



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10925.003204/2008-90
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.037 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2016
Matéria PIS/Pasep - Auto de Infração
Recorrente FIORELO PEGORARO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 01/12/2003

PIS/PASEP. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE ATACADISTA DE CIGARROS.

Até 30/04/2004, antes da vigência da Lei nº 10.865/2004, o comerciante atacadista de cigarros estava obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto, conforme menção expressa no Decreto nº 4.524/2002. Somente a partir de 1º de maio de 2004, a substituição tributária inerente aos comerciantes de cigarros alcança o comerciante atacadista, que estava obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Proferiu sustentação oral pela Recorrente o Dr. Thiago Carvalho Ribeiro, OAB/SC 33.167.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão nº 07-29.600, da 4ª Turma da DRJ em Florianópolis - SC (fls. 340/346 do processo eletrônico), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação formalizada pela Recorrente em processo de auto de infração por falta/insuficiência das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), incidentes sobre receitas sobre vendas de tabacos referente ao mês de dezembro de 2003.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata o presente processo de auto de infração por falta/insuficiência das Contribuições para o Programa de Integração Social no mês de 12/2003, no valor de R\$ 15.699,24.

A empresa deixou de oferecer à tributação as receitas com as vendas de tabaco no período em questão, por orientação dos fabricantes, visto que constaria das notas fiscais de produto a inscrição "Pis/Cofins recolhidos exclusivamente pelo fabricante" (fl. 161).

Segundo o Relatório de Atividade Fiscal, consoante entendimento da RFB, construído com base na Solução de Consulta Cosit nº. 15, definiu-se que o sistema de substituição do PIS e da Cofins aplica-se aos atacadistas a partir de 01/05/2004. Este entendimento teria sido amplamente difundido pelo art. 4º. do Decreto nº. 4.524/2002 e pela Solução de Consulta nº. 511/2004.

Na impugnação, a contribuinte alega que os fabricantes de cigarros são responsáveis tributários pelo recolhimento do valor dos tributos de toda a cadeia revendedora (atacadista ou varejista).

Segundo a interessada, no art. 3º. da Lei Complementar nº. 70/91 não existia menção expressa sobre a inclusão ou exclusão dos comerciantes atacadistas e dos distribuidores da substituição tributária. As contribuições eram recolhidas antecipadamente pelos fabricantes, através da aplicação da base de cálculo extraída do preço de venda ao consumidor final, razão pela qual os comerciantes atacadistas sempre agiram de modo a considerar que as vendas realizadas de mercadorias – tabacos – estariam abrangidas pela regra da substituição tributária.

Entende que a lógica da substituição tributária leva à conclusão de que a redação da Lei Complementar nº. 70/1991 e da Lei nº.

9.715/1998 poderiam ser interpretadas de forma a incluir toda a cadeia de comercialização de cigarros (do fabricante até o varejista, incluindo o distribuidor).

Argumenta que a controvérsia acerca da tributação das vendas de cigarros, pelos comerciantes atacadistas e distribuidores ganhou novo questionamento com a edição da Lei nº. 10.865/2004, que veio a determinar expressamente que o contido no art. 3º. Da Lei Complementar nº. 70/91, no art. 5º. da Lei nº. 9.715/98 e no art. 53 da Lei nº. 9.532/97 alcançam as empresas comerciais atacadistas de cigarros.

Conclui que o referido comando legal insculpido no art. 29 da Lei nº. 110.865/2004 é mera e literalmente interpretativo, e, como tal, aplica-se ao ato ou fato pretérito, nos termos do art. 106, I do Código Tributário Nacional (CTN). Alega que, se assim não fosse, não reportar-se-ia aos comandos contidos nas Leis nº. 70/91, 9.715/98 e 9.532/97, e, sim, criaria, a partir de sua edição – Lei nº. 10.865/04 – a substituição tributária para os distribuidores e atacadistas.

Por fim, requer o cancelamento do lançamento da contribuições, por estarem estas abrangidas pelos comandos da substituição tributária.

É o relatório.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação apresentada, sob os argumentos sintetizados na Ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 01/12/2003

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Até a vigência da Lei nº 10.865/2004, o comerciante atacadista de cigarros estava obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto, conforme expresso no Decreto nº 4.524/2002. Somente a partir de 1º de maio de 2004, a substituição tributária da Cofins relativa a venda de cigarros pelo importador e fabricante desse produto passou a alcançar também o comerciante atacadista.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A ciência da decisão que indeferiu o pedido da Recorrente ocorreu em 24/01/2013 (fl. 351). Inconformada, a mesma apresentou, em 20/02/2013, o Recurso Voluntário (fls. 353/362), onde se insurge contra o indeferimento de seu pleito, considerando em síntese os seguintes argumentos:

(i) que não pode a Recorrente concordar com a exação que ora lhe é imputada, haja vista a legislação de regência, que a contribuição ao PIS é indevida no período de 12/2003 para todas as vendas realizadas, eis que pela substituição tributária, os fabricantes

de cigarros são responsáveis tributários pelo recolhimento do valor dos tributos de toda a cadeia revendedora (atacadista ou varejista), mediante a aplicação de cálculos percentuais sobre o valor do preço final para as vendas das mercadorias ao consumidor;

(ii) que nos termos da Lei nº 9.715/98 (PIS/PASEP), os fabricantes de cigarros passaram a ser contribuintes substitutos tributários dos comerciantes varejistas, tendo que a base de cálculo para o tributo leva em consideração o preço de venda em toda a cadeia de circulação de mercadoria, que vai desde o fabricante até o consumidor final do produto.

O art. 5º da Lei ns. 9.715/98, referente ao PIS/PASEP, assim dispõe:

Art. 5º. A contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço fixado para a venda do produto no varejo, multiplicado por um vírgula trinta e oito. Parágrafo único. O Poder Executivo poderá alterar o coeficiente a que se refere este artigo.

De acordo com esse dispositivo, não existia menção expressa sobre a inclusão ou exclusão dos comerciantes atacadistas e dos distribuidores da substituição tributária;

(iii) que a controvérsia acerca da tributação das vendas de cigarros, pelos comerciantes atacadistas e distribuidores, ganhou novo questionamento com a edição da Lei nº. 10.865/2004, que veio a determinar expressamente que o contido no art. 39, da Lei Complementar nº. 70/91, no art. 59. da Lei nº. 9.715/98 e no art. 53, da Lei nº. 9.532/97, alcançam as empresas comerciais atacadistas de cigarros;

(iv) no art. 29, da Lei nº 10.865/2004, é regra claramente interpretativa. Se não o fosse, não reportar-se-ia aos comandos contidos nas Leis 70/91, 9.715/98 e 9.532/97, e sim, criaria, a partir da edição dela, a substituição tributária para os distribuidores e comerciantes atacadistas. Esse entendimento, aliás, já vem sendo acatado pelos Tribunais, os quais inclusive mencionam que é ilegal a vedação contida no art. 49, parágrafo único, do Decreto nº 4.525/02, ou seja, assegurando ao comerciante atacadista integrar a cadeia de substituição tributária nas vendas de cigarros.

Ao final, requer que seu recurso seja conhecido e provido e assim CANCELADA a decisão proferida pela DRJ/FNS, garantindo à Recorrente a inexigibilidade da Contribuições ao PIS no período de 12/2003, eis que estas contribuições estão abrangidas pelos comandos da substituição tributária do fabricante ou importador de cigarros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade

Por conter matéria de competência deste Colegiado e presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

2. Mérito - Substituição Tributária - Cigarros

Como se vê nos autos, a Recorrente deixou de oferecer à tributação as receitas com as vendas de tabaco no período de 31/12/2003 a 30/04/2004 (**apurado débito em 12/2003**, uma vez que nos outros meses haviam créditos, conforme Relatório Atividade Fiscal - RAF, às fls. 10/12), por entender que os fabricantes de cigarros são responsáveis tributários pelo recolhimento do valor dos tributos de toda a cadeia revendedora (atacadista ou varejista). Segundo a empresa, a lógica da substituição tributária leva à conclusão de que a redação da Lei Complementar nº. 70, de 1991 e da Lei nº. 9.715, de 1998, poderiam ser interpretadas de forma a incluir toda a cadeia de comercialização de cigarros, do fabricante até o varejista, incluindo o distribuidor.

Argumenta, em síntese, que o comando legal inserido no art. 29 da Lei nº. 10.865/2004, que veio a determinar expressamente que a substituição tributária alcança os atacadistas de cigarros é mera e literalmente interpretativo, e, como tal, aplica-se ao ato ou fato pretérito, nos termos do art. 106, I do Código Tributário Nacional (CTN).

Inicialmente, a substituição tributária imposta aos fabricantes de cigarros foi tratada no art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 1991 e no art. 5º da Lei nº 9.715, de 1998, que, respectivamente, rezam (grifou-se):

Art. 3º A base de cálculo da contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por cento e dezoito por cento.

Art. 5º A contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por um virgula trinta e oito.

Posteriormente, a matéria foi alvo de regulamentação pelo art. 4º, caput e parágrafo único do Decreto nº 4.524, de 2002. Veja-se (grifou-se):

Art. 4º Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 47 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º).

Parágrafo único. A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto.

Já a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (DOU de 26/11/2002), ao consolidar as normas legais aplicáveis ao PIS e à Cofins, esclareceu essa matéria, assim dispondo em seus arts. 4º (grifou-se):

Art. 4º Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 48.

Parágrafo único. A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre sua receita de comercialização desse produto.

É de se notar também que a matéria foi submetida ao crivo do Poder Judiciário e até o presente momento, não se tem notícia de que tenha sido alvo de pronunciamento desfavorável à regulamentação levada a efeito no parágrafo único acima transcrito.

À guisa de exemplo, cite-se manifestação do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, nos autos da AMS nº 88263 (RN):

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. EMPRESA ATACADISTA REVENDEDORA DE CIGARROS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Na situação versada nos autos, a empresa atacadista, revendedora de cigarros, pleiteia que a autoridade considerada coatora se abstenha de cobrar a COFINS e o PIS nos moldes do parágrafo único do art. 4º, do Decreto nº 4.524/02. Os arts. 3º da Lei Complementar nº 70/91 e 5º da Lei nº 9.715/98 estabeleceram a condição de substituto tributário do fabricante de cigarros exclusivamente em relação aos comerciantes varejistas, não havendo qualquer menção aos comerciantes atacadistas.

O Decreto nº 4.524/02 nada mais fez se não reiterar o que vem insculpido nos diplomas acima mencionados, não havendo que se falar em inconstitucionalidade por suposta violação de lei por decreto. Com o advento da Lei nº 10.865/04, o pagamento da COFINS e do PIS efetivado pelo fabricante de cigarro na condição de substituto tributário passou a alcançar o comerciante atacadista de cigarros. Assim sendo, merece parcial provimento a segurança pleiteada, para que a autoridade impetrada se abstenha de proceder à cobrança nos moldes do parágrafo único do art. 4º, do Decreto nº 4.524/02, apenas a partir da edição da Lei nº 10.865/04.

Apelação parcialmente provida.

Resta evidente, portanto, que antes de 1º de maio de 2004, data em que entrou em vigor o art. 29 da Lei nº 10.865, de 2004, não havia previsão legal para a incidência da Contribuição para o PIS nos moldes pretendidos pela Recorrente (grifou-se):

Art. 29. As disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e do art. 53 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alcançam também o comerciante atacadista.

(...).

Art. 53. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvadas as disposições contidas nos artigos anteriores.

Portanto, estando a Recorrente sujeita à mencionada regra geral e não estando situada na condição de comerciante varejista de cigarros, não poderá excluir as suas receitas de vendas de cigarros da base de cálculo da contribuição, uma vez que, em consequência do regime de substituição tributária adotado, as contribuições por ela devidas em conformidade com a lei, na condição de contribuinte, não foram recolhidas em etapa de comercialização anterior (venda realizada pelo fabricante).

Atente-se, pois, que esse regime de **substituição tributária afeta diretamente o fabricante e o comerciante varejista**, não se podendo afirmar, entretanto, que as determinações do art. 3º, da LC nº 70, de 1991, alcancem somente as operações diretas entre aquelas partes, eis que a obrigação surge, para o fabricante, no momento em que ele realiza a venda, não lhe cabendo questionar se o adquirente pretende vender tais mercadorias no varejo ou no atacado.

Desta forma, o valor já vem destacado na nota fiscal do fabricante, na condição de substituto tributário do varejista, tal como cita a contribuinte em sua defesa.

Por outro lado, resta igualmente esvaziada a alegação de equívoco na fixação da base de cálculo. Como descrito no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 10/12), o cálculo da contribuição alvo de litígio foi realizado em observância à regulamentação promovida pelo já transcrito parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 4.524, de 2002 e da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

Ou seja, tomou-se como base de cálculo a receita de comercialização de cigarros, apurado a partir da escrituração do sujeito passivo juntamente com a prestação de esclarecimentos por ele subscrita.

Diante do exposto, concluo que não cabe razão à contribuinte, sendo que o lançamento fiscal não merece reparos.

3. Conclusão

Ante ao todo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Parece-me que o cerne da discussão é saber se a Recorrente, atacadista do setor de cigarros, estaria abrangida pelos efeitos da substituição tributária ou se estaria sujeita a uma incidência autônoma.

Trazendo inicialmente os dispositivos pertinentes, tem-se que a substituição tributária imposta aos fabricantes de cigarros foi tratada no art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 1991 e no art. 5º da Lei nº 9.715, de 1998, que, aduzem:

*Art. 3º A base de cálculo da contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, **na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas**, será obtida multiplicandose o preço de venda do produto no varejo por cento e dezoito por cento.*

*Art. 5º A contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, **na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas**, será calculada sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por um vírgula trinta e oito.*

O dispositivo foi alvo de regulamentação pelo art. 4º, caput e parágrafo único do Decreto nº 4.524, de 2002, cuja redação foi corroborada na Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, *verbis*:

Art. 4º Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 47 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º).

Parágrafo único. A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto.

A Lei 10.865/2004, pôs fim à discussão da inclusão ou não do atacadista no regime de substituição, em seu art. 29, com o seguinte dispositivo:

Art. 29. As disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e do art. 53 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alcançam também o comerciante atacadista. Art. 29. As disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e do art. 53 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alcançam também o comerciante atacadista.

A dúvida no caso em tela se cinge a dois pontos:

I) Se o art. 4º, caput e parágrafo único do Decreto nº 4.524, de 2002 é compatível com o art.99 do Código Tributário Nacional (*Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.*), e

II) Se o art.29 da Lei 10.865/2004 tem natureza de lei interpretativa, nos termos do art.106, I do CTN (*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*) atingindo retroativamente os fatos geradores em questão.

1. Da compatibilidade entre o art.4º, parágrafo único do Decreto nº 4.524/2002 e a Lei Complementar 70/91.

A Lei Complementar 70/91 trata da apuração da base de cálculo do tributo a ser pago pela fabricante, levando em consideração os preços praticados para a venda do produto no varejo - termo que denota o complexo de atividades envolvidas na venda de bens e serviços diretamente aos consumidores finais, para uso pessoal.

A sistemática da substituição tributária, de resto largamente praticada no Brasil, consiste em antecipar a cobrança do tributo sobre bases presumidas: presume-se a ocorrência do fato gerador e o valor final que será praticado na etapa de varejo, como forma de facilitar a fiscalização de diversos setores da economia.

É dizer, ao cobrar o tributo, por via de substituição, do fabricante, o legislador estabelece o ponto inicial da cadeia que pretende tributar através desta técnica, e ao definir os critérios de apuração da base de cálculo, indica o ponto final. Isso implica que a substituição pode abranger não apenas a cadeia inteira, mas parcelas dela (no caso de cadeias mais extensas), através de indicação do substituto e do parâmetro de cálculo.

No caso em tela, a LC 70/91 estabelece que o substituto tributário será o fabricante, enquanto a base de cálculo será o preço estimado para a venda do bem no varejo, isto é, diretamente para o consumidor final. Com isso, a lei deixa clara a opção de que a substituição abrangeria a cadeia desde o fabricante até a venda para o consumidor final - incluindo aí qualquer outra etapa que se coloque como intermediária, inclusive a venda a atacadista, que antecede a venda de varejo.

O fato da LC 70/91 não ter falado expressamente em *atacadistas* não é óbice ao entendimento acima, haja vista que a substituição tem como escopo delimitar uma parcela da cadeia, linearmente conectada, para concentrar a tributação em um único participante dela. Entender a possibilidade de uma incidência autônoma sobre os atacadistas implica em uma dupla imposição (*bitributação*), haja vista que o montante do tributo a ser pago naquela etapa está incluído no preço final que será praticada no varejo, por força da não cumulatividade.

Nesse sentido, ***parece-nos que o Decreto nº 4.524/2002 e a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 vão claramente para além do conteúdo da LC 70/91, ao estabelecer uma incidência autônoma sobre os atacadistas, violando frontalmente o art. 99 do CTN e, portanto, não devendo ser aplicados por este colegiado.***

2. Da natureza interpretativa do art.29 da Lei 10.865/2004

O outro ponto a ser analisado é a natureza do art.29 da lei 10.865/2004 para fins de aplicação retroativa do seu conteúdo, nos termos do art.106, I do CTN.

Conquanto o tema das leis interpretativas em matéria tributária seja tratado de forma sobremaneira empobrecida pela doutrina brasileira, trata-se de tema de relevância ímpar e que ocupa proeminência em discussão secular, especialmente na Itália, razão pela qual nos aproveitamos especialmente da farta doutrina daquele país para orientar nossas conclusões.

Por detrás desse instituto há uma prática longínqua, que remete ao *référé législatif*, que era demandado do Soberano diante de dúvida dos juízes na aplicação de determinada lei, figura que restou afetada com a ideia de completude que o Código Napoleônico veiculou (VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1932.P.340).

Ilustrativa da profundidade que o tema traz é a erudita cita de Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho (*A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*, Vol.I, 3ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. P.294-296), mencionada pelo Min. Luiz Fux no seu voto no AgRg no REsp 776.599/PE:

Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresenta como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol.22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág.185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I,I, cols.1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - "os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente" (Traité de droit constitutionnel, 3 a ed., vol.2 o, 1928, pág.280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inserida no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei. Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração. (...) SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: "trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade" (System des heutigen romischen Rechts, vol. 8 o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue

conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao nº 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (Teoria della retroattività delle leggi, 3ª ed., vol. 1º, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (Traité de la rétroactivité des lois, vol. 1º, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau, vol. 1º e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (L'interpretazione della legge, 2ª ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzindo novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirma que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) pe de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa."

Em primeiro lugar, falar em lei interpretativa é falar em *interpretação autêntica*, que é aquela praticada através de toda lei ou disposição legislativa cujo conteúdo consista na determinação do significado de uma ou mais disposições legislativas anteriores (GUASTINI, Ricardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011. P.81).

Tradicionalmente, entende-se que as leis de interpretação autêntica não tem o condão de inovar sobre o Direito, não veiculando normas novas, *senão reconhecendo normas preexistentes*, declarando o verdadeiro significado da lei. No fundo, como reconhece Pierre-André Côté ("Fonction législative et fonction interprétative" in P. Amselek (ed.), *Interprétation et droit*. Bruxelles: E. Bruylant, 1995. P.192), a natureza retroativa atribuída à esse tipo de lei reside na concepção clássica de que todo texto possui um único significado verdadeiro, existente independentemente da interpretação e cuja função da lei é revelá-lo.

O caráter "*autêntico*" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado - seria como se Machado de Assis subscrevesse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa *autenticidade* (Cf. PUGIOTTO, Andrea. *La legge interpretativa e i suoi giudici*. Milano: Giuffrè, 2003. P.125-127) - de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma

noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de *função* (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa - se prestando a justificar a interpretação autêntica.

Para além dessa crítica subjetiva à qualificação da lei como interpretativa, não faltam críticas objetivas à essa natureza, como bem expostas por Andrea Pugiotto (Ob.Cit., *passim*). Todavia, o que é fato - e aí deixando de lado as discussões teórico-doutrinárias - é que o artigo 106, I do CTN fala expressamente na figura da "lei interpretativa" e que diversas manifestações dos tribunais superiores consideraram esse figura como plausível juridicamente no ordenamento pátrio, a exemplo do voto do Min. Celso de Mello no julgamento da ADIN 605-3/DF:

(...) É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas - desde que reconhecida a sua existência em nosso direito positivo - não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

Portanto, não se quer aqui discordar da plausibilidade das teses que sustentam um caráter inovador da lei interpretativa - mas sim entender o que o CTN refere ao falar dela, e quais são suas forma, conteúdo e limites dentro do Direito Brasileiro (e até mesmo a sua compatibilidade com o regime constitucional tributário, que expressamente alberga a *irretroatividade* na esfera tributária).

Não basta, pois, que alheios ao Direito Positivo proclamemos a inexistência de "lei puramente interpretativa", sem procurar dar um sentido normativo próprio à expressão contida no art.106, I do CTN, fazendo-o letra morta.

A questão principal, para além da legitimidade de tal prática, é como age o Legislativo ao emanar leis de tal natureza - se de forma *declarativa*, *decisória* ou *criativa* - o que nos parece poder ser reduzido a três possibilidades(Cf. GUASTINI, ob.cit., p.98):

- i) Em primeiro lugar, pode ser o caso de existir uma *moldura* (para usar o léxico kelseniano) de múltiplos sentidos interpretativos possíveis para determinado texto de lei, sejam eles gramaticais, jurisprudenciais ou de qualquer outra fonte, cabendo ao legislador escolher *um* dentre eles.
- ii) Em segundo lugar, pode suceder que exista a moldura citada acima, mas que o legislador escolha um significado além desse marco preexistente.
- iii) Em terceiro lugar, pode ser o caso de que não haja, em absoluto, uma multiplicidade de interpretações divergentes, mas uma interpretação determinada e consolidada (jurisprudencialmente, por exemplo), e que o legislador imponha significado distinto do usualmente aceito.

Como bem colocado por Gustavo Zagrebelsky (*Il sistema delle fonti del diritto*. Torino: UTET, 1984. P.91), apenas no primeiro caso estaremos diante de uma lei interpretativa que constitua genuína interpretação, isto é, que atue de forma decisória, *sem*

innovar no conteúdo do Direito vigente. Nos demais casos, o que há é inovação, criação de norma nova, não suportada semanticamente pela lei interpretada.

Entendemos que apenas no primeiro caso se poderá falar em lei interpretativa, para fins de aplicação do art.106, I do CTN, haja vista que nos demais há a inovação que demanda a irretroação, por força da segurança jurídica e da regra de irretroatividade veiculada na Constituição.

E não se argumente, por exemplo, que a lei interpretativa, enquanto Direito escrito, não é instrumento para se interpretar normas. Trata-se de uma natural consequência da atividade legislativa, que é produzir textos, e não normas - cuja obviedade é bem expressa na obra de Ugo Scarpelli, ao apontar que a compreensão de que a norma é apenas o ponto de chegada de um procedimento interpretativo, não podem ser expressada de outro modo senão através de enunciados ou conjuntos de enunciados que deverão ser reinterpretados sempre que se pretenda encontrar a norma ("Norma" in *Gli strumenti del sapere contemporaneo*. Torino: UTET, 1985. P.570.)

Nesse sentido, a interpretação de um enunciado normativo necessariamente se dará por um novo enunciado (interpretante), que buscará uma reformulação do enunciado interpretado.

Outro problema, esse mais relevante ao deslinde da questão, é qual critério para identificação de uma lei interpretativa. Como coloca Ricardo Guastini (Ob. Cit., p.86-87), essa questão comporta duas respostas, em tradução livre:

a) Um primeiro modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de indícios puramente textuais, como o título da lei ("Lei de interpretação autêntica") e/ou a formulação de suas disposições ("A disposição tal deve ser entendida no sentido que...", e similares).

b) Um segundo - e mais estendido - modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de um não textual, mas estrutural, e precisamente pelo fato de que as disposições interpretativas não ditam normas em sentido estrito (reguladoras de algum tipo de suposto de fato), mas sim metanormas (ou normas de segundo grau), que tem por objeto nada mais que o significado das disposições interpretadas. De maneira que uma disposição interpretativa é tal sempre que não seja idônea para resolver controvérsia alguma por si mesma, senão que em combinação com a disposição interpretada, com a qual "se solda", de maneira que as duas formam, por assim dizer, um único texto normativo (sujeito, por suposto, a ulteriores interpretações).

Parece-nos que a segunda solução é a mais consentânea, pois seria de um artificialismo exacerbado exigir que houvesse menção nominal à natureza interpretativa para que uma lei fosse compreendida como tal. Nesse mesmo sentido entendeu Aliomar Baleeiro:

"Expressamente interpretativa", todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas. (Direito Tributário Brasileiro, 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P.670)

Além disso, a prática jurisdicional pátria tem reconhecido a possibilidade de leis interpretativas sob um critério estrutural, mesmo que não venha a remissão expressa à natureza interpretativa. Exemplo disso foi a discussão sobre o art.11 da Lei 9.779/99 e seu caráter interpretativo, sem prejuízo da sua redação não constar nenhuma referência expressa nesse sentido.

Ao analisar a aplicação desse dispositivo à tomada de crédito por empresas que produziam produtos isentos ou com alíquota zero anteriores à vigência da lei, o STJ entendeu, no julgamento do **REsp 746.768**, relatado pelo Min. Castro Meira, que não há como emprestar eficácia constitutiva a tal dispositivo, haja vista que a regra de não cumulatividade é anterior e já prescreve, per si, o direito ao creditamento, reconhecendo em seu voto que:

A Lei nº 9779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o art.106, I do CTN, segundo o qual "a lei se aplica a ato ou fato pretérito" sempre que apresentar conteúdo interpretativo.

Inclusive, o acórdão se destaca por trazer em seu bojo menção expressa à jurisprudência do STF que entendia que pelo direito ao creditamento como elemento caracterizador de um sentido prévio da regra de não cumulatividade que foi apenas explicitado ou declarado por meio de Lei 9779/99.

Isso nos conduz ao caso em tela, que envolve a discussão do art.29 da lei 10.865/04 e a seu caráter declaratório ou não. Repisemos o texto, pois:

Art. 29. As disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e do art. 53 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alcançam também o comerciante atacadista.

À partir de uma análise linguístico-gramatical - o que de certo não é suficiente, posto que necessária - verifica-se a utilização do *tempo presente* do *modo indicativo*.

A adoção desse modo verbal indica uma certeza do falante, um juízo apodítico alheio a qualquer dúvida - um juízo de verdade que discrepa do *modo imperativo* que as normas utilizam para veicular seus comandos.

Por outro lado, o tempo verbal utilizado (presente) torna-se peculiar em razão da natureza do texto legal, que é por natureza vocacionado a regular situações futuras, pelo que demanda usualmente o *tempo futuro* em sua proposições. A utilização do tempo presente denota que o fato descrito está ocorrendo no momento da proposição, ou se trata de um fato habitual, que ocorre com frequência.

Parece-nos que a redação do dispositivo dá claros indicativos da intenção do legislador de simplesmente declarar uma situação que habitualmente existem, qual seja, a participação do comerciante atacadista no ciclo abrangido pela substituição tributária, o que de resto parece cabalmente conduzir à natureza meramente explanatória ou declarativa desse dispositivo, pelo que deveria então estar sujeito à retroação nos termos do art.106, I do CTN.

Indo além, e neste mister dialogando com a jurisprudência do STJ, devemos verificar se havia, anteriormente à Lei 10.865/04, o reconhecimento jurisprudencial da

participação do atacadista no ciclo econômico, como uma parte intermediária entre o fabricante e o varejista, para determinar se o art.29 desse dispositivo meramente reproduziu aquilo que já era assente ou inovou.

Nesse sentido, colacionamos inicialmente o AgRg no REsp 173.907/RS de relatoria da Min. Laurita Vaz, julgado em 12/03/2003:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ICMS. COMERCIANTE ATACADISTA. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. LEGITIMIDADE AD CAUSAM DO SUBSTITUÍDO. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. Esta Corte de Justiça tem entendimento pacificado no sentido da legitimidade do substituído tributário para discutir acerca da legalidade do regime de substituição tributária para frente. 2. A Empresa substituída pagou antecipadamente o tributo antes da ocorrência do fato gerador, o que evidencia sua legitimidade para discutir em Juízo a legalidade do regime de substituição tributária, ao sentir-se lesado pela eventual estimativa a maior de sua margem de lucro. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg nos EREsp 173.907/RS, Rel. Ministra LAURITA VAZ, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/03/2003, DJ 09/02/2004, p. 127)

Nesse acórdão entendeu-se que o atacadista teria direito a questionar a legalidade do regime de substituição por estar inserido dentro da cadeia econômica na qual foi utilizada essa técnica. Não discrepa desse entendimento o AgRg no Ag 90785/PR, julgado em 18/06/1996, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. E LEGITIMA A COBRANÇA DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA PREVISTO NO CONVENIO 66/88 POR EMPRESA DISTRIBUIDORA, ATACADISTA E VAREJISTA DE BEBIDAS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL CONHECIDO E PROVIDO. (AgRg no Ag 90.785/PR, Rel. MIN. JOSÉ DE JESUS FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/06/1996, DJ 09/09/1996, p. 32334)

Neste caso, reconheceu-se que o atacadista estava inserido no regime da substituição tributária pelo fato da Margem de Valor Agregado (MVA) utilizada na apuração da base de cálculo no substituto ter utilizado os preços praticados pelo varejista, abarcando assim a etapa de atacado.

De resto, há diversos outros precedentes do STJ que reiteram que se a lei não excluir expressamente determinada etapa da cadeia abrangida pela substituição tributária, ela se encontra abrangida, inclusive para fins de legitimidade *ad causam* para questionar a legalidade do regime.

Portanto, podemos afirmar, com certeza, que havia um reconhecimento prévio da jurisprudência acerca da colocação do atacadista dentro da sistemática da substituição tributária, quando se utilizasse como parâmetro o preço de venda a varejo.

Isso nos conduz à ilação natural de que o art.29 da Lei 10.865/04 nada mais fez do que explicitar aquilo que já era assente jurisprudencialmente, e que decorria naturalmente da própria opção pelo fabricante como substituto, com a apuração da base de cálculo presumido sobre os preços praticados no varejo, como demonstrado anteriormente.

Desse modo, não resta dúvidas que o dispositivo em comento: *i) veicula interpretação compatível com a sistemática de substituição estabelecida pela LC 70/91, abrangendo o ciclo entre o fabricante e o varejista; ii) reproduz sentido normativo preteritamente acatado pela jurisprudência do STJ; e iii) adota tempo e modo verbais que indicam a sua intenção descritiva, e não mandatária.*

Resta claro, portanto, a natureza interpretativa do dispositivo, devendo ser aplicado retroativamente, nos termos do art.106, I do CTN, devendo ser reconhecida a inexigibilidade das contribuições contra a Recorrente, substituída tributária, razão pela qual dou PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso voluntário.

É como voto.