

*Ementa – ICMS – Substituição Tributária – Base de Cálculo Princípio da Reserva Legal – Margem de Lucro – Critérios de Fixação Consulta Fiscal – Efeitos em Relação à Administração.*

Senhor Procurador-Geral do Estado,

Atendendo solicitação de Vossa Excelência, venho através do presente apresentar minhas considerações acerca da matéria em discussão no presente processo, com a finalidade de solucionar a controvérsia, cujo desfecho, *data venia*, demanda um posicionamento definitivo quanto ao **critério jurídico** que determinava a legislação tributária para fixação da base de cálculo a ser utilizada nas operações com cervejas e refrigerantes, sob regime de substituição tributária, isto antes da edição da Lei Complementar nº 87/96.

Friso que a questão será por mim apreciada no que diz respeito à sua disciplina jurídica antes da edição da Lei Complementar nº 87/96, porquanto a consulta de fls.02/05 do processo nº E-04/245.673/97 expressamente se refere a essa situação jurídica, fato esse incontestável diante dos termos de sua frase final, *in verbis*:

*“Por fim, é de se salientar que essas margens já não são mais reconhecidas pela lei complementar nº 87/96, que em seu parágrafo único do artigo 8º determinou a apuração através de pesquisa.”*

Assim, a fim de espantar qualquer dúvida sobre minha análise do caso concreto, quero ponderar que as **minhas observações ficarão adstritas aos termos da consulta formulada às fls. 02/05 dos autos, descabendo, em conseqüência, qualquer análise do caso à luz das normas da Lei Complementar nº 87/96**, visto que o próprio contribuinte fixou os **limites materiais e temporais de sua dúvida às fls. 02 dos autos (consulta)**.

Quero deixar clara essa minha posição, visto que durante o curso do procedimento administrativo inúmeras questões de direito e de fato foram ventiladas e debatidas sem que tivessem elas qualquer ligação com a matéria exposta na consulta formulada pelo órgão de classe requerente.

O instituto da consulta em Direito Tributário constitui, como entende doutrina majoritária, verdadeira emanção do direito de petição, garantia essa prevista no artigo 5º, inciso XXXIV, da CF/88 e tem por finalidade, como asseveram **GILBERTO DE ULHOA CANTO** e **RUY BARBOSA NOGUEIRA**<sup>1</sup>, o esclarecimento

<sup>1</sup> Gilberto Ulhoa Canto, “Consulta ao Fisco”, *in* Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, de J.M.Carvalho Santos, vol.XII, p.94. Ruy Barbosa Nogueira, Direito Tributário Aplicado e Comparado, vol. I, 2ª edição, Rio de Janeiro, 1977, p.207.

de dúvida do contribuinte, com o objetivo de prevenir litígio e, em consequência, evitar a prática de atos ilegítimos que venham a causar dano ao contribuinte.

Como de acordo com o artigo 132 da CF/88 c/c artigo 176 da CE/89, cabe à Procuradoria Geral do Estado o exercício da atividade jurídico-consultiva no Estado do Rio de Janeiro, bem como exercer a supervisão dos serviços jurídicos da Administração, procurarei colocar nos devidos termos a matéria em discussão.

Preliminarmente, apesar de não concordar com suas conclusões, pelos motivos já expostos, adoto o parecer do Procurador **GUSTAVO AMARAL MARTINS**, constante às fls. 105/117, no que diz respeito à descrição das questões de fato envolvidas no caso concreto, permitindo-me concordar com o ilustre colega no que se relaciona à **moderna forma de abordagem das questões jurídicas** – entendidas essas como pontos controvertidos de direito –, sob o prisma de que mister se faz efetuar seu enquadramento no sistema ao qual elas se inserem e não só no que diz respeito à sua aplicabilidade a determinada situação de fato, descurando-se de seus elementos nucleares.

Com efeito, para se resolver a questão trazida à discussão, o Procurador **GUSTAVO AMARAL MARTINS** bem delineou o significado da substituição tributária no ICMS em face dos seus aspectos que são similares aos do regime normal de apuração desse imposto, porém o estimado colega, no que tange à análise das operações anteriores à promulgação da Lei Complementar nº 87/96, deixou de observar que a matéria, no que diz respeito às operações interestaduais era tratada pelo Protocolo ICMS 11/91 e, quanto às operações internas, pela Lei estadual nº 846, de 30.05.1985, não obstante o Protocolo citado determinar em sua Cláusula décima primeira o seguinte:

*“Cláusula décima primeira – as unidades da Federação signatárias adotarão o regime da substituição tributária, também nas operações internas com as mercadorias de que trata esse protocolo, observados os mesmos percentuais e prazo de recolhimento do imposto retido.”*

Assim, *data venia*, o sistema normativo a ser interpretado para resolver a questão jurídica suscitada na consulta prescinde de qualquer indagação no tocante ao sentido das normas contidas na Lei Complementar nº 87/96 e da eficácia da decisão proferida, em caráter cautelar, na **ADIn 1.851-4**, visto que trata de fatos ocorridos anteriormente à edição dessas normas.

Portanto, prejudicadas estão, com a devida vênia, questões levantadas pela minha querida amiga e antecessora, Procuradora **VANILDA FÁTIMA MAIOLINE HIN**, às fls. 140/144, porquanto tais indagações seriam pertinentes à solução da temática posta em discussão se a consulta versasse sobre operações posteriores à promulgação da Lei Complementar nº 87/96, visto que, como se verá, a fixação da margem de lucro antes da edição desse ato normativo se fazia através de atos normativos editados pelo CONFAZ, no que concerne às operações interestaduais

enquadradas no sistema de substituição tributária e pela lei estadual quanto às operações internas.

Louve-se o fato de que a então Procuradora-Chefe situou bem a controvérsia, no plano jurídico e legislativo, porém, nas indagações formuladas às fls. 143, *data venia*, incidiu no equívoco das manifestações que trataram a controvérsia como se fosse um caso concreto da Rio de Janeiro Refrescos, o que, *data venia*, foge ao âmbito da consulta formulada e que gerou o presente processo administrativo.

Por sinal, quero destacar que não vislumbro interesse, no que diz respeito à decisão a ser proferida neste processo, quanto aos aspectos fáticos abordados pelos colegas que me antecederam, visto que o que a consulente quis esclarecer é o seguinte: se, à luz da legislação em vigor, seria possível a existência de margens de lucro diferenciadas, visto que as operações sujeitas ao regime da substituição tributária poderiam:

a – ter como substituído o varejista, nos casos em que a venda se realizara diretamente da fabricante;

b – ter como substituídos o distribuidor e o varejista, nos casos em que a venda da fabricante ao varejista se realizara com a intermediação do distribuidor.

*Data venia*, à luz do que dispõe o artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional, não consigo conceber como se possa buscar fora do texto legal a base de cálculo de um tributo, isto porque a matéria submete-se ao princípio da reserva legal.

Assim, com as devidas vênicas aos colegas que me antecederam no trato da matéria, indagações relativas à forma como se determinou, determina ou determinará a margem de lucro nas operações submetidas ao regime da substituição tributária constitui matéria de fato, a ser apreciada em relação a cada produto tributado e em momento anterior ao de sua fixação pelo ato normativo correspondente desse elemento componente da base de cálculo.

Nesse ponto, permito-me tecer algumas considerações sobre a base de cálculo do ICMS devido nas operações submetidas ao regime da substituição tributária.

Sobre o fundamento e o sentido da instituição do regime da substituição tributária, reporto-me ao voto do Ministro **ILMAR GALVÃO**, no RE 213.396-5/SP:

*“Trata-se de regime que, como visto, atende as necessidades da política tributária, sendo insubsistentes por outro lado, como demonstrado, as razões jurídicas com que o contribuinte substituído, no caso pretende fundamentar a sua irrisignação que, desse modo não tem condições de subsistir.”*

*Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subsequentes, como é o caso dos autos convém às partes envolvidas na operação tributada: ao Fisco, por simplificar o trabalho da fiscalização, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de*

veículos existentes no país, à montadora por permitir um controle do preço final pelo qual seus produtos são entregues ao consumidor final, preço esse de ordinário sugerido pelo revendedor, por exonerá-lo de toda a preocupação de ordem tributária, desobrigado que fica do recolhimento do ICMS sobre os veículos comercializados; e, por fim, ao consumidor por dar-lhe a certeza de que o preço pago corresponde ao recomendado pelo fabricante.

Trata-se de regime que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso de veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão ocorrer excessos de tributação, de resto facilmente reembolsáveis, por via de simples lançamento do respectivo crédito (cf. art.10, da LC 87/91).”

Apesar dessas considerações, não se pode olvidar que o regime da substituição tributária submete-se ao princípio da reserva legal quanto aos aspectos nucleares das operações que envolve, máxime a base de cálculo, que constitui o aspecto quantitativo da hipótese de incidência.

Quanto à base de cálculo do ICMS no período que compreende a consulta, permito-me transcrever parte de trabalho da lavra do Procurador-Assessor **JOÃO GUILHERME SAUER**, consistente em contestação à ação, sob rito ordinário nº 249/91, da 6ª Vara da Fazenda Pública, de autoria da Associação Brasileira dos Concessionários Mercedes-Benz. Confira-se:

“No que concerne à base de cálculo do ICM (ou ICMS), nas hipóteses de substituição tributária, assim dispuseram as citadas normas complementares:

“Dec.-lei nº 406/68, com a redação da lei complementar nº 44, de 1983

“Art. 2º (.....)

§ 9º – Quando for atribuída a condição de responsável, ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

a – O valor da operação promovida pelo responsável acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;

b – o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10 Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea “a” do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6 do art. nº 23 da Constituição Federal.”

#### Convênio ICM Nº 66/88

“Art. 17 – Na hipótese do inciso II do artigo 25, a base de cálculo do imposto é o preço máximo, ou único, de venda do contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade, competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de percentual de margem de lucro fixado na legislação”.

De outra parte, a lei estadual do Rio de Janeiro, contemplou às minúcias, a substituição tributária em questão, tanto no que se refere à hipótese de sua ocorrência e à indicação do sujeito passivo, como quanto à base de cálculo do tributo incidente, como segue:

#### LEI Nº 846, DE 30 DE MAIO DE 1985

“Dispõe sobre substituição tributária em operações sujeitas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e dá outras providências.

Art. 1º – Na saída das mercadorias relacionadas no anexo, fica atribuída ao estabelecimento industrial, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade de retenção e recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias relativo às operações subseqüentes realizadas por estabelecimento distribuidor, atacadista ou varejista.

(.....)

Art. 4º – O Poder Executivo, nos casos previstos em convênio ou protocolo, pode atribuir ao estabelecimento industrial, distribuidor ou atacadista, localizado em outra unidade da Federação, o encargo da retenção e do recolhimento do imposto relativo às operações subseqüentes realizadas em território fluminense.

Art. 5º – O imposto retido pelo contribuinte substituto será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação do próprio remetente.

Art. 6º- No caso de não haver preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, o imposto retido pelo contribuinte substituto é calculado da seguinte maneira:

I – ao montante formado pelo preço praticado pelo industrial nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete, e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao destinatário, será adicionada à parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual correspondente à mercadoria relacionada em anexo.

II – aplicar-se-á a alíquota vigente nas operações internas sobre o resultado obtido consoante o inciso anterior;

III – do valor encontrado no inciso II será deduzido o imposto devido pela operação do próprio industrial.

Parágrafo único – O valor inicial para o cálculo mencionado no inciso I será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista:

I – quando o industrial não realizar operações diretamente com o comércio varejista;

II – nos casos de cerveja, chope, refrigerantes e produtos correlatos;

III – na hipótese prevista no artigo 3º, inciso III”.

**‘ANEXO A QUE SE REFERE A LEI Nº 846, DE 30.05.85  
MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA\***

Nº Ordem	Mercadorias	Margem de Lucro
1	Cigarro, charuto, cigarrilha, fumo e artigos correlatos	preço marcado, ou na sua falta 30%
2	Cerveja, chope, refrigerante, extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerantes em máquinas (“post mix”), “pré-mix”, água mineral e demais produtos classificados nas posições 22.01.02.00 e 22.02 da tabela do IPI	
	a) litro	50%
	b) garrafa, lata e outros inferiores a 1.000 ml	70%
	c) “post-mix”, “pré-mix”, barril e outros “	115%
	(...)	

\* Ver modelo

Releve-se, por oportuno, que a Lei estadual nº 1.423, de 27.01.89, em seu artigo 31, declarou expressamente a vigência da Lei estadual nº 846, de 30.05.85.

Assim, no período a que se refere a consulta formulada, a legislação aplicável era, no Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 846, com as alterações que lhe foram feitas pela Lei nº 1.423/89.

E, sob esse enfoque, **totalmente procedentes as argumentações expendidas pela Consulente em sua manifestação de fls. 153/175, porquanto nesse período inexistia previsão legal de aplicação de margem de lucro de 140% (cento e quarenta por cento) para as operações internas de vendas de cervejas e refrigerantes, submetidas ao regime de substituição tributária.**

*Data venia*, impossível a aplicação das disposições do Protocolo ICMS nº 11/91 às operações internas, como quis fazer entender o parecer de fls. 28/30, porquanto a parecerista ignorou completamente a existência das disposições contidas na Lei nº 846/85, alterada pela Lei estadual nº 1.423/89.

Alega a parecerista que o referido protocolo e suas alterações foram incorporados à legislação tributária pela Resolução SEF nº 1.911/91. Contudo, esse entendimento fere princípios basilares aplicáveis ao Direito Tributário, que são o princípio da reserva da lei, que não só compreende a necessária observância de lei formal para fixação de base de cálculo de tributos, como o princípio de que uma lei somente pode ser alterada ou revogada por instrumento normativo de igual hierarquia ou superior.

Imaginar que uma Resolução expedida por Secretário de Estado possa substituir, no ordenamento jurídico, uma lei formal e materialmente aprovada pela Assembléia Legislativa e sancionada pelo Poder Executivo, constitui flagrante violação ao princípio da segurança jurídica, que deve presidir as relações jurídicas entre a Administração Pública e seus administrados.

Aliás, segurança jurídica essa expressamente descurada pelo fato de, entre a primeira decisão e a que a cancelou e substituiu, ou seja, a decisão de fls. 28/30, ter permeado prazo de 1 (um) ano, fato esse que também merecerá minha atenção, *a posteriori*, nesse pronunciamento.

Ao discorrer sobre o **princípio da reserva legal**, em sua clássica obra “Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”, **ALBERTO XAVIER** correlaciona o princípio da legalidade nos quadros do Estado de Direito, como um critério de realização de justiça, mas no mesmo passo à idéia de segurança jurídica, destacando que o Direito Tributário é, de todos os ramos do direito, aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade, posto que o princípio da legalidade se configura como uma reserva de lei formal.

Ora, uma resolução não se enquadra no critério de lei formal, assim, equivocada a decisão de fls. 28/31, principalmente, quando irradia efeitos da resolução editada ao ordenamento jurídico inferior.

Aliás, o equívoco da decisão reside na própria interpretação da cláusula décima primeira do Protocolo ICMS Nº 11/91, que possui a seguinte dicção:

*“Cláusula décima primeira – As unidades da Federação signatárias adotarão o regime da substituição tributária também nas operações internas com as mercadorias de que trata esse protocolo, observados os mesmos percentuais e prazo de recolhimento do imposto retido.”*

Primeiramente, cabe-me destacar a manifesta inconstitucionalidade do dispositivo em questão, no entendimento exposto na resposta à consulta de fls. 28/31, visto que, no que diz respeito à substituição tributária em operações internas, a competência tributária dos Estados da Federação é exercida nos termos da Constituição Federal e não pode ser restringida por decisão do CONFAZ, cuja competência está delimitada pelos dispositivos constantes na Constituição Federal e Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual Constituição.

Entender que órgão como o CONFAZ possa editar norma em conflito com legislação estadual existente sobre o mesmo tema e principalmente relativa a operações internas é atribuir-lhe competência que não possui e incidir em inconstitucionalidade formal absoluta.

Porém entendo que a cláusula décima primeira do Protocolo ICMS Nº 11/91 somente pode ser compreendida como uma diretriz, uma recomendação aos Estados Membros, não se lhe podendo atribuir a força normativa que lhe deu o parecer de fls. 28/30.

E, por descuidar da observância da legalidade estrita, no que diz respeito à matéria de fato, a manifestação de fls.28/30 incidiu, no meu entender, em ilegalidade flagrante ao estabelecer que os dados apresentados pelo contribuinte estariam incorretos.

Com o devido respeito aos órgãos da SEFCON, em matéria de determinação de custos de distribuição não há nada lógico ou aferível pela intuição ou juízo de valor do emitente.

O custo de distribuição de um produto dependerá sempre da apuração dos elementos de fato a ele relativos, sendo que, na hipótese, parece-me que, até a edição da Lei Complementar nº 87/96, Lei estadual nº 2.657/96 e Resolução SEF nº 2.910/98, nenhum procedimento existiu no sentido de se apurar a margem de lucro nas operações internas em questão, quer se trate de venda direta do fabricante ao varejista, quer se trate de venda através de distribuidor autorizado e, no silêncio da Administração, supõe-se que os custos são os mesmos, visto que não se pode admitir que a fabricante, ao distribuir diretamente seu produto, não tivesse nenhuma despesa operacional com essa atividade.

Admito que pode até ser possível que o custo da distribuição direta do produto seja menor que o da distribuição através de intermediários, mas esse fato não pode ser inferido, pressuposto pela Administração, a quem cabe fixar a margem de lucro que compõe a base de cálculo do ICMS, na substituição tributária, diga-se, por

relevante, através de procedimento em contraditório do qual participe o contribuinte.

Aliás, friso mais uma vez que a questão virou um “*imbroglio*” porque foram aplicadas a situações jurídicas anteriores à Lei Complementar nº 87/86, critérios jurídicos que somente foram através dela expressamente estabelecidos, daí a decisão de fls. 28/30 referir-se a legislação posterior ao período de que trata a consulta, como as Resoluções 2.910/98 e 3.000/99, cujas disposições aplicam-se a fatos geradores posteriores às suas edições.

Ainda que considere juridicamente solucionada a questão, sob o ponto de vista da legislação aplicável ao caso, não posso deixar de destacar que a base de cálculo do ICMS na substituição tributária, no que concerne ao seu resultado final, ou seja, após a aplicação dos critérios fixados na lei tributária, será sempre o preço de venda ao consumidor final. Assim, somente podem sofrer variação os elementos econômicos aplicáveis à sua apuração e, se esses elementos são de natureza econômica e financeira, ou seja, dependentes do mercado, não podem ter o caráter lógico que lhes atribui a decisão de fls. 28/30.

Contudo, como a competência desta Procuradoria Geral do Estado limita-se à apreciação jurídica da controvérsia, a questão dos elementos variáveis que compõem a base de cálculo da substituição tributária deixa de ser examinada, até porque, consoante exposto anteriormente, a consulta formulada está adstrita a período anterior à Lei estadual nº 2.657/96, ou seja, quando vigorava sobre o tema, ou seja, sobre as operações internas, a Lei nº 846/85 e suas alterações previstas na Lei nº 1.423/89 e para as operações interestaduais, o Protocolo ICMS nº 11/91.

Também deixo de me manifestar quanto às questões de direito e de fato levantadas pela Consulente em sua manifestação de fls.154/175, por entender nela constarem afirmações e ponderações que também fogem ao âmbito material da consulta que gerou o presente processo e que em sede adequada poderão vir a ser debatidas e dirimidas. Aliás, adentrar em tais considerações seria eternizar o dito “*imbroglio*” criado neste processo.

Assim, Senhor Procurador-Geral, entendo deva se considerar como não aplicável às operações internas de venda direta a estabelecimentos varejistas feitas pelas empresas afiliadas à Consulente a margem de lucro de 140% (cento e quarenta por cento), por ausência de previsão legal nesse sentido no Estado do Rio de Janeiro, no período objeto da consulta, aplicando-se ao caso o disposto na Lei nº 846/85 e suas alterações.

Apesar de entender estar a questão solucionada sob o prisma da legislação em vigor neste Estado, não posso deixar de ponderar que, no Estado de São Paulo, idêntico entendimento foi expresso em consulta de interesse da **SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS LTDA**, cuja cópia anexo ao presente e do qual extraio o seguinte trecho:

*“O dispositivo citado pela consulente (artigo 273) cuida de estabelecer margens de comercialização para determinação de base de cálculo da substituição tributária, em caso de inexistência do preço máximo único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente.*

*O inciso I do artigo fixa os percentuais a serem aplicados sobre o preço praticado pelo fabricante, entendendo-se, então, que em tais percentuais já se incluem as margem de comercialização praticadas pelo distribuidor e pelo varejista.*

*Por outro lado, o parágrafo único do mesmo artigo permite que a formação da base de cálculo da substituição tributária seja efetuada a partir do preço praticado pelo distribuidor, prevendo, neste caso, o percentual a ser nele agregado, o qual, evidentemente, corresponde à margem de comercialização praticada pelo varejista.*

*Como no caso em tela, o fabricante distribui os seus próprios produtos diretamente ao comércio varejista, é de se supor que, por consequência, também mantenha estrutura, e correspondentes custos, de distribuição.*

*Tal fato força a conclusão de que se aplica a esse fabricante o disposto no parágrafo único do artigo 273, do Regulamento do ICMS, relativamente à determinação da base de cálculo de substituição tributária.”*

Como se vê, a resposta à consulta pelo Estado de São Paulo se revela em consonância com a primeira resposta à consulta apresentada pela Fazenda e com decisões carreadas aos autos pela Consulente. Atento para o fato de que, apesar dessas decisões, assim como a relativa à resposta à consulta de fls.28/30, terem se plasmado em raciocínios simplistas e lógicos, ou seja, de que, se o fabricante distribui diretamente, tem ele os mesmos custos do distribuidor, se apoiavam em textos legais.

Enfim, essas decisões se basearam nos dispositivos legais vigentes à época em que as consultas foram respondidas e, salvo melhor juízo, esse critério é mais seguro e confiável do que aquele que, em decorrência de fatos e legislação posteriores, infere que a distribuição poderia ter um custo diverso e inferior ao do distribuidor, se realizada pelo fabricante.

Aliás, não posso deixar de consignar que a decisão de fls. 28/30, além de se basear em legislação inaplicável ao período ao qual se refere a consulta, não trouxe nenhum elemento econômico-financeiro que pudesse descaracterizar as alegações da Consulente de que a margem de lucro aplicável ao distribuidor seria adequada na hipótese dessa distribuição se efetuar diretamente pelo fabricante, visto que inexistente outro critério para aferir esses custos.

Aliás, sirvo-me do fato ocorrido no presente processo, ou seja, à circunstância de que a Consulente ficou sem ser intimada do resultado da primeira resposta à sua

consulta por mais de 1 (um) ano, para alertar que tais fatos propiciam situações jurídicas passíveis também de questionamento por parte do administrado.

Apesar de a questão não ser abordada pela doutrina pátria, não posso deixar de consignar que o silêncio da Administração pode gerar consequências positivas e negativas. Nesse sentido, reporto-me às lições de **GABRIEL GARCÍA DE ENTERRÍA**, em sua clássica **CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO**, volume I, pág.383 e, no presente caso, não posso deixar de entender que a primeira resposta produziu efeitos jurídicos para a Administração, ainda que dela não tenha sido intimada a Consulente. Isto porque todos os atos administrativos possuem seus requisitos de validade tal como os atos jurídicos em geral e, ainda que não eficazes em face de terceiros, possuem eficácia para a Administração.

Portanto, a orientação decorrente da primeira consulta, a meu juízo, deveria ter sua eficácia respeitada para a Administração, posto que baseada em interpretação emanada por ela mesma para determinado caso concreto.

Assim, nova orientação, se cabível – no que não se amolda o caso concreto – somente poderia produzir efeitos a partir da data da prolação do novo entendimento pela autoridade fazendária e mediante decisão fundamentada e que se baseasse em fatos novos, visto que o artigo 146, do CTN, como assevera **RUY BARBOSA NOGUEIRA**<sup>2</sup>, não permite retroatividade da alteração da orientação ou critério jurídico dado ao contribuinte pela autoridade, pois seria não só uma deslealdade, mas ilegalidade.

Aliás, cabe ressaltar que a resposta à consulta vincula a Administração e não o Consulente, posto poder ele se insurgir na esfera judicial ao entendimento apresentado pelo Fisco. Assim, como se manifestam **GILBERTO ULHOA CANTO**, **HELLY LOPES MEIRELLES** e **ANTONIO DA SILVA CABRAL** citados por **VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA**<sup>3</sup>, o efeito vinculante da Administração produz efeito preclusivo e irretroatável para o Fisco-Administração. Assim, não vejo como destituir desse efeito uma decisão proferida em janeiro de 1998 e que tenha sido objeto de modificação somente em fevereiro de 1999.

Com o devido respeito aos que pensam em contrário, entendo que o silêncio da Administração produziu efeitos positivos para a Consulente, posto que a sua não intimação da decisão de fls. 22/25, por prazo superior aos normais de notificação do contribuinte, produziu em seu favor o direito de que seja respeitado o seu conteúdo material, visto que o posteriormente emitido lhe é mais gravoso.

Por outro lado, a falta de comunicação do teor da decisão ao Recorrente não retira do ato administrativo em questão os atributos da publicidade, transparência e motivação dos atos administrativos, que, se não foram obedecidos na hipótese para

2 RUY BARBOSA NOGUEIRA, Consulta e Direito Autorizado, Direito Tributário Atual, vol.6, p. 1.567

3 WALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, Consulta Fiscal, Editora Dialética, p.95

o administrado, o foram para a Administração, descabendo atribuir ao administrado qualquer responsabilidade pela sua ocorrência.

Assim, sirvo-me do presente para recomendar, genericamente, que a Secretaria de Estado de Fazenda e Controle providencie, de imediato, a intimação dos interessados quando da apresentação de resposta às consultas que lhes são formuladas, a fim de obviar problemas jurídicos tais como o ocorrido no presente procedimento.

Em consequência do exposto, recomendo a devolução do presente à **Secretaria de Fazenda e Controle**, a fim de que sejam aplicadas à Consulta formulada as ponderações da presente manifestação, ou seja, restabelecida a decisão de fls. 22/25 e anulada a decisão de fls. 28/31, acrescendo-se à primeira decisão os fundamentos jurídicos expressos neste parecer que não conflitam com o decidido, mas, sim, o complementam, recomendando sejam praticados todos os atos necessários à aplicação da decisão restaurada aos casos concretos que nela se enquadrem e que ainda se encontrem pendentes de decisão na esfera administrativa.

À consideração de V. Ex.<sup>a</sup>

Rio de Janeiro, 23 de outubro de 2000

**Vera Lúcia Kirdeiko**  
Procuradora-Chefe da Procuradoria Tributária

### VISTO

Aprovo o Parecer nº 02/2000 – VLK, subscrito pela Procuradora-Chefe da Procuradoria Tributária VERA LÚCIA KIRDEIKO (fls. 179/205)

Ao Gabinete Civil, para ciência, e posterior remessa à Secretaria de Estado de Fazenda e Controle Geral.

Em 24 de outubro de 2000

**Francesco Conte**  
Procurador-Geral do Estado

Ref. proc. nº E-04/245.673/97