



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

Processo n° 11618.003364/2004-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.115 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS/COFINS
Recorrente COMÉRCIO REPRESENTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO NEVES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Súmula CARF n° 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE CIGARROS. COMERCIANTES ATACADISTAS

Até a vigência da Lei 10.865/2004 os fabricantes de cigarros recolhiam as contribuições como contribuintes e como substitutos tributários dos comerciantes varejistas. Assim, os comerciantes atacadistas deviam recolher essas contribuições sobre o faturamento na condição de contribuintes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Súmula CARF n° 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE CIGARROS. COMERCIANTES ATACADISTAS

Até a vigência da Lei 10.865/2004 os fabricantes de cigarros recolhiam as contribuições como contribuintes e como substitutos tributários dos comerciantes varejistas. Assim, os comerciantes atacadistas deviam recolher essas contribuições sobre o faturamento na condição de contribuintes.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentou declaração de voto.

assinado digitalmente

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Renato Vieira de Ávila, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

O presente processo teve origem em exigência de COFINS/PIS (processo anexado) por não ter a empresa recolhido tal contribuição, nos exercícios 2002/2003, sobre as vendas de cigarros adquiridos à empresa Americam Virgínia Ind. e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda., conforme auto de infração e relatório fiscal (fls. 3/29). Foi aplicada a multa de ofício de 75 % , além de juros de mora.

Impugnado o lançamento (fls. 173/182), a DRJ Recife, em 27/02/2007, julgou improcedente a impugnação (fls. 432/440). Contra essa decisão o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 453/484). Em suma, alega o contribuinte o seguinte:

1 - que a recorrente é empresa atacadista e varejista e representação de cigarros, cigarrilhas e charutos, etc.;

2 - entende que pode ser enfrentada alegação de inconstitucionalidade no âmbito do contencioso administrativo;

3 - que a MP 303/2006 alterou o art. 44 da Lei 9.430/96 quanto à redação da multa em casos de lançamento de ofício, citando Parecer da PGFN, a partir do qual faz leitura de que os valores sob exação precisam ser revistos "*a fim de se proceder à exclusão dos valores relativos às multas que incidem sobre seu montante, retificando-o para refletir o intento do dispositivo que reduziu as multas federais*", mesmo que a referida MP não tenha sido convertida em lei pelo Congresso Nacional. Conclui, no ponto, que "*as mudanças plasmadas na MP que culminou na diminuição da multa, por serem mais benéficas, devem prevalecer*", pugnano a aplicação do art. 106, II, c, do CTN;

4 - que "vinha diuturnamente recolhendo" as contribuições com base no art. 29 da lei 10.865/2004, que transcreve, a qual determinava que os fabricantes e importadores de cigarros são contribuintes e substitutos tributários dos comerciantes varejistas e atacadista de cigarros. Em outras palavras, entende que a responsabilidade das indigitadas contribuições são de responsabilidade dos fabricantes de cigarros na condição de substitutos tributários.

Por isso, argui, exigi-las das distribuidoras de cigarro constituirá hipótese de bitributação. Cita o art. 3º da LC 70/91, que em seu art. 3º que a COFINS seria exigida dos fabricantes de cigarros na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes varejistas. Alega que tal norma ao não abarcar os comerciantes atacadistas "gerou controvérsia, posto que em desacordo com a Constituição". Consigna que a Lei 10.865/2004 teria posto termo à interpretação contrária à Constituição. Conclui que é o fabricante de cigarros e não o comerciante atacadista que tem responsabilidade pelo tributo;

5 - Que o ICMS não pode ser incluso na base de cálculo das contribuições em análise.

Por sorteio, vieram-me os autos em 22/07/2006.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade do art. 3º da LC 70/91 por não ter abarcado a substituição tributária dos atacadistas de cigarros, mas somente as dos varejistas, não é de ser conhecida em função da vetusta jurisprudência deste sodalício, pelo que a matéria veio a ser sumulada nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MÉRITO

Incontestavelmente trata-se a recorrente de comercial atacadista de cigarros, portanto fora do espectro varejista. Também indiscutível que os fatos geradores sobre análise reportam-se ao período de 01/01/2002 a 31/12/2003. E nesse período vigiam as Lei 9.718 e 9.715, que determinavam a cobrança da COFINS e do PIS sobre o faturamento.

A imputação feita pelo Fisco é que a recorrente não recolheu as contribuições em testilha sobre os valores faturados das vendas de cigarros. E o fundamento foi assaz claro, qual seja, que o art. 3º da LC 70/91, estabeleceu a substituição tributária dos fabricantes de cigarros exclusivamente em relação aos comerciantes varejistas, o que, por óbvio, exclui os comerciantes atacadistas, caso da recorrente. Assim, sobre essas vendas foram exigidas as contribuições objurgadas pelo fato incontestado de não terem sido as mesmas recolhidas ou mesmo declaradas em DCTF.

Não bastasse a legislação não dar margem à dúvida, as IN SRF 247/2002 358/2003, bem como o Decreto 4.524/2002, repisaram o mandamento legal no sentido de que a substituição tributária para frente se dava **exclusivamente em relação aos comerciantes varejistas de cigarros**.

Se a redação do art. 29 da Lei 10.865/2004 fez alcançar os efeitos do art. 3º da LC 70/91 também aos comerciantes atacadistas de cigarros, isso passou a ocorrer somente a partir de sua vigência, não atingindo, portanto, o período abarcado pelo lançamento.

Por fim, quanto à alegação acerca da multa de ofício, totalmente impertinente. Primeiro porque a matéria está preclusa, uma vez não ventilada na peça de impugnação. Contudo, para espancar qualquer alegação outra de natureza procrastinatória, teço comentário apenas a título de argumentação.

A multa de ofício aplicada no patamar de 75% teve seu enquadramento legal no art. 44, I, da Lei 9.430/96 (fl. 12), cuja redação à época era a seguinte:

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Já a alegada redação dada pela MP 303/2006, que perdeu sua eficácia dava a seguinte redação ao art. 44 da Lei 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Portanto, não há que se falar em retroatividade benigna, primeiro porque a referida MP perdeu sua eficácia; segundo, porque se tivesse eficácia, em nada alteraria a multa porque a situação fática implica sua incidência, em ambas redações, de 75 % sobre a falta de pagamento. E, por fim, em todas as demais alterações que o art. 44 sofreu nunca houve redução desse percentual da multa.

Igualmente, preclusa a alegação de que o valor do ICMS não deve compor a base impositiva das contribuições porque a matéria não foi enfrentada na impugnação, pelo que dessa alegação não conheço.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - relator.

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.

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 juizes 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 apresente 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 n.º 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, 3 a ed., vol. 1 o, 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 Zachariae, di Aubry e Rau, vol. 1 o e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (L'interpretazione della legge, 2 a 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: Giuffré, 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 inovar 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 suas 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 TRIBUTÁRIA 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.