais como:

1. a que, exercida sobre a matéria-prima ou produto inteiramente, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

2. a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

3. a que consista na reunião de produtos, peças ou partes de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

4. a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine, apenas, ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou recondicionamento);

5. a que, exercida sobre o produto usado ou partes remanescentes do produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização (renovação ou recondicionamento);

IV - **industrial**, o estabelecimento que realize as operações relacionadas no inciso anterior.

V - **atacadista**, o estabelecimento comercial que, **preponderantemente**, efetue saída de mercadoria destinada à revenda ou à industrialização;

VI - **varejista**, o estabelecimento comercial que, **preponderantemente**, efetue saída de mercadoria destinada a uso ou consumo do próprio destinatário.

Resolução SEF nº 2.861/97:

Art. 13. De acordo com a atividade econômica **predominante** exercida, o estabelecimento será qualificado como:

I - industrial quando realizar operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoar para o consumo ou para o uso como matéria-prima por outro industrial;

II - atacadista quando efetuar operações de revenda de mercadorias de terceiros, de origem agropecuária, extrativa ou industrial, em qualquer nível de processamento (em bruto, beneficiadas, semielaboradas e prontas para uso) e em qualquer quantidade, para varejistas, outros atacadistas e agentes produtores em geral, empresariais, institucionais e profissionais,

ou seja, para pessoas jurídicas, estabelecimentos agropecuários, industriais, comerciais e de serviços, instituições públicas e privadas e profissionais autônomos;

III - varejista quando efetuar operações de venda de mercadorias, novas ou usadas, ao consumidor final, para consumo pessoal ou domiciliar.

(...)

Art. 105. Fica autorizado o titular da unidade de fiscalização do contribuinte a promover alteração de ofício, ainda que mediante acréscimo dos Códigos de Atividade Econômica cadastrados no Sistema de Cadastro de Contribuintes do ICMS - SICAD, inclusive em relação à indicação de sua atividade principal quando for constatada impropriedade no enquadramento ou incorreção.

§ 1º **Considera-se atividade principal aquela que for preponderante em relação às demais exercidas pelo contribuinte, utilizando-se para esse fim os valores de faturamento, total e por atividade, certificados no período dos últimos 12 (doze) meses.**¹

12. Ora, não há controvérsia acerca do fato de que a atividade *industrial* é a *predominante* no estabelecimento de Três Rios. Esta constatação está expressa no parecer técnico de fls. 294/297, no qual se diz:

(...) não nos restam dúvidas [de] que a unidade Latapack-Ball em Três Rios é um estabelecimento industrial, uma vez que predominantemente adquire bobinas de alumínio e as transforma

¹ A Resolução SEF nº 2.861/97 (vigente à época dos fatos tratados neste p.a.) foi recentemente revogada pela Resolução SEFAZ nº 720/14, a qual, em sua Parte II, Anexo I, arts. 9º e 85, reproduziu as mesmas normas acima transcritas. Confira-se (grifou-se):

Art. 9. De acordo com a atividade econômica predominante exercida, o estabelecimento será qualificado como:

I — industrial quando realizar operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoar para o consumo ou para o uso como matéria-prima por outro industrial;

II — atacadista quando efetuar operações de revenda de mercadorias de terceiros, de origem agropecuária, extrativa ou industrial, em qualquer nível de processamento (em bruto, beneficiadas, semi-elaboradas e prontas para uso) e em qualquer quantidade, para varejistas, outros atacadistas e agentes produtores em geral, empresariais, institucionais e profissionais, ou seja, para pessoas jurídicas, estabelecimentos agropecuários, industriais, comerciais e de serviços, instituições públicas e privadas e profissionais autônomos;

III — varejista quando efetuar operações de venda de mercadorias, novas ou usadas, ao consumidor final, para consumo pessoal ou domiciliar.

Art. 85. Fica autorizado o titular da unidade de fiscalização do contribuinte a promover alteração de ofício, ainda que mediante acréscimo dos Códigos de Atividade Econômica cadastrados no SICAD, inclusive em relação à indicação de sua atividade principal quando for constatada impropriedade no enquadramento ou incorreção.

§1º Considera-se atividade principal aquela que for preponderante em relação às demais exercidas pelo contribuinte, utilizando-se para esse fim os valores de faturamento, total e por atividade, verificados no período dos últimos 12 (doze) meses.

em latas, mudando a natureza física de seus produtos.

13. Assim, se o estabelecimento em questão é *industrial*, está cumprido o primeiro requisito para a fruição do benefício das Leis nº 4.533/05 e nº 5.636/10.

— II —

O Critério Da Predominância

14. A decisão da Subsecretaria Adjunta de Fiscalização argumenta, adicionalmente, que o simples fato de o estabelecimento de Três Rios ter praticado *algumas* operações de revenda bastaria para excluí-lo do regime diferenciado. É o que se diz à fl. 171: “*não há de se falar em incorporação automática à Lei 5636/2010 para uma empresa que comprovadamente pratica a atividade de revenda de mercadorias, atividade esta não aceita pela legislação*”.

15. Não me parece, contudo, que a legislação contenha tal proibição, ou, ao menos, que ela a contenha na *extensão* e *severidade* pressupostas pelo órgão fazendário.

16. Com efeito, deve-se ressaltar, em primeiro lugar, que o art. 12 da Lei nº 4.533/05 vedava *apenas* que os estabelecimentos industriais promovessem operações de saída interna para *consumidores finais, não contribuintes do imposto*. E a Lei nº 5.636/10, em dispositivo praticamente idêntico (art. 2º), proibia tão-somente a realização de “*operações de venda interna a consumidor final, não contribuinte do imposto*”.²

17. Ora, em nenhum momento, neste processo, a SEFAZ afirmou que as operações realizadas pela LATAPACK sob o CFOP 5102 seriam destinadas a *consumidores finais, não contribuintes do imposto*.³ Por outro lado, no que concerne às operações realizadas pela LATAPACK sob o CFOP 6102, elas se referem apenas a vendas *interestaduais a contribuintes do imposto*, pelo que não estavam abrangidas pela proibição legal.⁴

18. Vale registrar, ainda em relação às operações sob o CFOP 5102, que a empresa afirmou categoricamente em suas manifestações nestes autos que se tratava apenas de vendas de tampas de alumínio a *contribuintes do imposto*. Segundo

² O texto integral do art. 2º da Lei nº 5.636/10 tem o seguinte teor: “*O contribuinte optante do regime especial de que trata esta Lei não poderá realizar operação de venda interna a consumidor final, não contribuinte do imposto, exceto quando a referida operação for destinada a pessoa jurídica de direito público ou órgão da administração direta, sem personalidade jurídica, e, ainda, a estabelecimento hospitalar ou clínica médica e se tratar de venda de mercadoria destinada ao exercício da atividade fim dos referidos estabelecimentos*”.

³ O Código Fiscal de Operação nº 5102 diz respeito às operações internas de “*venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*”. Segundo o Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970, “*classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento*”.

⁴ Código Fiscal de Operação nº 6102 diz respeito às operações interestaduais de “*venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*”. Já as vendas interestaduais a não contribuintes do imposto estão classificadas sob o CFOP nº 6108, *verbis*: “*venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte*”. Assim, pode-se concluir que o CFOP nº 6102, *a contrario*, se refere apenas às vendas *para contribuintes* (não vedadas pela Lei).

explicou, estas tampas eram fabricadas em outros estabelecimentos da LATAPACK e posteriormente *transferidas* para a unidade de Três Rios. Tal modo de operar se justificaria por razões de conveniência logística de sua atividade econômica, como está narrado à fl. 193, § 44:

(...) as mercadorias objeto das operações com os CFOPs 5.102 e 6.102 são basicamente tampas de alumínio fabricadas pela Recorrente em seus estabelecimentos industriais em outros Estados, uma vez que a fábrica de Três Rios somente produz latas de alumínio (sem tampas). As compras realizadas pelos fabricantes de bebidas, seja cerveja, refrigerante, sucos ou outros, são de latas e tampas, pois um não tem serventia sem o outro. Por uma questão de logística, ao invés de vender determinados produtos fabricados por aqueles estabelecimentos diretamente a seus clientes no Estado do Rio de Janeiro, a Recorrente transfere esses produtos ao estabelecimento de Três Rios para que possa mantê-los em estoque e atender prontamente seus clientes em território fluminense, sem que seja necessário, em cada oportunidade em que a Recorrente for demandada, o transporte específico e ocasional dessas mercadorias para o Estado do Rio de Janeiro (...).

19. E conclui, à fl. 193, § 45, negando peremptoriamente a prática de operações de venda a consumidores finais, não contribuintes do imposto (grifos no original):

Mas, mesmo quando a Recorrente pratica operações previstas nos referidos CFOPs 5.102 e 6.102, o que se verifica é que, até em função dos produtos comercializados - latas e tampas de alumínio para embalar bebidas - os destinatários dos produtos comercializados pela Recorrente são outros estabelecimentos industriais ou comerciais contribuintes do ICMS e não consumidores finais, não contribuintes do imposto.

20. Note-se que essas mesmas alegações já haviam constado da petição de fls. 151/164, *anterior* à decisão da Subsecretaria Adjunta de Fiscalização. Isso não obstante, a autoridade fiscal, ao decidir o caso, não cuidou de as refutar - na realidade, sequer as apreciou.

21. Por outro lado, o Sr. Presidente da Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro aceitou incondicionalmente a veracidade da justificativa apresentada pela empresa em sua manifestação de fls. 287/289; é o que se depreende dos excertos abaixo transcritos:

Desta forma, a LATAPACK não foi enquadrada automaticamente na Lei 5.636/10 porque, além das latas industrializadas no próprio estabelecimento, comercializava também as tampas

remetidas por transferência de outras unidades da empresa. As tampas não representavam a maioria do seu faturamento, mas, por serem operações de revenda, a LATAPACK não foi considerada estabelecimento industrial para efeito de enquadramento na Lei 5.636/10.

(...)

Convém ressaltar, ainda, que a LATAPACK continua utilizando o incentivo na produção de latas, mas no final de 2012 interrompeu as operações de revenda e decidiu fabricar as tampas em Três Rios. Para o novo projeto, apresentou pleito de enquadramento na Lei 5636/10, pleito este, já deferido pela CPPDE.

No projeto de latas, a LATAPACK investiu cerca de R\$ 370 milhões e gerou 150 empregos diretos. No projeto das tampas, o investimento é de R\$ 20 milhões com geração de mais 30 empregos.

22. O parecer técnico de fls. 294/297, elaborado pela CODIN, também acata, como correta, a versão factual apresentada pela empresa.

23. Assim, não há razão para se pôr em dúvida o teor de tais alegações, já que ninguém, ao longo de todo este processo, afirmou o contrário, *i.e.*, que o estabelecimento industrial de Três Rios realizaria vendas a *consumidores finais, não contribuintes do imposto*.

24. Logo, pode-se concluir, *à luz de tais elementos*, que o estabelecimento de Três Rios - ao realizar operações sob os CFOPs 5102 e 6102 - não infringiu a vedação específica à prática de operações de revenda a *consumidores finais, não contribuintes do imposto*, constante do art. 12 da Lei nº 4.533/05 e do art. 2º da Lei nº 5.636/10.

25. Resta examinar, contudo, se o simples fato de o estabelecimento ter realizado *uma certa quantidade* de “revendas” - independentemente de ser, ou não, o destinatário consumidor final ou contribuinte do imposto - seria suficiente para excluí-lo do regime especial de apuração do ICMS. Como se viu, esta tese também é adotada pela Subsecretaria Adjunta de Fiscalização no pronunciamento de fls. 170/171 e na decisão de fl. 172, pois ali igualmente se considerou que a realização de tais operações, *pouco importando em que quantidade*, já caracterizaria o exercício de uma atividade própria de atacadista, o que por si só bastaria para inexoravelmente acarretar a perda do benefício.

26. Sucede que, analisando-se os textos das Leis nº 4.533/05 e nº 5.636/10, deles não se extrai qualquer interdição absoluta à realização de operações não industriais pelos estabelecimentos destinatários do regime diferenciado (exceto a proibição já mencionada, referente às vendas para *consumidores finais, não contribuintes do imposto*).

27. As referidas leis, é certo, se destinam apenas aos estabelecimentos *industriais*; mas, como já se viu acima (art. 3º do Livro XVII do RICMS/RJ c/c arts. 13 e 105 da Res. SEF nº 2.861/97), o que define e qualifica um estabelecimento

é a natureza de sua atividade *preponderante*. Assim, nada impede que um estabelecimento industrial realize, **em pequena proporção**, operações de revenda de mercadorias que ele não produziu. Isso porque, segundo a sistemática consagrada na legislação tributária estadual, um estabelecimento *industrial* não se transmuta em estabelecimento *atacadista* apenas por realizar, *secundariamente*, operações de revenda de mercadorias.

28. Daí se segue que só haveria infração ao regime da Lei nº 5.636/10 se as atividades *não industriais* (operações de revenda) fossem preponderantes no estabelecimento de Três Rios. Porque, aí sim, o estabelecimento deixaria de se qualificar como *industrial*, e passaria a ter o caráter de *atacadista*.

29. Dizer que a qualificação de um estabelecimento é decorrência de sua atividade *preponderante*, no entanto, ainda não esgota o problema hermenêutico. Requer-se, adicionalmente, uma explicitação do conceito de *preponderância*, aplicável neste específico contexto normativo.

30. Neste processo administrativo, foram aventadas duas formas de mensuração da atividade preponderante. O consultante, à fl. 288, sugere um critério objetivo: as vendas poderiam ser praticadas, desde que não representassem mais de 50% do volume econômico das operações do estabelecimento. Já o parecer da AJUR/SEDEIS, à fl. 319, desaconselha a adoção de um critério “*ião matemático*”, por entender que “*não se trata apenas de observar o valor econômico das operações, mas também (...) a sua frequência e importância para a atividade econômica desenvolvida pela empresa*” (fls. 319/320). Em consequência, conclui que tal aferição deveria ser feita “*em cada caso concreto pelos órgãos técnicos que apoiam a CPPDE em suas decisões*”.

31. O critério objetivo (“*matemático*”) me parece ser juridicamente mais adequado, por duas razões.

32. A primeira delas reside no fato de que o critério objetivo encontra apoio em normas positivas da legislação tributária, ao contrário do que ocorre com o critério casuístico e subjetivo, o qual, *se adotado*, sujeitaria a decisão sobre o direito do contribuinte à fruição do benefício a critérios não referidos a nenhuma norma jurídica (e, logo, a critérios muito menos sindicáveis, *comparativamente*).

33. De fato, o Regulamento do ICMS (RJ) prevê expressamente, no art. 3º de seu Livro XVII, que um estabelecimento só será considerado *atacadista* se as atividades de venda no atacado forem *preponderantes*, o que até do ponto de vista semântico só pode querer significar que elas devem “superar” as demais atividades do estabelecimento. O mesmo vale para a caracterização dos estabelecimentos *varejistas*: só será assim considerado aquele em que as atividades de venda a varejo “superem” as demais (= “preponderem” sobre as demais).

34. Mas “superar” *como? Sob que aspecto*, especificamente? Tal complementação de sentido é fornecida pelo § 1º do art. 105 da Resolução SEF nº 2.861/97 (vigente à época dos fatos):

§ 1º Considera-se atividade principal aquela que for preponderante em relação às demais exercidas pelo contribuinte, **utilizando-se para esse fim os valores de faturamento, total e por atividade, verificados no período dos últimos 12 (doze) meses.**
(grifou-se)

35. O aspecto decisivo para mensurar-se a predominância, por conseguinte, é o do faturamento gerado pela atividade no período dos últimos 12 meses.

36. Como na hipótese dos autos não se cogita de que o estabelecimento da LATAPACK de Três Rios tenha realizado operações de varejo (a imputação feita na decisão de fl. 172, terceiro parágrafo, é a de que ali se realizaram “operações de natureza atacadista”) me limitarei a considerar, doravante, as operações de atacado. (Até porque, a realização de operações no varejo incidiria na *vedação específica* de vendas a consumidores finais, não contribuintes do imposto.)

37. Assim, tendo presente esses dois tipos de estabelecimentos, o *atacadista* e o *industrial*, será necessário, para fins de fruição do benefício da Lei nº 5.636/10, que as operações *industriais* preponderem sobre as operações *atacadistas*, isto é, as operações de venda dos produtos industrializados no estabelecimento devem gerar, por si sós, um faturamento, considerados os últimos 12 meses, *superior* à soma do faturamento das atividades atacadistas. Vale dizer: se as atividades atacadistas geraram um faturamento de R\$ 1 milhão nos últimos 12 meses, o faturamento das atividades industriais deverá ser de pelo menos R\$1.000.001,00.

38. Numa breve digressão, creio ser perfeitamente lícita a adoção de um *outro* critério de preponderância, por lei ou por ato infralegal⁵ (caso a Administração repute o atual critério inconveniente). Por exemplo, um critério mais exigente, que imponha que pelo menos 70% do faturamento seja oriundo da atividade industrial; ou, quiçá, um critério que considere outros tipos de grandezas mensuráveis, que não o faturamento. Mas, por ora, o critério da preponderância baseado no faturamento da atividade industrial nos últimos 12 meses é o único parâmetro passível de ser extraído da legislação tributária. É com ele, portanto, que a Administração deve trabalhar.

39. A segunda razão para preferir-se o critério objetivo é a maior segurança jurídica que dele decorre. Neste particular, peço vênias para discordar da sugestão posta à fl. 319, no parecer da AJUR/SEDEIS, no sentido de que a preponderância das operações de revenda deveria ser investigada em cada caso concreto, à luz de sua “*dimensão econômica, frequência e importância*”.

40. Inicialmente, não vejo diferença relevante entre os critérios de “*dimensão econômica*” e “*importância*”. A *importância* de um determinado tipo de operação praticado por um estabelecimento, presumo, será sempre uma consequência, mais ou

⁵ A definição por lei é sempre preferível, pois dá maior segurança jurídica. A lei poderia, inclusive, fixar faixas de percentuais de faturamento exigíveis (para fins de fruição do benefício) e delegar à autoridade administrativa o poder de especificar qual é o percentual aplicável por meio de ato infralegal. Com isso se evitaria o engessamento da legislação. Em qualquer hipótese, o ato infralegal teria que ser um Decreto, para evitar controvérsias a respeito de sua compatibilidade com o Regulamento do ICMS.

menos direta, da sua *dimensão econômica*. A *frequência*, a seu turno, é um critério que nem sempre se mostrará adequado, na medida em que as operações de atacado podem ser, por circunstâncias específicas de uma dada atividade, muito mais *frequentes* (mais numerosas) do que as atividades de venda dos produtos industrializados e, a despeito disso, não representarem, v.g., nem 3% do faturamento do estabelecimento.

41. Por outro lado - e este é, a meu ver, o aspecto mais importante -, deixar esta decisão para o órgão técnico, mas não lhe fornecer nenhum parâmetro minimamente objetivo, quantificável, pré-dado, é algo em grande medida incompatível com o princípio da segurança jurídica, e seu corolário da **previsibilidade do Direito**.

42. Como os empresários poderiam planejar as suas atividades, se eles não teriam meios de saber de antemão qual será o parâmetro objetivo aplicável, do qual decorrerá, decisivamente, o deferimento ou a vedação à fruição do regime diferenciado de apuração do ICMS?

43. E mais: como o órgão técnico manipularia tais conceitos (“*dimensão econômica, frequência e importância*”), se não houvesse algum tipo de parametrização prévia que lhe servisse de norte para a definição da medida aceitável de operações de revenda? O risco de arbitrariedades (até mesmo involuntárias) seria enorme, sabido que a adoção de critérios de decisão elásticos e vagos é a porta de entrada pela qual costumam se insinuar as discriminações injustas.

44. Assim, considerando-se ser incontrolável, nestes autos, que as operações de venda de produtos industrializados preponderam sobre as demais operações⁶, é de se concluir que não houve violação à Lei nº 5.636/10, razão pela qual tem a empresa o direito de permanecer usufruindo do regime diferenciado de apuração do ICMS.

- III -

A Possibilidade Do Regime Misto

45. Assentada a compatibilidade, em tese, da prática de operações de revenda com o regime da Lei nº 5.636/10, resta examinar se a tributação de tais operações se daria em conformidade com o regime normal de apuração do ICMS ou se, diferentemente, ser-lhes-ia aplicável a sistemática especial prevista nesta Lei, consistente na aplicação da alíquota de 2% sobre o faturamento, sem direito a créditos.

46. Neste aspecto, tanto o pronunciamento do Sr. Presidente da CPPDE (fls. 287/289) quanto as manifestações da AJUR/SEDEIS (fls. 300/314 e 315/326) são concordes em que as operações de revenda devem ser tributadas de acordo com o regime normal de apuração do ICMS, mediante o confronto de débitos e créditos escriturais.

47. Estou de acordo com tal entendimento, já que, de fato, a Lei nº 5.636/10 visou beneficiar *diretamente* apenas as atividades *industriais*, e não o comércio atacadista. Ora, se a intenção da Lei era a de incentivar especificamente a atividade

⁶ No parecer técnico da CODIN, à fl. 296, foi afirmado o caráter preponderante da atividade de industrialização: “*O fato da empresa ter revendido tampas em alguns meses, chegando a valores de até 40% do seu faturamento (conforme dados constantes do processo), ainda não a descaracteriza como estabelecimento industrial, uma vez que essa operação não é predominante em relação a todas as atividades da empresa. Observa-se, ainda, que em vários meses não houve revenda*”.

industrial, não faria sentido conferir tratamento favorecido também às operações de simples revenda de produtos que não foram industrializados no estabelecimento titular do benefício.

48. Superada tal questão, resta examinar *a partir de quando* se aplicaria o regime normal de apuração às operações de vendas praticadas pelo estabelecimento de Três Rios, bem como se haveria a incidência de juros moratórios e multa. No parecer da AJUR/SEDEIS foi sustentado o seguinte ponto de vista acerca desse ponto (fl. 323):

Sob o prisma jurídico, o que é indiscutível é que a Latapack não poderia se valer do regime especial da Lei 4.533 ou da Lei 5.636 em relação às operações comerciais de revenda de tampa. Assim, a Latapack deve recolher tributos sobre as operações de revenda sem o benefício da Lei 5.636. A isso devem ser acrescentados juros e multa na forma da legislação tributária estadual, tudo a ser devidamente apurado pela SEFAZ.

49. Há de se observar, em primeiro lugar, que o tema não parece ser tão “*indiscutível*” assim. Na realidade, sob o argumento de que as citadas leis não previram a possibilidade de um *regime misto*, os órgãos da SEFAZ reiteradas vezes negaram - de forma direta ou como premissa implícita - que quaisquer espécies de operação pudessem gerar direito a crédito; ou, o que é o outro lado da mesma moeda, que as operações de revenda (CFOPS 5102 e 6102) pudessem ser excluídas da base de cálculo do *faturamento*.

50. Em particular, na resposta à consulta formulada pela empresa em 26 de agosto de 2009, foi dito expressamente pela Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias, da Superintendência de Tributação, que as operações de revenda (CFOPS 5102 e 6102) deveriam ser tributadas à alíquota de 2%, sem direito a crédito escritural. Confira-se (negritos acrescentados):

Consulta (fl. 104):

1) Visto que a empresa efetua e/ou efetuará diversas aquisições de produtos, e mercadorias e serviços durante a fase de implantação e operação do empreendimento, principalmente classificados nos códigos fiscais de operações e prestações - CFOPs 1101, 1102, 1111, 1113, 1116, 1118, 1120, 1122, 1124, 1125, 1151, 1252, 1352, 1551, 1552, 1908, 1909, 1917, 1925, 1949, 2101, 2102, 2111, 2113, 2116, 2117, 2118, 2120, 2122, 2124, 2125, 2151, 2152, 2252, 2352, 2551, 2552, 2908, 2909, 2917, 2925, 2949, 3101, 3102, 3127, 3352, 3551 deve a empresa efetuar o estorno dos créditos referentes a aquisição através destes CFOPs?

2) Visto que a empresa efetua e/ou efetuará diversas saídas de produtos, mercadorias e serviços durante a fase de implantação e operação do empreendimento, principalmente classificados nos códigos fiscais de operações e prestações - CFOPs 5101, 5102, 5105, 5109, 5110, 5111, 5112, 5113, 5114, 5116, 5117,

5119, 5120, 5124, 5151, 5152, 5501, 5502, 5503, 55551, 5552, 5554, 5555, 5901, 5902, 5903, 5905, 5906, 5907, 5908, 5909, 5910, 5911, 5912, 5913, 5914, 5915, 5917, 5918, 5924, 5925, 5949, 6101, 6102, 6105, 6109, 6110, 6111, 6112, 6113, 6114, 6116, 6117, 6119, 6120, 6124, 6151, 6152, 6501, 6502, 6503, 6551, 6552, 6554, 6555, 6901, 6902, 6903, 6905, 6906, 6907, 6908, 6909, 6910, 6911, 6912, 6913, 6914, 6915, 6917, 6918, 6924, 6925, 6949, 7111, 7112, 7112, 7127, 7501, 7551 deve a empresa calcular o valor do ICMS a pagar de 2% (dois por cento) sobre o total das referidas saídas?

Resposta (fl. 107):

1) De acordo com o artigo 4º da Lei nº 4.533/05, **fica vedado o aproveitamento de qualquer crédito do ICMS. Portanto, a entrada de mercadorias classificadas em todos os CFOP não darão à consulente o direito a créditos de ICMS.**

2) De acordo com o § 2º do artigo 4º da Lei nº 4.533/05 com a exceção dos CFOP 7101, 7102, 7127, 7501 e 7551, **todos os demais CFOP relacionados na pergunta devem ser considerados para o cálculo da receita bruta**, descontadas as entradas classificadas nos CFOP 1201, 2201, 3201, 1202, 2202, 3202, 1203, 2203, 3203, 1204, 2204, 2208, 1209, 2209 e 3211. A consulente deve observar ainda o disposto no artigo 12 da Lei nº 4.533/05, que assim dispõe:

“Art. 12 - Os benefícios estabelecidos nesta Lei não se aplicam à empresa do comércio atacadista, do comércio varejista ou ao estabelecimento industrial que realizem qualquer tipo de operação de saída interna com consumidor final, não contribuinte do imposto”.

51. Ora, a resposta a esta consulta afirma, de forma precisa e específica, que **todos** os CFOPs indicados na segunda pergunta - entre os quais estão os CFOPs 5102 e 6102, relativos à revenda - devem ser considerados na apuração da base de cálculo do imposto sob o regime diferenciado da Lei (faturamento), sob a alíquota de 2% (dois por cento).

52. E esclarece ainda, de forma igualmente categórica, que nenhum dos CFOPs mencionados na primeira pergunta daria direito a créditos escriturais.

53. A parte final da resposta à pergunta nº 2 (“*A consulente deve observar ainda o disposto no artigo 12 da Lei nº 4.533/05...*”) é vazia de conteúdo, uma vez que a simples afirmação isolada de que alguém “*deve observar*” um determinado dispositivo legal não basta, via de regra, para se saber qual é a conduta *especificamente* exigível daquela pessoa. É que, comportando o dispositivo legal em comento mais de uma leitura *em tese* possível, duas pessoas que o interpretam de forma divergente e até incompatível podem, não obstante, convergir na opinião de que estão, ambas, criteriosamente *observando a vedação nele contida*. No caso dos autos, em particular, a mera remissão ao texto do art. 12 da Lei 4.533/05 é ostensivamente insuficiente, como o comprovam todas as controvérsias suscitadas neste p.a. em tomo da correta

intelecção desta norma. Por isso, aliás, é que a lei há de ser sempre *interpretada*: para que o intérprete traduza e reformule, com as suas palavras, o enunciado do texto legislativo, vinculando-o à situação sob exame e declarando conclusivamente qual é, segundo o Direito, o específico conteúdo de dever-ser atribuível àquela pessoa concretamente considerada. Daí por que o contribuinte-consultante, na hipótese dos autos, poderia perfeitamente entender - como aliás foi o caso - que estava, sim, observando o art. 12 da Lei 4.533/05 (com o que, de resto, também concordaram as manifestações da CPPDE e da AJUR/SEDEIS neste p.a.).

54. Assim, diante de tal resposta (fl. 107), a empresa não poderia ter outra conduta que não a de tributar as operações de revenda (CFOPs 5102 e 6102) pela alíquota de 2%, sem créditos escriturais. Se não o fizesse, seria punida pela Administração, nos termos do art. 161 do Decreto estadual nº 2.473/79 (Regulamento do processo administrativo tributário), *verbis*:

Art. 161. O não cumprimento da resposta definitiva sujeitará o consultante às penalidades cabíveis, mediante a lavratura de auto de infração.

55. Outra consequência da resposta de fl. 107 (já reproduzida no § 50, acima) é a de atrair a incidência da norma protetiva do art. 146 do Código Tributário Nacional, segundo a qual é vedada a modificação *retroativa* dos critérios jurídicos do lançamento:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

56. Comentando tal dispositivo legal, Ricardo Lobo Torres enfatiza a sua específica aplicabilidade a hipóteses (como a dos autos) de mudança do entendimento fixado no passado em resposta a consulta formulada pelo contribuinte:

Os critérios jurídicos utilizados para o lançamento pela Administração são inalteráveis com relação a um mesmo sujeito passivo, ainda que haja modificação na jurisprudência administrativa ou judicial. Esse princípio, estampado no art. 146 do CTN, emana da segurança dos direitos individuais e da proteção da confiança do contribuinte. **Aplica-se principalmente nos casos de consulta sobre a existência da relação tributária**: se a Administração firmar determinado ponto de vista, favorável ao contribuinte, não poderá depois, nem mesmo em virtude de decisões administrativas ou judiciais, voltar atrás para exigir daquele contribuinte beneficiado o imposto devido por fatos pretéritos; **apenas os fatos futuros ficarão sujeitos ao novo critério jurídico (...)**.⁷

57. Ricardo Lodi, no mesmo passo; sustenta a aplicabilidade do art. 146 do CTN às modificações da interpretação fixada em consulta:

Embora o referido dispositivo legal [art. 146 do CTN] se refira apenas à irreversibilidade do lançamento já efetuado, a tutela da segurança do contribuinte não depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados (...). **Assim, a proteção aplica-se também aos processos de consulta**, aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.⁸

58. No mesmo sentido a lição de Valdir de Oliveira Rocha:

A consulta fiscal é apresentada para obter decisão vinculante da Administração. **Esse efeito vinculante produzido pela resposta à consulta é a certeza dada pela Administração para a dúvida apresentada pelo interessado**. Essa certeza confere segurança jurídica ao consultante, que, procedendo, na situação de fato, conforme a decisão dada pela Administração, **põe-se a salvo de exigências que não as apontadas na resposta (...)**

A definitividade da resposta não significa imodificabilidade, portanto. **A modificação da resposta, no entanto, só opera para o futuro.**⁹

59. Pode-se concluir, por conseguinte, que a superveniente modificação da interpretação legal fixada em 13-10-2009 na resposta de fls. 106/108 (cópia) só se aplicará aos fatos geradores ocorridos posteriormente à ciência dada ao contribuinte da alteração daquele entendimento por parte da Administração. *Até o momento da ciência da alteração do entendimento*, a LATAPACK tinha o direito, oponível ao Fisco, de recolher o ICMS incidente sobre as operações de revenda (praticadas pelo estabelecimento de Três Rios) pela alíquota de 2%, sem créditos escriturais.

60. Examinando os autos, percebe-se que o Fisco apresentou um novo ponto de vista na manifestação produzida pela Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias em 29-9-2012 (fls. 273/275, cópia), em resposta à consulta formulada pela empresa em 29-8-2012 (fls. 268/272, cópia). Nesta resposta, contudo, o órgão fazendário não disse que as operações de revenda (CFOPs 5102 e 6102) deveriam ser tributadas pelo regime normal de apuração do ICMS. Antes, o que a Coordenação de

⁸ "A proteção da confiança legítima do contribuinte", in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 145, p. 102-103 (grifou-se).

⁹ *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 95 e 97 (grifou-se).

⁷ *Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 278 (grifou-se).

Consultas Jurídico-Tributárias afirmou, naquela oportunidade - fazendo-o, aí sim, com toda a clareza e objetividade necessárias -, foi que as operações de revenda estavam terminantemente proibidas, por serem incompatíveis com o regime da Lei nº 5.636/10.

61. Com efeito, tendo a empresa indagado, às fls. 268/272 (cópia), se a orientação fornecida anteriormente sob a vigência da Lei 4.533/05 se mantinha inalterada já agora sob a égide da Lei 5.636/10, a Coordenação de Consultas respondeu-lhe o seguinte (grifou-se):

Preliminarmente, faz-se necessário observar que a **Lei nº 5.636/10 foi editada com o objetivo de se criar uma “política de recuperação industrial regionalizada”**, conforme consta de sua ementa.

Nos termos de seu artigo 11, os benefícios estabelecidos na lei não se aplicam a estabelecimento de comércio atacadista ou de comércio varejista, sendo vedada, ainda, a venda, em operação interna, a consumidor final, não contribuinte do imposto (...).

O artigo 3º do Livro XVII do Regulamento do ICMS (RICMS/00), aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000, traz as seguintes definições:

..... [transcreve o RICMS/RJ]

Dessa forma, para que o contribuinte seja enquadrado no regime especial de tributação de que trata a Lei nº 5.636/10 deve obrigatoriamente exercer as atividades de industrialização, mediante a realização de qualquer uma das operações descritas nos itens 1.1 a 1.5 acima [do RICMS/RJ]

É vedado, ainda, que o contribuinte exerça atividade atacadista ou varejista, confoime estabelecido nos itens 3 e 4. (...)

Atendidas todas as condições impostas nos artigos da Lei nº 5.636/2010, seu artigo 3º determina que o contribuinte deverá, em substituição à sistemática normal de apuração prevista nos artigos 32 a 38 da Lei 2.657/96, calcular o imposto devido a cada período mediante a aplicação do percentual de 2% sobre o valor das operações de saídas por transferência e por venda, deduzidas as devoluções, vedado o aproveitamento de qualquer crédito fiscal.

62. No momento em que se deu ciência desta resposta ao contribuinte, ele ficou sabendo apenas que, ao ver da *Administração*, não poderia mais praticar operações de revenda em seu estabelecimento de Três Rios¹⁰. Mas não se disse, ali, que as operações de revenda deveriam ser tributadas de acordo com o regime normal

¹⁰ A empresa afirma, à fl. 226, que deixou de praticar as operações de revenda a partir do momento em que foi cientificada da resposta a esta segunda consulta: “Embora a resposta da 2ª consulta dada em Novembro de 2012, não tenha expressamente mudado o entendimento da consulta anterior, a Latapack resolveu interromper as operações de revenda das tampas, e tomou a decisão de investir R\$ 20MM e gerar mais 30 empregos para produzir também as tampas de alumínio da unidade de Três Rios”.

de apuração do imposto, até porque tal afirmação seria logicamente incompatível com a premissa de que tais operações eram vedadas.

63. Ocorre, porém, que a exegese da Lei nº 5.636/10 sustentada na resposta de fls. 273/275 é precisamente a interpretação que agora - a partir da manifestação do Sr. Presidente da CPPDE, secundada pelos pareceres da AJUR/SEDEIS - está sendo reexaminada e alterada. Pois aqui, nestes autos, se está firmando o entendimento de que, à luz da Lei nº 5.636/10, o estabelecimento de Três Rios, *ao contrário do que se afirmara na resposta de fls. 273/275*, não estava proibido de realizar operações de revenda, desde que em caráter secundário e não destinadas a consumidores finais, não contribuintes do imposto.

64. Desse modo, não seria razoável situar na reposta de fls. 273/275 a mudança de entendimento da Administração, para fins de aplicação da regra do art. 146 do CTN. De fato, a alteração de entendimento havida ali não fixou qualquer critério para a apuração do ICMS sobre as operações de revenda (antes, reputou-as ilícitas).

65. A fixação interpretativa do novo critério para a apuração do imposto sobre as operações de revenda está sendo feita *aqui e agora*, nos autos do presente processo administrativo.

66. Logo, por força do art. 146 do CTN, o contribuinte não poderá ser obrigado a aplicar este novo critério de forma retroativa, relativamente a fatos geradores passados. Tal critério valerá *pro futuro*, a partir do momento em que a empresa for intimada da decisão final deste processo (como tal considerada a eventual aprovação do presente parecer pela Procuradora Geral do Estado). E, por ser assim, tampouco há de se cogitar de pagamento *de juro moratórios* ou de multa, os quais não são exigíveis na hipótese dos autos - já que nem mesmo o *principal* é devido.

* * *

67. Isto posto, são as seguintes as conclusões do presente parecer:

(a) - um estabelecimento se define como *industrial, atacadista ou varejista* de acordo com as normas constantes do art. 3º do Regulamento do ICMS (RJ) e dos arts. 13 e 105 da Resolução SEF nº 2.861/97 (esta última revogada pela Resolução SEFAZ nº 720/14, cujos arts. 9º e 85 dispõem de maneira substancialmente idêntica sobre o assunto);

(b) - o estabelecimento da LATAPACK, situado no Município de Três Rios, tem natureza *industrial*;

(c) - as Leis nº 4.533/05 e nº 5.636/10 não contêm vedação absoluta à prática de operações de revenda (operações de natureza atacadista) por parte dos estabelecimentos industriais que se beneficiam do regime diferenciado nelas disciplinado;

(d) - no particular, a única vedação absoluta que se extrai das referidas leis (art. 12 da Lei nº 4.533/05 e art. 2º da Lei nº 5.636/10) é a de realização de operações *internas* para *consumidores finais, não contribuintes do imposto*;

(e) - não há nos autos nenhuma evidência de que as operações

realizadas pelo estabelecimento da LATAPACK sob os CFOPs 5102 e 6102 teriam sido operações *internas* destinadas a *consumidores finais, não contribuintes do imposto*; ao contrário, há a afirmação categórica, por parte da empresa, de que tais operações tinham por destinatários exclusivamente outros estabelecimentos industriais ou comerciais, contribuintes do imposto e não consumidores finais; e há, ainda, a manifestação do Sr. Presidente da CPPDE e o parecer técnico da CODIN que aceitam, sem qualquer ressalva, a veracidade de tais alegações;

(f) - a prática de operações internas de revenda para outros contribuintes do imposto (não consumidores finais) não é vedada pelas Leis nº 4.533/05 e nº 5.636/10, desde que tais operações de revenda não sejam *preponderantes* no estabelecimento industrial que as promove;

(g) - o critério de preponderância pode ser extraído do §1º do art. 105 da Resolução SEF nº 2.861/97 (vigente à época dos fatos); assim, aplicando-se tal critério à hipótese sob exame, conclui-se que a atividade *industrial* será preponderante se as operações de venda dos produtos industrializados no estabelecimento gerar um faturamento superior, a cada período de 12 meses, ao faturamento advindo das demais operações de atacado (revendas) realizadas pelo mesmo estabelecimento;

(h) - as operações de revenda praticadas pelo estabelecimento de Três Rios devem ser tributadas de acordo com as regras do regime normal de apuração do ICMS, mediante o confronto de débitos e créditos escriturais;

(i) - por força do art. 146 do CTN, esta orientação (a da alínea "h", acima) só poderá ser aplicada aos *fatos geradores futuros*, que vierem a ocorrer após a ciência, dada ao contribuinte, da decisão final deste processo administrativo (como tal se considerando o visto da Procuradora Geral do Estado que eventualmente aprovar este pronunciamento).

É o que submeto à consideração de V.Exa.

Rio de Janeiro, 2 de junho de 2014.

LUÍS ALBERTO MIRANDA GARCIA DE SOUZA
Procurador-Assistente

VISTO

Senhora Procuradora-Geral,

Estou de acordo com o Parecer nº 02/2014 — LAMGS, elaborado pelo ilustre Procurador Assistente desta Procuradoria Luís Alberto Miranda Garcia de Sousa que conferindo interpretação jurídica dispositivos das leis (RJ) 4.533/05¹¹ e 5.636/10¹², deixou claro que não é incompatível com o regime especial de tributação do ICMS previsto nas referidas leis estaduais, a realização pelo **estabelecimento industrial** de operações de revenda de mercadorias **desde que**: (i) estas operações não tenham como destinatários não contribuintes do imposto e (ii) não descaracterizem a natureza industrial do estabelecimento, sendo este o caso concreto da empresa LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA.

No entanto, considerando que o regime tributário diferenciado de apuração do ICMS, previsto nas Leis 4.533/05 e 5.636/10 é dirigido à indústria, ou seja, aplica-se exclusivamente às saídas decorrentes da **atividade de industrialização**, o estabelecimento optante do regime especial que eventualmente realize como atividade econômica secundária¹³ de revenda de mercadorias destinada a contribuinte do imposto, para não sofrer as sanções do art. 9º, I da Lei 5.636/10¹⁴, deverá apurar o ICMS sobre estas operações pelo regime normal (débito x crédito).

¹¹ Lei 4.533/05:

Art. 1º Ficam concedidos aos estabelecimentos industriais instalados ou que venham a se instalar nos municípios de Aperabé, Bom Jardim, Bom Jesus do Itabapoana, Cambuci, Campos dos Goytacazes, Cantagalo, Carapebus, Cardoso Moreira, Carmo, Conceição de Macabu, Cordeiro, Duas Barras, Italva, Itaocara, Itaperuna, Laje do Muriaé, Macuco, Miracema, Natividade, Paraíba do Sul, Porciuncula, Quissamã, São Fidélis, Santa Maria Madalena, Santo Antônio de Pádua, São Francisco do Itabapoana, São João da Barra, São José de Ubá, São Sebastião do Alto, São José do Vale do Rio Preto, Saquarema, Sapucaia, Sumidouro, Trajano de Moraes, Três Rios, Valença e Varre-Sai, o seguinte tratamento tributário: (NR)

*Nova redação dada pela Lei 5229/2008.

Art. 12 - Os benefícios estabelecidos nesta Lei não se aplicam à empresa do comércio atacadista, do comércio varejista ou ao estabelecimento industrial que realizar qualquer tipo de operação de saída interna com consumidor final, não contribuinte do imposto.

¹² Lei 5.636/10:

Art. 1º Fica concedido, em caráter opcional, aos estabelecimentos industriais regime especial de tributação e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, nos termos e condições estabelecidas nos artigos desta Lei.

Art. 2º O contribuinte optante do regime especial de que trata esta Lei **não poderá realizar operação de venda interna a consumidor final não contribuinte do imposto**, exceto quando a referida operação for destinada a pessoa jurídica de direito público ou órgão da administração direta, sem personalidade jurídica, e, ainda, a estabelecimento hospitalar ou clínica médica e se tratar de venda de mercadoria destinada ao exercício da atividade fim dos referidos estabelecimentos.

Art. 11. Os benefícios estabelecidos nesta Lei **não se aplicam a estabelecimento de comércio atacadista ou de comércio varejista**.

¹³ Atividade econômica que se contrapõe a atividade predominante ou principal do contribuinte, tal como definido pela legislação estadual.

¹⁴ Art. 9º Perderá o direito ao tratamento tributário previsto nesta Lei, com consequente restauração da sistemática normal da cobrança de imposto e a imediata devolução aos cofres públicos estaduais de todos os valores não recolhidos decorrentes da sistemática de cobrança, acrescidos de juros e correção monetária o contribuinte:

I - que apresentar qualquer irregularidade, durante a fruição dos benefícios desta Lei, assim entendida, aquela reconhecida em decisão administrativa irrecorrível, com relação ao cumprimento das condições nela estabelecidas;

Por fim, uma vez que a interpretação jurídica firmada no parecer vai de encontro ao estabelecido nas respostas da SEFAZ às consultas formuladas pelo contribuinte LATAPACK (fls. 107 e 273/275), especialmente a de fls. 107, que orientou a empresa a recolher o ICMS, sobre as notas fiscais com CFOP 5102 e 6102 (operações de revenda) com carga de 2%, sem direito a crédito, é irrefutável a incidência na hipótese do art. 146 do CTN, o que implica na aplicação dos “novos critérios jurídicos” aos fatos geradores ocorridos em data posterior da ciência do contribuinte da decisão final deste processo.

À superior consideração.

Rio de Janeiro, 05 de junho de 2014.

CLAUDIA FREZE DA SILVA
Procuradora-Chefe da Procuradoria Tributária

VISTO

APROVO o parecer nº2/2014-LAMGS (fls. 330/353) da lavra do Procurador do Estado LUÍS ALBERTO MIRANDA GARCIA DE SOUSA, chancelado às fls. 354/356 pela Procuradora-Chefe CLAUDIA FREZE DA SILVA, no sentido de que as Leis nº 4.533/05 e nº 5.636/10 não contêm vedação absoluta à prática de operações de revenda por parte dos estabelecimentos industriais que se beneficiam do regime diferenciado nelas disciplinado.

Contudo, tais operações não podem ter como destinatários não contribuintes do imposto (art. 12 da Lei nº 4.533/05 e art. 2º da Lei nº 5.636/10), nem tampouco podem descaracterizar a natureza industrial do estabelecimento que as promove, sendo esse o caso concreto da LATAPACK, em relação a qual, os fatos documentados nos autos demonstram que as operações de revenda por ela realizadas não teriam importado em infração legal.

Por outro lado, o estabelecimento optante do regime especial que eventualmente realize atividade econômica secundária de revenda de mercadorias destinadas a contribuinte do imposto, como no caso do estabelecimento de Três Rios da LATAPACK, deve apurar o ICMS sobre estas operações pelo regime normal; eis que o regime tributário diferenciado de apuração de ICMS previsto nas leis indicadas é dirigido à indústria, ou seja, às saídas decorrentes da atividade de industrialização. Todavia, uma vez que a interpretação jurídica ora firmada vai de encontro ao estabelecido nas respostas da SEFAZ às consultas formuladas pela contribuinte, incide na espécie a previsão contida no art. 146 do CTN, que implica na aplicação dos “novos critérios jurídicos” aos fatos geradores ocorridos em data posterior à ciência do contribuinte da decisão final deste processo.

À ASJUR DA SEDEIS, com urgência.

Rio de Janeiro, 11 de junho de 2014.

Sérgio Pyrrho
Subprocurador-Geral do Estado

PROCURADORIA DE PESSOAL

Parecer nº 01/2015 - AJPCA- Antonio Joaquim Pires e Albuquerque

Processo Administrativo nº E-03/021/681/13

Requerimento Administrativo de Contagem Retroativa de Tempo de Serviço. Impossibilidade de Contagem Ficta de Tempo de Serviço, ainda que a Demora Na Investidura do Servidor tenha sido Ocasional por Atraso do Estado em Cumprir Determinação Judicial Objeto de Intimação Pessoal.

Excelentíssima Senhora Procuradora-Geral do Estado

I – Relatório

Extraí-se dos documentos acostados aos autos, em especial da sentença a fls. 41 e do acórdão a fls. 44, que o Requerente ingressou com demanda judicial em face do Estado, para que lhe fossem concedidos 20 pontos na prova de títulos do concurso que prestou para o cargo de Agente Socioeducativo do Departamento Geral de Ações Socioeducativas - DEGASE, de forma a permitir sua respectiva participação no estágio experimental (processo nº 2003.001.048130-2, que tramitou perante a 5ª Vara de Fazenda Pública da Capital).

O pleito foi julgado procedente, na forma do v. acórdão proferido pela 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, quando do julgamento da apelação nº2004.001.20505.

Com o trânsito em julgado dessa decisão, intimou-se o Estado, em 9 de setembro de 2005, a proceder à “matricula” do autor no cargo e, em razão do não cumprimento dessa determinação, realizou-se nova intimação em 15 de fevereiro de 2008 (fls. 15 v, e 16).

Nesse ínterim, mais precisamente em 30 de novembro de 2005, foi expedida pela Procuradoria Geral do Estado a competente orientação de cumprimento do julgado (Ofício nº 247/05 — EZ, a fls. 52), a qual, contudo, **somente veio a ser cumprida dois anos e cinco meses depois**, com a convocação do Requerente em 18 de fevereiro de 2008 (fls.17).

Com base nesses fatos, o Requerente “*requer retroagir tempo de posse e exercício para 23/08/2005, conforme ofício 1856/05/OF, 5ª Vara de Fazenda Pública*” (fls. 03 e 15).

II - Precedentes da Procuradoria Geral do Estado

Em consulta ao setor de documentação, foram localizados alguns Pareceres que tratavam do tema relativo à contagem retroativa do tempo de serviço, a saber: PPCM nº 07/2006, FBM/PG-4 nº 01/2011 e PPCM 01/14, este último, inclusive, alterando o entendimento anteriormente sedimentado nesta Casa, por meio do Parecer 02/10 TPML, para reputar que, em razão da simétrica evolução jurisprudencial