

Marcus Vinicius Buschmann¹

1. Introdução

Durante anos, a construção naval no Brasil se manteve sem incentivos e investimentos. Contudo, com a crescente demanda da indústria do Petróleo e Gás Natural, o setor voltou a ser ativado. Vale fazer notar que, desde o advento da Lei do Petróleo, muitas mudanças têm sido vagarosamente impostas a todo o mercado, sendo que a legislação de regência ainda é nova ou, quiçá, inexistente para a realidade latente que o intérprete jurídico tem de enfrentar.

Neste sentido, encontramos dispositivos legais jogados ao mar legislativo, como naufrágos, sem utilização potencial, mas existentes em sua essência, cabendo ao intérprete jurídico trazer aos contribuintes do setor a maximização destas oportunidades.

Assim, passaremos a expor a questão sobre o § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432/97, lei que instituiu, entre outras questões, o Registro Especial Brasileiro (REB), examinando o alcance da lei e da ficção jurídica criada pela mesma, as possibilidades de interpretação jurídica num plano meramente legal, o alcance e interpretação do § 9º do art. 11 desta lei, além da fundamentação constitucional e as possibilidades de aplicação da norma como benefício ao setor de construção naval.

2. Alcance de uma norma e a criação da ficção jurídica

Quando uma norma nasce no mundo, ela traz em si, primariamente, uma intenção política, algo determinado pelos representantes do povo e, ainda, dos próprios estados-membros, quando se trata de uma lei federal aprovada pela União com a participação do Senado.

1. Mestre em Direito Tributário, Pós-graduado em Derecho Tributario Internacional pela Universidad de Salamanca, advogado e consultor no Rio de Janeiro.

Assim, seguindo o determinado na Constituição Federal, esta norma, através do seu veículo, a lei, trará ao mundo jurídico uma determinação de um dever-ser a ser imposta a todos, sem exceção, desde que com seu nascimento esteja inteiramente sintonizado com as disposições constitucionais.

Vale fazer o aparte para frisar que este "mundo jurídico" não é algo distante da realidade, como na proposição platônica sobre o "mundo das ideias". Ao contrário, é algo diretamente vinculado à realidade.

Cabe agora, portanto, citar e destacar o brilhante ensinamento de Friedrich Müller sobre normatividade, norma e texto da norma, que merece reflexão por parte do intérprete, pois muitas vezes o texto da norma é antagonístico à própria norma ou, ainda, esta à sua própria normatividade, onde podemos considerar como norma a prescrição determinante, seu texto, o veículo, e a normatividade o agir da norma com a realidade.²

A norma, quando cria uma situação, um conceito ou uma ficção, está determinando uma equiparação, com determinado fim, de questões da realidade que por natureza são distintas, mas, por motivos político-econômicos, tiveram de ser distorcidas para a finalidade política alcançar sua plenitude.

2. MÜLLER, Friedrich. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 53-5. "Um novo enfoque da hermenêutica jurídica desentranhou o fundamental conjunto de fatos (*Grundsachverhalt*) de uma não-identidade de texto da norma e norma. Entre dois aspectos principais o teor literal de uma prescrição juspositiva é apenas a 'ponta do iceberg'. Por um lado o teor literal serve de via de regra à formulação do programa da norma, ao passo que o âmbito da norma normalmente é apenas sugerido como um elemento co-constitutivo da prescrição. Por outro lado a normatividade, pertencente à norma segundo o entendimento veiculado pela tradição, não é produzida por esse mesmo texto. Muito pelo contrário, ela resulta dos dados extralinguísticos de tipo estatal-social: de um funcionamento efetivo, de um reconhecimento efetivo e de uma atualidade efetiva desse ordenamento constitucional para motivações empíricas na sua área; portanto, de dados que mesmo se quiséssemos nem poderíamos ser fixados no texto da norma no sentido da garantia de sua pertinência. [...] mesmo no âmbito do direito vigente, a normatividade que se manifesta em decisões práticas não está orientada linguisticamente apenas pelo texto da norma jurídica concretizanda. A decisão é elaborada com ajuda de materiais legais, de manuais didáticos, de comentários e estudos monográficos, de precedentes e de material do Direito Comparado, quer dizer, com ajuda de numerosos textos que não são idênticos ao e transcendem o teor literal da norma."
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 285. "Interpretar nada mais é que dar normatividade à Constituição e às leis, ou seja, concretizar, atualizar e tornar eficazes as respectivas normas."

Obviamente, somos defensores de que quando uma norma se afasta de seu criador, o legislador, ela ganha autonomia e vida própria, adentrando o mundo social e da pluralidade de intérpretes, nunca mais podendo ser considerada e vinculada única e exclusivamente à vontade legislativa.³ Todavia, quando a norma é clara e sua aplicação na realidade, ou seja, sua normatividade, está em sintonia com os valores constitucionais, a vontade legislativa deve ser respeitada e imposta.

3. O § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432/97: construção, conservação, modernização e reparo de embarcações inscritas no REB

O art. 11, § 9º, da Lei nº 9.432/97 criou a seguinte figura jurídica: "A construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB serão, para todos os efeitos legais e fiscais, equiparadas à operação de exportação".

Neste sentido, "para todos os efeitos legais e fiscais", a construção de uma embarcação pré-registrada no REB, a conservação, modernização e reparação de embarcações inscritas no REB são operações de exportação.

Ora, se estes atos são operações de exportação, todos aqueles que perseguem a cadeia desta construção também farão parte da cadeia "exportadora", ao menos nas receitas e operações destinadas a esta equiparação de exportação.

3. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 446-7. "A verdade da teoria objectivista é que uma lei, logo que seja aplicada, irradia uma acção que lhe é peculiar, que transcende aquilo que o legislador tinha intentado. A lei intervém em relações da vida diversas e em mutação, cujo conjunto o legislador não podia ter abrangido e dá resposta a questões que o legislador ainda não tinha colocado a si próprio. Adquire, com o decurso do tempo, cada vez mais como que uma vida própria e afasta-se, deste modo, das ideias dos seus autores. Nesse ponto o que acontece com a lei não é diferente do que se sucede com as outras obras de espírito. A lei que está a ser aplicada pertence ao estrato do espírito objectivo. Tem o carácter, não de um ser físico ou psíquico, mas precisamente de um ser espiritual, que existe como tal no tempo e que com perdura. Uma teoria da interpretação puramente subjectivista não fará justiça a este facto."

4. Interpretação e alcance do § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432/97: a mutação da atividade para exportação

Como exposto, a norma federal impõe a todos a seguinte proposição: "toda operação de construção, conservação, modernização ou reparo para navios pré-registrados ou registrados no REB será, para todos os efeitos, uma operação de exportação".

A proposição imperativa, portanto, é clara suficiente para, numa interpretação gramatical e literal, entender que, para certos fins, a realidade foi transmutada com a incidência da norma, fazendo com que houvesse uma operação de exportação, sem a respectiva exportação do bem no presente ou no futuro.

Trata-se, portanto, de verdadeiro incentivo fiscal ao setor naval, concedido em nível nacional; não apenas um incentivo, mas a transmutação da realidade a partir de típica norma de comércio exterior, criando a figura da exportação ficta, ou seja, a criação de uma ficção jurídica de exportação.

A grande questão é entender até que ponto esta ficção vai interagir com o sistema jurídico como um todo, inclusive com as normas constitucionais que desoneram as exportações.

A ficção jurídica de exportação ficta foi criada pelo referido § 9º, e, além disso, há o reforço do texto legal com o comando "para todos os efeitos legais e fiscais", e "quando um texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente".⁴

Quando a norma insere "para todos os efeitos legais", está informando ao sistema jurídico que, para quaisquer fins jurídicos, as operações deverão ser tratadas como exportação. Note, portanto, que não é uma norma meramente fiscal, mas uma norma que cria uma ficção jurídica de pleno e

extenso alcance e, como informa Karl Larenz, "a ficção jurídica consiste em equiparar voluntariamente algo que se sabe que é desigual".⁶

Ora, ao equiparar os atos de construir, conservar, modernizar e reparar embarcações com pré-registro ou registro no REB a operações de exportação, toda a cadeia de operações e receitas direcionadas a estes atos deverão estar albergadas pelas isenções constitucionais (ou imunidade, como alguns entendem) destinadas às exportações.

A interpretação do Direito é a elaboração cognitiva de retirar um conteúdo, um significado e o alcance de uma norma, visando sempre a um caso concreto, ou seja, "é uma actividade de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido de um texto que se lhe torna problemático".⁷

No caso, portanto, a norma criou uma espécie de exportação ficta para todos os efeitos legais e fiscais, ou seja, transfigurou a construção naval em atividade de exportação, mesmo que a exportação não ocorra. Trata-se de norma híbrida porque não apenas dispõe de efeitos fiscais, mas também de efeitos legais, ou seja, gera verdadeira mutação da realidade para criar na atividade de construção naval efeitos de atividade exportadora.

Além disso, esta exportação ficta se torna um conceito relacionado ao comércio exterior, cuja competência legislativa é apenas da União Federal, não podendo nenhum outro ente federativo tratar de forma distinta o que foi criado pela lei federal, conceituando todas as operações e receitas relacionadas à construção naval (inscritas no REB) como típicas atividades de comércio exterior, destinadas a exportação.

Vale notar ainda que a lei não limitou ou deixou a cargo da legislação infralegal a possibilidade de limitar o direito, lembrando que somente a lei pode criar direitos e obrigações e, pelo princípio da preponderância de lei, somente outra lei federal poderá limitar ou anular o benefício.

Somente neste sentido podemos compreender a norma colocada no art. 11, § 9º, da Lei nº 9.432/97, seja por uma interpretação gramatical, por uma interpretação sistemática, ou ainda por uma interpretação teleológica.⁸

4. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957. p. 306.

5. GONZÁLEZ, Eusebio. *Derecho Tributario I*. 2. ed. Salamanca: Plaza Universitaria, 2000. p. 359. "En la ficción, por el contrario, faltan ya una, ya otra, ya ambas características: 'el legislador, basándose en un hecho conocido cuya existencia es cierta (A), impone la certeza jurídica de otro hecho (B) no conocido, cuya existencia real es improbable o falsa, por no existir una relación natural entre ambos hechos (A) y (B); atribuyendo, sin embargo, a (A) los efectos jurídicos imputables a (B), según el ordenamiento positivo.'"

6. LARENZ, Karl. *Op. cit.*, p. 366.

7. *Ibidem*, p. 439.

8. MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.*, p. 165. "Possui todo corpo órgãos diversos; porém a autonomia das funções não importa em separação; operam-se, coordenados, os movimentos, e é difícil, por isso mesmo, compreender bem um elemento sem conhecer os outros, sem os comparar, verificar a recíproca interdependência, por mais que à primeira vista pareça imperceptível. O processo sistemático encontra fundamento na lei da solidariedade entre os fenômenos coexistentes." BONAVIDES, Paulo. *Curso de*

A norma transmutou as atividades de construir, conservar, modernizar ou reparar embarcações (inscritas no REB) a operações de exportação, ou seja, transmutou a realidade.

5. Fundamentação constitucional e isenções constitucionais

Conforme exposto, portanto, ao classificar, através de uma ficção de grande alcance, as operações e receitas da cadeia produtiva da construção naval (inscritas ou pré-inscritas no REB) às atividades de exportação, é óbvio que, por uma questão de lógica, interpretação e harmonização do sistema jurídico, a atividade atrairá todas as isenções constitucionais destinadas às operações de exportação, bem como as receitas das mesmas.

Vale notar que entendemos estas disposições como isenções constitucionais, não como imunidades, pois estas estariam vinculadas ao valor jurídico da liberdade⁹ e não apenas a fatos, atos, produtos ou mercadorias específicas sem essa vinculação.

As disposições constitucionais destinadas à exportação buscam um fim legítimo de interesse nacional, pois, diminuindo a carga tributária sobre os exportadores e o produto exportado, ganha-se competitividade na

aldeia global, aumentam-se a receita e a captação de dólares (ainda muito necessários à economia), geram-se empregos no País, dentre outros fins. É o princípio do destino, o qual onera as transações internacionais apenas no país importador, evitando a exportação de tributos.¹⁰ Foi neste sentido que a norma abraçou a construção naval, para o País ganhar competitividade no setor, incentivando o mesmo para fazer frente a outros grandes empreendedores do setor no mundo.

O art. 22, VII, da CF é claro ao dispor que somente a União irá legislar sobre comércio exterior. Portanto, sabiamente, o constituinte originário estipulou que sobre todas as figuras jurídicas de comércio exterior ficaria a cargo da União dispor, tendo em vista que são operações de interesse nacional, e não meramente regional.

No Brasil, o federalismo foi imposto de forma centrífuga, ou seja, por segregação. Inspirando-se, primeiramente, no modelo norte-americano, o federalismo brasileiro começou a ser modificado a partir da Constituição de 1934, porque, como afirma Diogo de Figueiredo de Moreira Neto, "não só manteve a competência concorrente clássica, enumerando expressamente os casos de sua ocorrência, como, sob forte inspiração do referido art. 10 da Carta de Weimar, estabeleceu várias hipóteses de competência concorrente limitada (art. 5º, § 2º)".¹¹

Desta forma, a Federação brasileira está eivada de peculiaridades, abandonando a aproximação do modelo norte-americano para, mais acen-tuadamente, aproximar-se do modelo germânico, nas relações de competência concorrente entre o *Bund* (União) e os *Länder* (Estados).

Somente desta forma iremos entender que o § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432/97, ao determinar que "para todos os efeitos legais e fiscais" as atividades de construir, modernizar, conservar e reparar embarcações serão consideradas operações de exportação, visto que a norma não trata apenas de questões fiscais, mas também de todas as outras questões legais, ou seja, na transmutação da realidade criando a ficção de exportação.

Neste instante, notamos que se criou, na verdade, uma figura e uma ficção jurídica de comércio exterior (exportação ficta), atraindo, portanto, as isenções constitucionais existentes para a exportação, previstas na

Direito Constitucional, 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 405. "É a interpretação lógico-sistemática instrumento poderosíssimo com que averiguar a mudança de significado por que passam velhas normas jurídicas. Sua atenção recai sobre a norma jurídica, tomando em conta, como já evidenciara Enneccerus, 'a íntima conexão do preceito, do lugar em que se acha e da sua relação com os demais preceitos', até alcançar o 'laço que une todas as regras e instituições num todo coerente'".

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1996. p. 133 e 137. "Não só o teor verbal e a colocação sistemática, como ainda as fontes históricas, nos não conduzem a um resultado líquido. Nem a interpretação gramatical, nem a sistemática, nem a histórica alcançam o seu objetivo. Poderemos nós porventura conseguir um resultado positivo por uma outra via? Efectivamente o jurista moderno, a todos os métodos de interpretação até agora mencionados, preferem em certa medida o método teleológico de interpretação, o qual procura o fim, a ratio, o pensamento fundamental do preceito legal, e a partir dele determina o seu sentido. [...] O direito apenas é uma parte da cultura global e, por conseguinte, o preceito da lei deve, na dúvida, ser interpretado de modo a ajustar-se o mais possível às exigências da nossa vida em sociedade, ao desenvolvimento de toda a nossa cultura."

9. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 42-3.

10. Apesar de ter raízes constitucionais, trata-se mais de uma intervenção estatal na economia, através de verdadeira norma de isenção, do que de uma imunidade.

11. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Constituição e revisão: temas de Direito Político e Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 134.

Constituição, em virtude do princípio da unidade do ordenamento jurídico e das próprias normas constitucionais.

Não há de se falar, portanto, em isenção heterônoma, visto que não está a União isentando impostos estaduais e municipais, mas criando uma ficção jurídica de comércio exterior para o setor naval, norma de sua competência, que deve ser aplicada e harmonizada com todo o texto constitucional, não podendo ter interpretações divergentes, sob pena de violar a regra de coerência do sistema jurídico.¹²

Veja o leitor que, em nosso entendimento, a norma não isenta impostos estaduais e municipais, mas transmuta a natureza das operações efetuadas para a construção naval, transformando-as em operações de exportação, sendo que, pelo princípio da unidade do Direito, deve ser enquadrada em todas as normas tributárias e disposições constitucionais, como se exportação houvesse. A norma não isenta, mas transmuta a realidade através de uma ficção jurídica que, depois de criada, deve ser harmonizada por todo o sistema jurídico.

Tese em contrário, que entenda a norma ser somente aplicável para a legislação federal, estará quebrando a harmonia do sistema jurídico, violando a própria Constituição, conforme exposto por Claus-Wilhelm Canaris, quando afirma que "as quebras no sistema representam, por definição, contradições de valores e, com isso, violações da regra da igualdade".¹³

6. A construção naval como atividade exportadora e os benefícios constitucionalmente garantidos

Conforme exposto, as operações de construção, modernização, conservação e reparação das embarcações inscritas e pré-inscritas no REB estão protegidas pelas cláusulas existentes para a exportação contidas na Constituição.

Desta forma, o IPI, a COFINS, o PIS, o ISS e o ICMS devem ser desonerados de toda a cadeia produtiva destinada a estas embarcações, de acordo com os comandos constitucionais, tendo em vista que a transmutação da realidade pela ficção jurídica criada transforma todo ato da cadeia produtiva destinado a estas embarcações em operação de exportação e, por isso, deve

ser abraçada pelas disposições constitucionais destinadas às exportações.

Veja que o estado do Rio de Janeiro, com o Decreto nº 23.082/97 (alterado pelo Decreto nº 28.264/01), e o estado de São Paulo, com o Decreto nº 46.082/2001, apenas permitem o diferimento do ICMS (além de outras condicionantes e impedimentos que julgamos ilegais), sem, contudo, tratar a atividade como exportação, o que, ao nosso entender, viola a Constituição Federal, ainda mais com a modificação ocasionada no art. 155, § 2º, X, a, pela Emenda Constitucional nº 42/03, que ampliou a questão ao trocar a expressão "produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar", para o alcance maior da não-incidência (ou isenção constitucional), com o seguinte texto: "sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores".

Assim, conforme exposto, tendo em vista a equiparação à exportação todo material e serviços utilizados nas embarcações inscritas e pré-inscritas no REB, para os fins de construção, conservação, modernização e reparação, são também atos de exportação e, desta forma, merecem ser totalmente desonerados.

Portanto, o previsto nos arts. 149 (§ 2º, I), 153 (§3º, III), 155 (§2º, X, a) e 156 (§3º, II) da CF, sobre exportações, também deverá ser aplicado integralmente à construção, conservação, modernização e reparo em embarcações inscritas ou pré-registradas no REB.

7. Ampliação do tema com a Lei nº 11.196/2005 – "MP do Bem"

Segundo os ditames expostos, vale citarmos que a Lei nº 11.196/2005 criou também outros benefícios ao setor.

Tendo em vista a existência da ficção de exportação para os atos de construir, conservar, modernizar e reparar embarcações, a Lei nº 11.196/2005, em seu art. 13, §3º, II¹⁴, aplicou aos estaleiros navais brasileiros os benefícios do

12. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UnB, 1999. p. 110.

13. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1996. p. 286.

14. Lei nº 11.196/05 – Art. 13, §3º, II: "Aplica-se a estaleiro naval brasileiro, no caso de aquisição ou importação de bens de capital relacionados em regulamento destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado para utilização nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro – REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, independentemente de efetuar o compromisso de exportação para o exterior de que trata o caput e o § 2º deste artigo ou de possuir receita bruta decorrente de exportação para o exterior".

RECAP para a aquisição de bens de capital relacionados em regulamento destinados a incorporação ao ativo imobilizado para a utilização nas atividades de construir, conservar, modernizar ou reparar embarcações inscritas no REB.

Assim, ampliando o tema, a Lei nº 11.196/2005 disponibiliza aos estaleiros navais o mesmo incentivo oferecido aos exportadores, sem que os mesmos tenham de exportar sua produção, ou seja, uma nova forma de "exportação ficta", criando a lei novamente uma ficção jurídica para o setor de construção naval como um setor "exportador".

Além de serem consideradas exportação, as operações destinadas à construção naval, como exposto na Lei nº 9.432/97, a aquisição de bens de capital para o ativo imobilizado também será considerada pertencente ao RECAP, ou seja, atividade exportadora, obtendo, portanto, benefícios, como a aquisição de bens no mercado interno sem incidência de PIS/COFINS sobre a venda e a importação de bens de capital diretamente pelos estaleiros sem a incidência dessas contribuições¹⁵, desde que sejam incorporados ao ativo imobilizado e destinados à construção, conservação, modernização e reparo em embarcações pré-inscritas ou inscritas no REB.

8. Conclusão

Existem diversos benefícios destinados ao setor de construção naval perdidos no mar legislativo, o qual, com a correta interpretação e aplicação, poderá proporcionar ao setor a maximização de sua atividade, que segue a maré de ser comparada ao setor de exportação, ao menos juridicamente, com a criação de verdadeiras ficções jurídicas, que transmutam a realidade da atividade como forma de fomento da mesma, devendo todo o sistema jurídico, com a correta interpretação e harmonização das normas, ser adequado a estas ficções.

15. Lei nº 11.196/05 – Art. 14. No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, fica suspensa a exigência: I – da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado; II – da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, quando os referidos bens forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado.