

DISTINÇÃO ENTRE BENEFÍCIO FISCAL E REGIME ESPECIAL À LUZ DA LEI Nº 9.826/99 E DA MP 2.158-35/01

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Rezam os arts. 1º e 3º da Lei 9.826/99 e o art. 56 da MP 2.158-35/01 o seguinte:

“Art. 1º Os empreendimentos industriais instalados nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia — SUDAM e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste — SUDENE farão jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, a ser deduzido na apuração deste imposto, incidente nas saídas de produtos classificados nas posições 8.702 a 8.704 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996.

§1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos empreendimentos industriais instalados na região Centro-Oeste, exceto no Distrito Federal.

§2º O crédito presumido corresponderá a trinta e dois por cento do valor do IPI incidente nas saídas, do estabelecimento industrial, dos produtos referidos no *caput*, nacionais ou importados diretamente pelo beneficiário.

.....
Art. 3º O crédito presumido de que trata o art. 1º não poderá ser usufruído cumulativamente com outros benefícios fiscais federais, exceto os de caráter regional relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas.

.....
Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O regime especial:

I — consistirá em crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal;

II — será concedido mediante opção e sob condição de que os serviços de transporte, cumulativamente:

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no *caput*, em todas as operações de saída do estabelecimento industrial;

c) compreendam a totalidade do trajeto, no país, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente”.

A letra dos referidos dispositivos demonstra que tratam de dois regimes distintos: um deles objetiva, nitidamente, ofertar benefícios fiscais; o outro, simplificar o controle fiscal, em benefício da Receita Federal, propiciando, ainda, um incremento de arrecadação.

A Lei 9.826/99 institui um regime de estímulo fiscal com objetivos extrafiscais. A MP 2.158-35/01 oferta ao contribuinte a faculdade de adotar técnica de arrecadação, que facilita o trabalho de fiscalização e, mediante a inclusão do frete na base de cálculo da operação sujeita ao IPI, propicia incremento do tributo a recolher, em montante superior ao crédito presumido outorgado aos que aderirem ao regime especial.

Tanto assim é que a Lei nº 9.826/99 fala em “benefícios fiscais” (o incentivo não poderá ser usufruído com outros *benefícios fiscais federais*) e a MP 2.158-35/01 trata de regime especial facultado ao contribuinte, cujas condições (execução do transporte correspondente a toda a extensão do trajeto, por conta do industrial e inclusão do seu valor no preço do produto, base de cálculo do IPI, contra um crédito presumido de 3%) facilita o controle pelo fisco federal, além de possibilitar a elevação da arrecadação desse imposto e de outros tributos, conforme afirmado pelo então Secretário da Receita, na resposta à ação popular que lhe foi movida, a que me referirei a seguir.

A própria autoridade reconhece que a MP em tela não outorgou crédito presumido algum, mas apenas simplificou a forma de arrecadação e aumentou a receita correspondente ao IPI, ao PIS e à COFINS, como se vê do seguinte trecho da peça ofertada pela Procuradoria, naquele processo:

“Regime Especial de Apuração do IPI, instituído pelo art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

— A partir da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi facultado às empresas produtoras assumirem o custo do frete, incluindo-o no preço de fábrica. Exercida tal faculdade, o frete passa a integrar a base de cálculo do

IPI. Em contrapartida, o fabricante tem direito a um crédito presumido do imposto, no valor equivalente a 3% do IPI devido.

— A adição do frete (R\$ 481,00) ao preço de fábrica (R\$ 15.258,00), porém, não é linear, pois o PIS, a COFINS e o ICMS devidos pelo fabricante também incidem sobre esse preço, os três de forma reflexa, ou seja, incidem também sobre si próprios.

— Resulta que a adição do frete faz que o preço de fábrica CIF seja de R\$ 15.828,10, ou seja, um Incremento de R\$ 570,24. O novo valor do IPI, portanto, passa a ser R\$ 2.287,16.

— O aumento do valor do IPI resultante da inclusão do frete é Igual a R\$ 82,40. O crédito presumido, calculado em 3% do valor do IPI (R\$ 2.287,16 x 3%), é igual a R\$ 68,61.

— Resulta, portanto, um ganho de IPI para os cofres públicos, de R\$ 13,79 por carro produzido.

— Devido à incidência do PIS e da COFINS sobre o frete, incluído no preço do fabricante, haverá também um ganho para os cofres públicos de R\$ 17,31 nessas duas contribuições, por carro produzido.

Diante dos elementos retro-citados, que servem para exumar os reflexos da aplicação do disposto no art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não há que cogitar, com o novo regime tributário, de redução de receitas do IPI.

V. CONCLUSÃO

Em suma, está fartamente demonstrado que a pretensão do autor carece de consistência, pois não se faz presente na Instrução Normativa SRF nº 91, de 2001, nenhum dos vícios por ele apontados, tendo em vista que o ato foi editado por órgão e autoridade competentes, trata da matéria nos estritos limites autorizados nas leis pertinentes, *não institui ou concede crédito presumido algum, além do que não tem o condão de produzir redução de receitas do IPI, muito menos de causar lesão aos cofres públicos*” (grifos meus)¹.

É de se lembrar que, ao editar a IN SRF nº 91 de 2001, regulando o art. 56 da MP nº 2.158-35/01, o então Secretário da Receita Federal claramente afirma: “*não institui ou concede crédito presumido algum, além de que não tem o condão de produzir redução de receitas do IPI*” (grifos meus).

Como se percebe, se anteriormente à MP 2.158-35/01 o IPI não incidia sobre o valor do transporte, pelo fato de o frete não representar, na maioria das vezes, custo do industrial, não integrando o preço do produto fabricado, porque quase sempre serviço realizado por terceiros, com o regime especial criado, passa a incidir. Com efeito, por adotarem as empresas que aderem ao

regime especial transporte próprio, resta nítido que a SRFB, ainda que concedendo crédito presumido, passa a auferir um ACRÉSCIMO DE RECEITA QUE ANTES NÃO TINHA.

É de se compreender, pois, que o Secretário da Receita Federal tenha declarado que:

a) não há crédito presumido redutor (benefício), mas sim aumento de arrecadação;

b) o referido crédito presumido de 3% — inferior ao aumento da tributação sobre o custo do transporte incorporado à base de cálculo do tributo — não seria senão uma redução de alíquota em face do tributo acrescido. Antes, todavia, do regime especial, o IPI não incidia sobre o valor do transporte, pois as empresas preferiam usar do transporte alheio não incidido pelo tributo, a assumir esse custo como próprio.

Esta é a razão pela qual a ação popular foi extinta após as informações, por falta de sustentação e por restar claro que não havia qualquer crédito presumido, como benefício fiscal, no regime especial introduzido pela MP nº 2.158-35/01.

Ora, o art. 3º da Lei nº 9.826/99, ao afastar de sua aplicação os contribuintes que usufruam de *outros benefícios fiscais federais*, não alcança os contribuintes que aderiram ao regime especial da MP 2.158-35/01, porque, como visto, esse regime não traz *benefícios fiscais*, pois o “crédito presumido” supostamente concedido, é inferior à incidência sobre a base de cálculo “alargada” do IPI, além de propiciar aumento da arrecadação de outros tributos federais.

A vedação torna-se, portanto, absolutamente inaplicável à hipótese, se não existe benefício fiscal e se a adoção de regime fiscal implica aumento de receita, antes inexistente, por força de o transporte correr por conta de terceiros.

Não sendo a MP 2.158-35/01 reguladora de benefícios fiscais, mas de regime especial ou técnica de arrecadação, não está incluída nas exclusões mencionadas no art. 3º da Lei nº 9.826/99.

Em este aspecto, a meu ver, de particular relevância, pois torna nítida a distinção entre um “regime especial” como técnica de arrecadação, e um estímulo que constitui real benefício fiscal em favor do contribuinte.

Entendo, pois, claramente, no exame dos dois diplomas e retomados dispositivos que a MP 2.158-35/01:

a) não institui um regime de benefícios, mas um regime especial destinado a melhorar a técnica e os efeitos da arrecadação;

b) não é, por decorrência, regime jurídico capaz de ser enquadrado nas hipóteses de exclusão do art. 3º da Lei nº 9.826/99;

c) o aumento da arrecadação decorre — não de aumento de venda dos produtos — mas da própria técnica que passou a ser adotada;

d) não é considerado benefício nem pela MP, nem pela IN, nem pelo Secretário da Receita Federal, que o sugeriu, à época;

e) podem conviver, perfeitamente, o regime especial de controle da MP 2.158-35/01 com os benefícios fiscais da Lei nº 9.826/99.

Tecerei, todavia, mais algumas considerações àquelas atrás apresentadas para reforçar a exegese hospedada.

A primeira delas é de que “regime fiscal” e “desoneração fiscal” são figuras diferentes. Decorre tal diferença do próprio texto dos dois diplomas, eis que um fala em benefício fiscal; e o outro, em regime especial. Pretender equipará-los é desfigurar as técnicas de interpretação. A colocação das expressões “desoneração fiscal” ou “benefício” em texto de que não constam é cair no erro maior que qualquer exegeta deve evitar, no dizer de Francesco Ferrara, ou seja, suprimir da lei o que não lhe agrada, ou nela colocar o que deseja, interpretando-se a norma de acordo com os humores do hermeneuta e não com os mecanismos do Direito².

A segunda consideração é decorrencial. O que se criou foi um regime especial, objetivando maior controle de fiscalização e aumento da arrecadação, visto que possibilita incluir na base de cálculo do IPI incidente sobre o produto, o custo do transporte; quando corre este por conta de terceiros, isso não se dá. A intenção, à nitidez, não foi ofertar benefício fiscal, que se ocorreu, como ficou demonstrado pelo Secretário da Receita Federal, foi em favor do Erário. Não se pode interpretar o Direito de forma assimétrica e isolada. Toda a legislação integra-se, em função de objetivos determinados e, desta forma, deve ser interpretada³.

A terceira consideração é de que o art. 56 da MP 2.158-35/01 só foi incluído na medida referida porque os fabricantes haviam preferido, anteriormente, não incluir o frete no preço do produto, terceirizando-o. Vale dizer, a lei exigia o IPI para as empresas que vendessem os produtos de sua produção com frete incluído, mas estas decidiam adotar a venda FOB sem IPI, sendo essa atividade de transporte realizada por terceiros.

Apenas por esta razão foi veiculado o art. 56, cuja exposição de motivos, claramente, define o objetivo do *regime especial em prol de maior controle da fiscalização e aumento da arrecadação*.

“É notório o fato de que a indústria automotiva, para evitar a incidência do IPI sobre o valor do frete de veículos vendidos, terceirizou esta atividade para empresas de transporte, não contribuintes, portanto, daquele imposto” (grifos meus)⁴.

Em outras palavras, entre receber zero ou receber algo, optou, o legislador, por receber algo, concedendo um crédito presumido. À evidência, por não poder, o legislador tributário, alterar conceitos de direito privado (terceirização de transportes), por força do art. 110 do CTN, só poderia realizar seu intento ofertando um regime optativo aos contribuintes⁵. Poderiam ou não a ele aderir, para permitir à Receita Federal um aumento de arrecadação decorrente, pela adoção de uma nova técnica de arrecadação, conforme já destaquei anteriormente.

É de se lembrar que o Secretário da Receita Federal, que alterou o sistema de tributação do IPI sobre bebidas, provocando um aumento de arrecadação geral por força de técnica capaz de eliminar a sonegação no setor, sofreu ação civil proposta pelo Ministério Público Federal, tendo eu elaborado parecer para a Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação — ABIA sobre a matéria, que lhe serviu de base para a contestação, de resto, albergada pelo Poder Judiciário⁶. E o raciocínio adotado naquela ação não foi diferente da decisão da DRJ. Partiu o procurador da república proponente do princípio de que se se mantivesse a técnica de cobrança anterior — mais onerosa, pois propiciadora de sonegação — em se eliminando a sonegação (não disse de que forma) a arrecadação seria ainda maior do que a apurada com a mudança!!!

É que o MPF naquela ocasião, em caso semelhante ao presente, não percebeu que a mudança da técnica da arrecadação objetivou rigorosamente o que propôs o legislador, ou seja, controle de fiscalização e decorrencial aumento de arrecadação, apesar de fazer menção, na exposição de motivos, a que o impacto seria nulo, na arrecadação.

A quarta consideração é de que se benefício fiscal houvesse, teria que assim ser considerado pelo Secretário da Receita Federal na elaboração do demonstrativo dos gastos tributários do governo, como impõe o § 6º, do art. 165, da Constituição Federal, e o art. 5º, II, da LC 101/2000⁷.

É de se realçar que, se de tais demonstrativos consta o benefício fiscal da Lei nº 9.826/99 para as montadoras e fabricantes de veículos automotores, ou seja, o crédito presumido de 32%, NADA CONSTA SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO DE 3%, COMPENSATÓRIO DA ARRECADAÇÃO ZERO DO TRANSPORTE TERCEIRIZADO, como retroexaminei, na exposição de motivos da MP 2.158-35/01.

Esta é a razão pela qual não há referência ao referido crédito presumido entre os “gastos tributários” da União, nas peças orçamentárias.

A quinta consideração refere-se à lei maior. A Constituição é clara, ao determinar que as desonerações fiscais devem constar de leis específicas:

“Art. 150

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, *concessão de crédito presumido*, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)” (grifos meus), como já foi decidido nas ADI 155/SC (DJ 08.09.09) e ADI 1376/DF (DJ 31/08/01). Tais Ações Diretas hospedaram, literalmente, a inteligência do referido artigo⁸.

É de se acentuar que lei específica, nos termos da Carta Maior, é necessária para “crédito presumido” como benefício, visto que o art. 150, § 6º, cuida de estímulos em geral.

Ora, a MP 2.158-35/01 cuida de temática tão variada, que o seu art. 56 só deixará de ser inconstitucional se se lhe der a inteligência que o legislador efetivamente lhe ofertou, ou seja, de que se trata de mero regime especial para aprimorar a técnica de arrecadação, não cuidando de qualquer estímulo fiscal. Por esta razão, também a expressão “benefício fiscal” ou “desoneração fiscal” não aparece no art. 56⁹.

A sexta e última consideração só se admite se argumentando-se pelo absurdo, visto que o art. 56 da mencionada MP objetivou trocar *zero de tributação* por *algo mais*, como exposto no exemplo do Exmo. Sr. Secretário da Receita Federal, retrocitado:

Valor operação 2.287,16

Inclusão do frete82,40

Crédito presumido 3%68,21

Ganho do IPI13,79.

Não se pode falar em benefício fiscal, *nem* em desoneração, visto que o *único benefício* que a nova técnica trouxe, de controle e de arrecadação, *foi para o Fisco*.

Trocou-se zero por um IPI, no exemplo, de 13,79.

Por todo o exposto, entendo, no exame dos três dispositivos dos dois diplomas que a Lei nº 9.826/99 cuidou de benefícios fiscais e a MP 2.158-35/01 de regime especial, podendo conviverem os créditos presumidos de IPI de um e outro, em face de decorrerem de regimes tributários distintos.

NOTAS

1. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Processo nº 10951.000461/2002-67.

2. Hamilton Dias de Souza reproduz o pensamento de Francesco Ferrara dizendo: “Deve-se lembrar a lição de Francesco Ferrara, segundo a qual o excessivo apego à letra da lei é pernicioso, mas ainda mais grave é o perigo de que o intérprete force a exegese, encaixando no texto aquilo que gostaria que lá estivesse ou suprimindo o que contrariasse suas preferências”. A edição portuguesa do livro de Ferrara é da Editora Coimbra, in *Direito Tributário 2*, Ed. Bushatsky, 1972, Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, estando a menção às p. 129, 2ª. edição (*Interpretação e Aplicação das Leis*).

3. Carlos Maximiliano lembra que: “Não se encontra um princípio isolado em ciência alguma; acha-se cada um em conexão íntima com outros. O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 9ª ed., Ed. Forense, 1979, p. 128).

4. Vicente Rao ensina que as autoridades administrativas devem estar subordinadas ao respeito aos princípios, leis e regras, escreveu: “Uma outra exclusão, sim, se nos afigura injustificável: a que se refere à interpretação praticada pelas autoridades executivas, ou administrativas, ao editarem normas (decretos, regulamentos, atos administrativos em geral) que, subordinadas aos critérios da legalidade e da constitucionalidade, pressupõem, necessariamente, a interpretação dos preceitos assim executados e aplicados”, continuando: “É óbvio que às autoridades administrativas também se impõe o respeito dos princípios, leis e regras, que o direito estabelece, para a interpretação e conseqüente aplicação das normas jurídicas” (*O Direito e a Vida dos Direitos*, Ed. Revista dos Tribunais, 6ª. ed., 2005, p. 501).

5. O art. 110 do CTN está assim redigido: “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

6. Escrevi: “A adoção de técnica mais eficiente, representada pelo tributo fixo — em que há integração de base de cálculo e alíquota, em nova equação (valor fixo sobre base de cálculo exteriorizada em coisa, imposição *ad rem*) — não representou queda de arrecadação do IPI, mas, como tem sido realçado pela imprensa, pôs a nu um universo informal, que não era fiscalizado e que representava uma perda substan-

cial de receita em relação a todos os demais tributos (I. Renda, Cofins, PIS, etc.). O desventramento de um universo informal, passível de controle e fiscalização pela nova técnica, manteve a arrecadação do IPI nos mesmos níveis, mas implicou aumento considerável de renda federal dos outros tributos, que passaram a ser efetivamente de contribuintes que antes não os recolhiam, sobre permitir uma fiscalização mais intensa.

E se se admitisse, apenas para argumentar, que houve redução de tributos para todas as empresas, nitidamente, a capacidade contributiva de todos eles foi beneficiada, não agravada, mesmo que pudesse haver benefícios maiores para uns contribuintes em relação a outros, tendo todos eles, todavia, benefícios reais.

A nova técnica de tributação, sobre aumentar consideravelmente a arrecadação geral da União, sem perda de arrecadação do IPI, e sobre formalizar parcela ponderável da economia informal no setor, permitiu que — e apenas exteriorizo o pensamento do Ministério Público — não houvesse peso maior sobre a capacidade contributiva dos fabricantes contemplados, mas, ao contrário, benefício único para todos (contribuinte e fisco), além de possibilitar melhor combate ao terrível mal da sonegação” (*Revista Dialética de Direito Tributário* n° 65, fev/01, p. 146/165).

7. Os dispositivos estão assim redigidos: “Art. 165

§ 6° — O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”;

Art. 5° O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

II — será acompanhado do documento a que se refere o § 6° do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; ...”.

8. Decidiu o Supremo Tribunal Federal: “Inconstitucionalidade, por contrariar o processo legislativo decorrente do art. 150, § 6°, da Constituição Federal (onde se exige a edição de lei ordinária específica), bem como do princípio da independência dos Poderes (art. 2°), a anistia tributária concedida pelo art. 34, e seus parágrafos, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de 1989, do Estado de Santa Catarina” (ADIn 155, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ, 8 set. 2000).

9. Escrevi: “Tal dispositivo faz menção à lei específica e à exclusividade da matéria, com o que, a partir de sua edição, as leis concessivas de desoneração tributária devem ser específicas e exclusivas. A própria utilização do verbo no futuro do indicativo não oferta dúvidas de que prevalecerá a disposição a partir daquele momento para qualquer concessão das mal denominadas “renúncias fiscais”, ou seja, haverá necessidade de serem as leis exclusivamente dedicadas às matérias enunciadas no comando normativo supremo” (parecer exarado em 1996) (*O sistema tributário na Constituição*, 6ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 147/348).