

O ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE (AFRMM): REGIME JURÍDICO E QUESTÕES ATUAIS

*Liziane Angelotti Meira**

RESUMO:

Propõe-se neste artigo um estudo sistemático do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), tributo federal com impacto no comércio internacional brasileiro, especificamente nas importações via marítima; ademais, esse tributo é objeto neste momento de alterações legislativas relevantes, as quais são também objeto de atenção neste trabalho. Para tanto, essa disquisição está organizada em introdução, duas partes e considerações finais. No início, apresenta-se o contexto do tema, inclusive o desenvolvimento do tratamento jurisprudencial da matéria. A parte primeira é dedicada ao estudo da norma de incidência do AFRMM - tendo como instrumental a “regra-matriz de incidência” proposta pelo Professor Paulo de Barros Carvalho; nesse trecho são também delineadas considerações acerca da finalidade do AFRMM e do procedimento de recolhimento. Na segunda parte, investiga-se a taxa Mercante, que é cobrada em consequência e juntamente com o AFRMM. Na parte final, são apresentadas ponderações conclusivas e analisadas questões atuais, *v.g.*, a eminente transferência da atribuição de arrecadar e fiscalizar o AFRMM e a taxa Mercante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil e as suas possíveis consequências.

PALAVRAS-CHAVE: Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante. AFRMM. Taxa Mercante. Contribuição de intervenção no domínio econômico. Direito tributário internacional. Tributação internacional. Comércio internacional. Comércio exterior. Tributos sobre o comércio exterior. Tributos sobre a importação.

ABSTRACT:

The purpose in this paper is to make a systematic study of the Freight Surcharge for Renovation of the Merchant Shipping (AFRMM), a tax which has impact on the Brazilian international trade, specifically on the imports through the sea; in addition, such tax is now under important law changes, and they also receive our attention in this paper. In order to achieve such goal, this paper is divided into introduction, two parts, and concluding remarks. In the beginning, it

* Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Professora da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

is presented the context of the issue, including the development of the judicial court understandings. The first part is devoted to the study of the AFRMM law according to the theory of the “regra-matriz de incidência”, proposed by the Professor Paulo de Barros Carvalho; in this part we have outlined considerations about the AFRMM purpose and about its payment as well. In the second part, we investigate the Merchant Tax, which is charged as a result of the AFRMM, and at the same time. In the last part, we present our conclusions and also analyze current issues, such as, the eminent transfer of the AFRMM collecting and enforcing task to the Brazilian Internal Revenue and Customs Administration, we also consider its possible consequences.

KEY WORDS: Freight Surcharge for Renovation of the Merchant Marine. AFRMM. Merchant Tax. Contribution of intervention in the economy. International Tax law. International Taxation. International Trade. Foreign trade. Tax on international trade. Import duties.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. Norma de incidência do AFRMM

2.1. Elemento material

2.1.1. Verbo

2.1.2. Complemento do verbo

2.2. Elemento espacial

2.3. Elemento temporal

2.4. Elemento pessoal

2.4.1. Sujeito ativo

2.4.2. Sujeito passivo

2.5. Elemento quantitativo

1.5.1. Base de cálculo

1.5.2. Alíquota

2.6. Finalidade

2.7. Pagamento

3. Taxa de utilização do sistema de controle de arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (Taxa Mercante)

3.1. Elemento material

3.2. Elemento espacial

3.3. Elemento temporal

3.4. Elemento pessoal

3.5. Elemento quantitativo

3.6. Vinculação da taxa Mercante a uma atividade estatal específica

4. Considerações Finais.

1. Introdução

O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) corresponde a uma exação realizada no caso de descarregamento de cargas em portos brasileiros, cuja receita é destinada ao apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e à indústria de construção naval. Segundo a legislação vigente, o AFRMM é exigido no caso de descarga de mercadorias importadas, ou seja, onera especialmente a importação.

O debate a respeito da determinação da natureza jurídica do AFRMM confunde-se com as discussões acerca da própria definição de tributo e suas espécies. Na verdade, o AFRMM foi introduzido no sistema jurídico brasileiro antes da consolidação de um posicionamento – em termos constitucionais, jurisprudenciais e doutrinários – acerca da natureza jurídica das contribuições. As decisões dos tribunais, especificamente do Supremo Tribunal Federal, sobre essa matéria serviram de respaldo para se fixar o entendimento de que as contribuições não são impostos nem taxas e, posteriormente, para corroborar a tese de que as contribuições são espécie de tributos distintas das demais, com regime jurídico específico.

O Supremo Tribunal Federal enfrentou nos anos 70 sérias controvérsias sobre a natureza jurídica, competência e constitucionalidade do AFRMM. Para solucionar essas lides, o STF teve que trazer a lume respostas que não apenas esclareceram essas questões mas que formaram substrato para definir o arquétipo tributário e financeiro do país.

Um dos pontos relevantes foi se o AFRMM era uma contribuição e, em caso afirmativo, se teria a natureza tributária. Os contribuintes afirmavam que a denominação “contribuição” não determinava a natureza jurídica do AFRMM, nos termos do artigo 4º, inciso I, do Código Tributário nacional; que, de fato,

tratava-se de uma espécie de imposto; e que a instituição desse imposto pela União caracterizava uma invasão da competência dos Estados, uma bitributação em relação ao ICM. Ademais, defendia-se que, sendo uma espécie tributária, as imunidades e isenções previstas para os impostos, especialmente às relativas à Zona Franca de Manaus e ao regime aduaneiro especial de *drawback*, estender-se-iam, naturalmente, ao AFRMM.¹

O STF decidiu que o AFRMM era uma contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuição parafiscal, diferente de imposto e taxa. Logo, nem haveria conflito de competência, nem deveriam ser estendidas ao AFRMM as imunidades e isenções previstas para os impostos. Note-se que o fundamento constitucional indicado para a cobrança do AFRMM foi o art. 163 da Constituição Federal de 1969, que tratava não do sistema tributário, mas da competência da União para intervir no domínio econômico.² O STF corporificou essas decisões na Súmula nº 553, de 15 de dezembro de 1976.³

Dessa forma, concluiu-se que o AFRMM caracterizava-se como uma contribuição parafiscal, uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

¹ Nesse sentido, sugere-se consultar os seguintes julgados: RE 9148; RE 91419/RJ; RE 89104/RJ; RE 87206; RE 90014; RE 89174; RE 89080; RE 89889/RS; RE 89798/SP; RE 87193/SP.

² “Art. 163. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

Parágrafo único. Para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.”

³ “Súmula 553. O Adicional ao frete para renovação da marinha mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra ‘d’, III, do art. 19 da Constituição Federal.”

Ressalte-se que o caráter de parafiscalidade configura-se quando o tributo é arrecadado e administrado por entidade com personalidade jurídica diferente da do ente titular da competência tributária. Assim, o AFRMM era uma contribuição parafiscal porque sua arrecadação, administração e destinação incumbiam não à União, mas a uma entidade com personalidade jurídica própria, a Superintendência Nacional de Marinha Mercante (Sunamam), conforme dispunha o Decreto-lei nº 2.404, de 1987.⁴

Entretanto, essa incumbência foi transferida ao Ministério dos Transportes, especificamente ao Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante (CDFMM), órgão colegiado integrante da estrutura desse Ministério.⁵

Assim, tendo em conta que o Ministério dos Transportes constitui órgão da administração direta, sem personalidade jurídica própria, o sujeito ativo do tributo passou a ser a União e, portanto, não mais se configurou o caráter parafiscal. Ademais, essa ausência de parafiscalidade se torna ainda mais evidente diante da Medida Provisória nº 545, de 2011, que prevê a transferência da arrecadação, fiscalização e administração do AFRMM à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão incumbido de arrecadar e fiscalizar a grande maioria dos tributos federais.⁶

⁴ BRASIL. Decreto-lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987. Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o Fundo da Marinha Mercante, e dá outras providências.

⁵ Conforme artigos 23 e 24 da Lei nº 10.893, de 2004, aquele com redação dada pelo art. 5º da Lei nº 11.518, de 2007.

⁶ Conforme dispõe o artigo 1º Medida Provisória nº 545, de 2011, o § 1º do art. 3º da Lei 10.893, de 2004, passa a ter a seguinte redação:

“§ 1º Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a administração das atividades relativas à cobrança, fiscalização, arrecadação, rateio, restituição e concessão de incentivos do AFRMM.”

Mister anotar que essa transferência somente vai se efetivar após a expedição de ato regulamentador, nos termos do art. 22, I, da referida Medida Provisória.

Importante ter presente que, com a Constituição de 1988, a qual incluiu as contribuições no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, especialmente no art. 149, consolidou-se o entendimento de que as contribuições, além de serem diferentes de impostos e taxas, são modalidades de tributos.

Dessarte, o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico cuja receita é destinada ao apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e à indústria de construção naval. Ademais, como se trata de um tributo anterior à Constituição de 1988, não se aplica a exigência, prevista no art. 146, III, da CF, de definição por lei complementar; ou melhor, a definição constante do art. 1º do Decreto-lei nº 2.404, de 23 de julho de 1987, foi recepcionada com hierarquia de lei complementar.⁷

Interessante anotar que a linha teórica no sentido de que as contribuições são espécies tributárias independentes e, portanto, não sujeitas às mesmas limitações constitucionais previstas para as taxas e impostos – posição fortalecida pelas disposições das Emendas Constitucionais nº 33, de 2001, nº 41, de 2003, nº 42, de 2003, e nº 44, de 2004, que delinearam um feixe de regras específicas sobre as contribuições – permitiu que a União – por meio de contribuições, *v.g.* a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins, a Cide-

⁷ Nesse sentido, elucidativo o excerto abaixo (no entanto, a parafiscalidade, cumpre anotar, entendemos que foi afastada mediante mudanças no substrato legal do tributo em pauta):

“1. O AFRMM, contribuição parafiscal (cf. Súmula 553 - STF), foi recepcionado pela Constituição de 1988 (art. 149). Trata-se de contribuição de intervenção no domínio econômico: apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e à indústria de construção naval (Decreto-lei nº 2.404, de 23/07/87 - art. 1º). 2. Cuidando-se de tributo anterior à nova ordem constitucional, a ele não se aplica a exigência de definição por lei complementar (art. 146, III), pois a Constituição anterior não impunha a exigência (art. 18, parágrafo 1º - EC nº1/69).” (AMS 6135 MA 96.01.06135-5, DJ de 08/08/1997).

combustíveis e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido⁸ – aumentasse sensivelmente sua arrecadação. Dessa forma, surgiu o ambiente favorável para que a carga tributária do país, que nos anos 90 era em torno dos vinte e cinco por cento do produto interno bruto brasileiro (PIB), nesta década ultrapassasse os trinta e cinco por cento do PIB.⁹

2. Norma de incidência do AFRMM

O AFRMM está previsto no artigo 1º do Decreto-lei no 2.404, de 1987, recepcionado pela Constitucional de 1988, onde passou a encontrar fulcro no artigo 149. Esse tributo está disciplinado pela Lei no 10.893, de 2004, alterada pelas Lei nº 11.434, de 28 de dezembro de 2006, Lei nº 11.518, de 5 de setembro de 2007 e pela Medida Provisória nº 545, de 29 de setembro de 2011, e regulamentado pelo Decreto nº 5.543, de 2005.

Com o intuito de sistematizar o estudo da base normativa do AFRMM, será utilizada a “regra-matriz de incidência”, elaborada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, à qual preferimos denominar estrutura lógica da norma de incidência.¹⁰ Mister ter presente que essa estrutura é um instrumento que indica os elementos imprescindíveis a toda norma de incidência de tributos e,

⁸ A cumulatividade da incidência da contribuição social sobre o lucro líquido e do imposto sobre a renda foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal e considerada constitucional (RE 146.733-9-SP).

⁹ De acordo com os dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) a carga tributária brasileira era de 25% do PIB em 1992 e, em 2010, alcançou 35,13% do PIB. (Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta>>. Acesso em: 12 dez. 2011).

¹⁰ A teoria elaborada pelo Professor Barros Carvalho é encontrada no seu *Curso de Direito Tributário*, 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 265-314 e na sua obra *Teoria da Norma Tributária*, São Paulo: Max Limonad, 1998.

consequentemente, permite organizar as proposições normativas, vislumbrando de forma completa e direta um determinado tributo.

A estrutura lógica da norma tributária geral e abstrata possui duas partes: hipótese de incidência – que corresponde à descrição de um fato abstrato, inclusive indicações de tempo e espaço – e consequente – a descrição, também hipotética, de uma relação jurídica tributária. Podemos esquematizá-la nos seguintes termos:

Hipótese de incidência: elemento material (normalmente verbo e complemento), elemento espacial e elemento temporal.

Consequente: elemento pessoal (sujeitos ativo e passivo) e elemento quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Cada um desses elementos é objeto de disquisição nos subitens seguintes.

2.1. Elemento material

O elemento material é o cerne da hipótese de incidência e é composto da descrição do fato social (verbo+complemento), desligado, numa separação artificial de separação, das circunstâncias de tempo e espaço.

2.1.1. Verbo

O verbo constante do elemento material do AFRMM é, nos termos dos artigos 4º e 5º da Lei nº 10.893, de 2004, promover o transporte, transportar (via marítima, em regra).¹¹

¹¹ “Art. 4º O fato gerador do AFRMM é o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro.

Parágrafo único. O AFRMM não incide sobre a navegação fluvial e lacustre, exceto sobre cargas de graneis líquidos, transportadas no âmbito das regiões Norte e Nordeste.

André Parmo Folloni afirma que, se o AFRMM incidisse sobre o transporte, estaria onerando esse serviço e invadindo a esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal. Na tentativa de diferenciar essa contribuição do ICMS, ele indica como hipótese de incidência não o serviço de transporte, mas a contratação desse serviço.¹²

Não perfilhamos a esteira de pensamento do autor porque a lei determina a incidência da contribuição em pauta sobre a operação de transporte e, como intérpretes, não podemos desvirtuá-la para negar a bitributação.

Contratar o transporte, da mesma forma que contratar a operação de importação ou de exportação, é, juridicamente, promover o ato contratado e, portanto, realizar o fato previsto na respectiva hipótese de incidência.¹³

Ademais incidência plúrima de tributos é muito comum na importação. A Constituição veda a instituição de novos impostos com a mesma hipótese de incidência daqueles indicados no seu texto, mas, conforme jurisprudência assente, não proíbe, nessas circunstâncias, a instituição de contribuições.

Art. 5º O AFRMM incide sobre o frete, que é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro.”

¹² “Se, por outro lado, entendermos a hipótese de incidência como ‘prestar serviços de transporte aquaviário’, e seria possível fazê-lo, porquanto sua base de cálculo efetivamente corroboraria também essa possibilidade, então fatalmente teríamos que admitir que o imposto referido é de competência dos Estados e do Distrito Federal, *ex vi* do artigo 155, I, ‘b’ da Constituição Federal, o que torna possível o pleito de sua invalidação por inconstitucionalidade.” (FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 158)

¹³ Nesse sentido, as observações em relação ao imposto sobre a importação: “Saliente-se que realizar a conduta constante da hipótese de incidência (importar) não significa necessariamente a atividade física de colher o bem alhures, transportá-lo e introduzi-lo no território nacional. Portanto, o importador é o sujeito de direitos em nome do qual foi efetuada a importação; é quem, mediante um contrato ou instrumento similar, adquiriu (comprou, emprestou, ganhou) produtos estrangeiros e os trouxe pessoalmente ou solicitou sua remessa ao Brasil por meio de um transportador.” (MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*, São Paulo: IOB, 2002, p. 123).

2.1.2. Complemento do verbo

O objeto direto “bens”, denotado pelo artigo 5º da Lei nº 10.893, de 2004, como “carga de qualquer natureza” é o complemento do verbo, Cumpre anotar que esses bens não precisam ser estrangeiros e nem de procedência estrangeira.

Nos casos de bens sujeitos a regime aduaneiro especial,¹⁴ não é devido o AFRMM.¹⁵

O elemento da hipótese normativa que indica onde há de ocorrer o evento para que possa se dar a incidência é o critério espacial. Ou seja, a norma tributária não alcança fatos que, mesmo que se conformem com os demais elementos, não tenham ocorrido na área indicada em seu elemento espacial. Vale lembrar que o elemento espacial não se identifica obrigatoriamente com o âmbito de vigência da norma tributária.

O elemento espacial do AFRMM deve ser obtido mediante a conjugação de dois fatores: o local onde deve ocorrer o transporte e o local onde deve se dar a descarga da mercadoria.

A contribuição em apreço incide sobre transporte realizado, em regra no mar e de longo curso, com descarga em porto brasileiro. De acordo com o

¹⁴ Normalmente, em razão de importação sem finalidade de consumo no País, importação temporária.

¹⁵ “Art. 15. O pagamento do AFRMM incidente sobre o frete relativo ao transporte de mercadoria submetida a regime aduaneiro especial fica suspenso até a data do registro da declaração de importação que inicie o despacho para consumo correspondente. (Redação dada pela Medida Provisória nº 545, de 2011)

Parágrafo único. Na hipótese de descumprimento do regime, o AFRMM será exigido com os acréscimos mencionados no art. 16, calculados a partir da data do registro da declaração de importação para admissão da mercadoria no respectivo regime. (Incluído pela Medida Provisória nº 545, de 2011)”

art. 11 da Lei nº 11.482, de 2007,¹⁶ o AFRMM não deve alcançar, até 8 de janeiro de 2017, as navegações de cabotagem, interior fluvial e lacustre.¹⁷

Ademais, para que haja incidência dessa contribuição, necessário que o bem transportado via longo curso marítimo seja descarregado em porto brasileiro, ou seja, o elemento espacial completa-se se o transporte aquaviário for encerrado mediante descarga em porto brasileiro.

Assim, combinando os elementos material e espacial, conclui-se que, de acordo com a legislação vigente, o AFRMM, até 8 de janeiro de 2017, incide sobre o transporte de marítimo de longo curso cujas mercadorias sejam descarregadas em porto brasileiro. Dessarte, essa contribuição de intervenção no domínio econômico onera especificamente a importação via marítima.

2.2. Elemento espacial

O elemento temporal da norma de incidência é composto dos critérios que permitem identificar o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário. Na contribuição em pauta, o elemento temporal é o momento de descarga do bem no porto, conforme prescreve o *caput* do artigo 4º da Lei nº 10.893, de 2004.

¹⁶ “Art. 11. O prazo previsto no art. 17 da Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997, fica prorrogado até 8 de janeiro de 2017, nas navegações de cabotagem, interior fluvial e lacustre. (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)”

¹⁷ A definição legal de navegação de cabotagem, interior fluvial e lacustre encontra-se no artigo 2º da Lei nº 10.893, de 2004:

“Art. 2º. Para os efeitos desta Lei:

[...]

III - navegação de cabotagem é aquela realizada entre portos brasileiros, utilizando exclusivamente a via marítima ou a via marítima e as interiores;

IV - navegação fluvial e lacustre é aquela realizada entre portos brasileiros, utilizando exclusivamente as vias interiores;

[...]”

2.3. Elemento temporal

O consequente da norma de incidência do AFRMM conforma a descrição de uma relação jurídica tributária de cunho obrigacional e é integrado pelas regras que indicam o elemento pessoal – sujeito ativo e sujeito passivo – e o elemento quantitativo. No elemento pessoal do consequente da norma de incidência tributária, que se colhem os critérios indicadores do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária.

2.4. Elemento pessoal

O consequente da norma de incidência do AFRMM conforma a descrição de uma relação jurídica tributária de cunho obrigacional e é integrado pelas regras que indicam o elemento pessoal – sujeito ativo e sujeito passivo – e o elemento quantitativo. No elemento pessoal do consequente da norma de incidência tributária, que se colhem os critérios indicadores do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária.

2.4.1. Sujeito ativo

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação jurídico-tributária. Conforme comentamos na Introdução deste artigo, a contribuição é arrecadada e administrada pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante (CDFMM), órgão do Ministério dos Transportes. Assim, o

sujeito ativo é a União, e o AFRMM não se caracteriza mais como uma contribuição parafiscal.¹⁸

Cumpre anotar novamente que, conforme dispõe art. 3º, § 1º, da Lei 10.893, de 2004, alterado pelo art. 1º da Medida Provisória nº 545, de 2011, combinado com artigo 22, I, da Medida Provisória, a atribuição de arrecadar e administrar o AFRMM será transferida para a Secretaria da Receita Federal do Brasil assim que essa matéria for regulamentada.

2.4.2. Sujeito passivo

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, a quem é atribuído o cumprimento da prestação tributária. É contribuinte quando efetiva o fato previsto hipoteticamente na norma de incidência. Se, sem praticar o fato, é selecionado para recolher o tributo, está-se diante da figura do responsável tributário.

Há ainda o responsável solidário, que se caracteriza como a pessoa não originalmente indicada pela lei como sujeito passivo, mas que, em função do interesse no fato jurídico tributário, passa a responder pelo tributo não pago, sem benefício de ordem.

A Constituição Federal não determina o sujeito passivo, porém fornece critérios para instituição do elemento material do tributo e pressupõe que o

¹⁸ Nesse sentido, as observações de André Parmo Folloni: “O sujeito ativo da relação jurídica tributária que surge quando da incidência da norma tributária impositiva da AFRMM é a União. Não obstante, o produto da arrecadação seja oferecido, por prescrição legal de direito financeiro, a terceiros, tal é irrelevante para a caracterização do sujeito ativo. Este é aquela pessoa que integra a relação jurídica tributária no pólo ativo, fazendo jus ao recebimento do crédito tributário. No caso, a União.” (FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 157).

legislador vai indicar como sujeito passivo pessoa que tenha relação com o fato previsto no antecedente normativo.¹⁹

O contribuinte do AFRMM é o consignatário da carga, indicado no conhecimento de embarque,²⁰ e o proprietário da mercadoria é o responsável solidário. Nos casos em que a lei não exige conhecimento de embarque, o proprietário da carga é o contribuinte.²¹ Na importação, em regra, o conhecimento é documento obrigatório.²²

2.5. Elemento quantitativo

A previsão legal da base de cálculo e a indicação da alíquota constituem elemento o quantitativo, ou seja, são os critérios que permitem, em cada caso concreto, o cálculo do imposto devido.

2.5.1. Base de cálculo

O Constituinte pouco se ocupou da base de cálculo dos tributos, todavia ela é um dos elementos mais importantes na identificação e definição da natureza jurídica dos tributos. O AFRMM tem por base de cálculo o valor, indicado no conhecimento de embarque, do frete pago pelo transporte aquaviário de mercadorias de um porto para outro, incluídas as despesas

¹⁹ O constituinte, ao definir a competência tributária, praticamente não se ocupou do sujeito passivo. Existem algumas exceções, *e.g.*, artigos 149, § 3º, e 195, I, II e IV, da CF.

²⁰ Denominado também conhecimento de carga ou, em inglês, *bill of lading* (BL).

²¹ Cf. artigo 10 da Lei nº 10.893, de 2004.

²² Conforme artigo 554 do Decreto nº 6.759, de 2009, e artigo 2º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988.

portuárias constantes do conhecimento e quaisquer outras despesas relativas ao transporte.²³

Nos casos em que a lei dispensar a emissão do conhecimento de transporte, o valor do frete será aquele declarado pelo contribuinte, incluídas também as despesas portuárias e de manipulação da carga.²⁴

2.5.2. Alíquota

A alíquota, combinada com a base de cálculo, permite a determinação do valor do tributo, objeto da relação jurídico tributária prevista no consequente da norma tributária individual e concreta.²⁵

As alíquotas do AFRMM são:²⁶

- 25% na navegação de longo curso;
- 10% na navegação de cabotagem; e
- 40% na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de

granéis líquidos nas Regiões Norte e Nordeste.

²³ “Art. 5º O AFRMM incide sobre o frete, que é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro.

§ 1º Para os fins desta Lei, entende-se por remuneração do transporte aquaviário a remuneração para o transporte da carga porto a porto, incluídas todas as despesas portuárias com a manipulação de carga, constantes do conhecimento de embarque ou da declaração de que trata o § 2º do art. 6º desta Lei, anteriores e posteriores a esse transporte, e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes.” (Lei nº 10.893, de 2004).

²⁴ Cf. artigo 5º, § 1º, c/c o artigo 6º, § 2º, da Lei nº 10.893, de 2004.

²⁵ “O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa desperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame.” (CARVALHO, Paulo de Barros. seu *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 359).

²⁶ Cf. artigo 6º da Lei nº 10.893, de 2004.

Cumprir lembrar, todavia, que, em razão da combinação dos elementos material e espacial, verificou-se que, até 8 de janeiro de 2017, a contribuição incide especificamente sobre as importações realizadas via marítima, conforme se anotou no final do item 1.2 deste estudo.

2.6. Finalidade

As finalidades do AFRMM não estão indicadas na Constituição nem em lei complementar, mas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.404, de 1987,²⁷ e no artigo 17 da Lei nº 10.893, de 2004. A destinação das receitas é a intervenção econômica da União no sentido de renovar e melhorar a marinha mercante brasileira e deve ser efetuada segundo determina, de forma minuciosa, a Lei.²⁸

²⁷ “Art. 1º O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) destina-se a atender aos encargos da intervenção da União nas atividades de navegação mercante nos termos deste decreto-lei.”

²⁸ “Art. 17. O produto da arrecadação do AFRMM será destinado:

I - ao Fundo da Marinha Mercante - FMM:

a) 100% (cem por cento) do AFRMM gerado por empresa estrangeira de navegação;
b) 100% (cem por cento) do AFRMM gerado por empresa brasileira de navegação, operando embarcação afretada de registro estrangeiro;

c) 41% (quarenta e um por cento) do AFRMM gerado por empresa brasileira de navegação, operando embarcação própria ou afretada, de registro brasileiro, na navegação de longo curso, não inscrita no Registro Especial Brasileiro - REB, de que trata a Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997; e

d) 8% (oito por cento) do AFRMM gerado por empresa brasileira de navegação, operando embarcação, própria ou afretada, de registro brasileiro, na navegação de longo curso, inscrita no REB, de que trata a Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

II - a empresa brasileira de navegação, operando embarcação própria ou afretada, de registro brasileiro:

a) 50% (cinquenta por cento) do AFRMM que tenha gerado na navegação de longo curso, quando a embarcação não estiver inscrita no REB;

b) 83% (oitenta e três por cento) do AFRMM que tenha gerado na navegação de longo curso, quando a embarcação estiver inscrita no REB; e

c) 100% (cem por cento) do AFRMM que tenha gerado nas navegações de cabotagem, fluvial e lacustre;

III - a uma conta especial, 9% (nove por cento) do AFRMM gerado na navegação de longo curso, por empresa brasileira de navegação, operando embarcação, própria ou afretada, de registro brasileiro, inscrita ou não no REB.

§ 1º Da parcela do produto da arrecadação do AFRMM que cabe ao FMM, será destinado, anualmente, o percentual de 3% (três por cento) ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de

2.7. Pagamento

O pagamento do AFRMM deve ser efetuado pelo contribuinte antes da autorização de entrega da mercadoria pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 11 da Lei nº 10.893, de 2004, alterado pelo art. 1º da Medida Provisória nº 545, de 2011. O pagamento é realizado de modo automático (débito em conta), por meio do sistema administrado pelo Ministério dos Transportes, denominado sistema Mercante.²⁹

3. Taxa de utilização do sistema de controle de arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (Taxa Mercante)

A exigência da Taxa Mercante está inexoravelmente ligada à exigência do AFRMM. Em resumo, essa taxa é cobrada pela utilização do Sistema Mercante e tal utilização faz-se necessária exclusivamente para o pagamento

julho de 1969, e restabelecido pela Lei nº 8.172, de 18 de janeiro de 1991, para o financiamento de programas e projetos de pesquisa científica e desenvolvimento tecnológico dos setores de transporte aquaviário e de construção naval, os quais serão alocados em categoria de programação específica e administrados conforme o disposto em regulamento.

§ 2º Da parcela do produto da arrecadação do AFRMM que cabe ao FMM, será destinado, anualmente, o percentual de 1,5% (um e meio por cento) ao Fundo do Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo, para compensação das perdas decorrentes da isenção de que trata o § 8º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997.

§ 3º Da parcela do produto da arrecadação do AFRMM que cabe ao FMM, será destinado, anualmente, o percentual de 0,40% (quarenta centésimos por cento) ao Fundo Naval, a título de contribuição para pagamento das despesas de representação e estudos técnicos em apoio às posições brasileiras nos diversos elementos componentes da Organização Marítima Internacional - IMO, cujos recursos serão alocados em categoria de programação específica.
[...]"

²⁹ Conforme determina o Decreto nº 5.324, de 2004, artigo 2º, *caput*:

“Art. 2º O recolhimento da Taxa de Utilização do MERCANTE é devido por ocasião da emissão do CE-MERCANTE, à razão de R\$ 20,00 (vinte reais) por unidade, a partir de 1º de janeiro de 2005, e deverá ser efetuado no próprio Sistema, junto com a solicitação de pagamento do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM.”

do AFRMM. Ou seja, trata-se de uma taxa exigida em função do procedimento de pagamento de uma contribuição.

A base constitucional da instituição da taxa Mercante é o artigo 145, II, que trata das taxas, e os artigos 21, XI, “d”, e 22, X, que atribuem à União a competência para disciplinar o transporte aquaviário.

A taxa em apreço foi estabelecida pelo artigo 37 da mesma Lei que regula o AFRMM, a Lei nº 10.893, de 2004, e regulamentada pelo Decreto nº 5.324, de 2004.

Para organizarmos a análise da base normativa da taxa Mercante, será utilizada a mesma estrutura da “regra-matriz de incidência”, elaborada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, que utilizamos para o estudo do AFRMM.

3.1. Elemento material

O elemento material da taxa Mercante, como o dos demais tributos, forma-se por um verbo e seu complemento. O verbo, nos termos do artigo 37 da Lei nº 10.893, de 2004, é “utilizar”.³⁰

O artigo 2º, § 1º, do Decreto nº 5.324, de 2004,³¹ determina que a taxa Mercante não incide nas hipóteses de isenção de AFRMM e de bens

³⁰ “Art. 37. Fica instituída a Taxa de Utilização do MERCANTE.

§ 1º A taxa a que se refere este artigo será devida na emissão do número ‘conhecimento de embarque do MERCANTE - CE-MERCANTE’, à razão de R\$ 50,00 (cinquenta reais) por unidade, e cobrada a partir de 1º de janeiro de 2005.

§ 2º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir o valor da Taxa de Utilização do MERCANTE fixado no § 1º deste artigo e a aumentá-lo, até o limite definido no referido parágrafo.”

³¹ “§ 1º A Taxa de que trata o caput não se aplica:

I - às cargas destinadas ao exterior; e

II - às cargas isentas do pagamento do AFRMM, conforme previsto no art. 14 da Lei nº 10.893, de 2004.”

destinados ao exterior. No entanto, o limite constitucional da legalidade exige que as isenções sejam estabelecidas por lei, e não por meio de Decreto.

O complemento do verbo “utilizar” é a expressão “o sistema mercante”. Trata-se de sistema, administrado pelo Ministério dos Transportes, de controle informatizado da arrecadação do AFRMM.³²

André Parmo Folloni observa que:

Na sistemática adotada, para que se possa pagar o imposto, precisa-se pagar uma taxa. Paga-se uma taxa para o cumprimento de obrigações tributárias. Aliás, acessar o sistema é uma obrigação acessória (uma prestação positiva no interesse da fiscalização e da arrecadação do AFRMM – CTN, art. 113, § 2o), e fazê-lo enseja o pagamento de uma taxa.³³

Cabe ter presente que, se de acordo com a legislação vigente o AFRMM é cobrado atualmente na importação via marítima, a taxa Mercante, em consequência, também se restringe a onerar as mesmas operações.

3.2. Elemento espacial

O elemento espacial da norma de incidência da taxa Mercante identifica-se com o local onde deve se configurar seu elemento material (utilização do sistema mercante). Tal utilização ocorre por meio de computador, com acesso ao sistema do Ministério dos Transportes, que pode estar em qualquer parte do território nacional e mesmo no exterior.

³² Segundo as informações disponibilizadas pelo Ministério dos Transportes: “O Sistema Mercante fornece ao Departamento do Fundo da Marinha Mercante do Ministério dos Transportes o suporte informatizado para o controle da arrecadação do adicional ao frete, desde o registro do Conhecimento de Embarque – CE, até ao efetivo crédito nas contas vinculadas do Fundo de Marinha Mercante – FMM.” (Disponível em: < <http://www2.transportes.gov.br/SFomentoAT/DFundoMM/Contexto.htm> >. Acesso em: 12 dez. 2011).

³³ *Tributação sobre o Comércio Exterior*, 2005, p. 166.

3.3. Elemento temporal

O § 1º do artigo 37 da Lei nº 10.893, de 2004, prescreve que a taxa Mercante é devida na emissão, pelo sistema Mercante, do número do “conhecimento de embarque do MERCANTE – CE-MERCANTE”. Tal número é fornecido por ocasião do pagamento e do registro de pagamento do AFRMM, e é esse momento o elemento temporal da taxa em pauta.

Assim, os pagamentos da taxa Mercante e do AFRMM são efetuados concomitantemente, nos termos do artigo 2º do Decreto nº 5.324, de 2004.

3.4. Elemento pessoal

Os recursos da taxa Mercante, juntamente com os do AFRMM, são administrados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante (CDFMM)³⁴ do Ministério dos Transportes. Lembrando que, com a transferência da fiscalização e cobrança do AFRMM para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a taxa Mercante também passará a ser da competência deste órgão.³⁵ Assim, o sujeito ativo da taxa em apreço é, e continuará sendo, a União.

A Lei nº 10.893, de 2004, não indica o sujeito passivo da taxa Mercante, e o Decreto nº 5.324, de 2004, também não. Tendo em vista que o sujeito passivo do AFRMM, para pagar este tributo, tem de acessar o sistema

³⁴ Conforme artigo 24 c/c o artigo 25, V, da Lei nº 10.893, de 2004:

“Art. 24. O FMM é administrado pelo Ministério dos Transportes, por intermédio do CDFMM.

Art. 25. São recursos do FMM:

[...]

V - o produto da arrecadação da taxa de utilização do MERCANTE;”.

³⁵ Conforme artigo 11 da Lei nº 10.893, de 2004.

Mercante, presume-se – em prejuízo, ressalte-se, do limite constitucional da legalidade – que o contribuinte da taxa Mercante é o mesmo do AFRMM.

3.5. Elemento quantitativo

A base de cálculo da taxa Mercante é por unidade e a alíquota é específica. A unidade considerada para cálculo da taxa Mercante é o número de emissões do certificado de registro no sistema Mercante, nos termos do §1º do artigo 37 da Lei nº 10.893, de 2004:

§ 1º A taxa a que se refere este artigo será devida na emissão do número “conhecimento de embarque do MERCANTE - CE-MERCANTE”, à razão de R\$ 50,00 (cinquenta reais) por unidade, e cobrada a partir de 1º de janeiro de 2005.

A alíquota da taxa Mercante é de cinquenta reais por unidade, na forma do §1º do artigo 37 da Lei nº 10.893, de 2004, transcrito no subitem anterior.

Entretanto, o §2º desse mesmo artigo³⁶ transfere ao Poder Executivo a competência para reduzir e restabelecer, até o valor constante da Lei, a alíquota.

O artigo 2º do Decreto nº 5.324, de 2004, por sua vez, estabelece a alíquota da taxa em pauta em vinte reais por unidade, ou seja, a cada emissão de certificado de registro no sistema Mercante.³⁷ A atribuição ao Executivo para estabelecer elemento quantitativo da norma de incidência, sem permissão

³⁶ “§ 2º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir o valor da Taxa de Utilização do MERCANTE fixado no § 1º deste artigo e a aumentá-lo, até o limite definido no referido parágrafo.”

³⁷ “Art. 2º O recolhimento da Taxa de Utilização do MERCANTE é devido por ocasião da emissão do CE-MERCANTE, à razão de R\$ 20,00 (vinte reais) por unidade, a partir de 1º de janeiro de 2005, e deverá ser efetuado no próprio Sistema, junto com a solicitação de pagamento do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM.”

constitucional, não se coaduna com o limite da legalidade dos tributos, cristalizado no artigo 150, I, da CF.

3.6. Vinculação da taxa Mercante a uma atividade estatal específica

O critério que permite, com fulcro no artigo 145, II, da Constituição Federal, diferenciar as taxas dos demais tributos é a necessidade de vinculação a uma atuação específica do Estado em relação ao contribuinte. Essa atuação pode se configurar mediante a prestação de serviço público específico e divisível ou o exercício do poder de polícia.

Uma vez que a utilização do sistema Mercante não é do interesse do contribuinte, mas uma ferramenta para controle e fiscalização da arrecadação do AFRMM, concluímos, na linha de pensamento adotada por André Parmo Folloni, que a taxa Mercante é vinculada ao exercício do poder de polícia.³⁸

4. Considerações Finais.

O AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, espécie de tributo, e, apesar da Súmula 553 do STF, não mais ostenta o caráter de parafiscalidade. Esse reconhecimento da autonomia das contribuições como modalidade tributária decorreu de importantes decisões dos tribunais superiores – que se fortaleceram com as mudanças introduzidas no tratamento constitucional das contribuições – e foi um dos respaldos para a

³⁸ “Uma vez que é uma taxa que se paga em razão de provocar o aparelho estatal para fiscalização do cumprimento de obrigação tributária principal (com o que se cumpre também uma obrigação tributária acessória), temos que se trata de uma taxa em razão do exercício do poder de polícia.” (FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 166)

definição do sistema jurídico tributário brasileiro e das políticas de aumento da arrecadação federal, com considerável incremento na carga tributária brasileira.

O AFRMM encontra supedâneo no artigo 149 da Constituição Federal e está previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 2.404, de 1987. O disciplinamento desse tributo consta da Lei nº 10.893, de 2004, alterada pelas Lei nº 11.434, de 2006, Lei nº 11.518, de 2007 e pela Medida Provisória nº 545, de 2011, e a regulamentação é encontrada no Decreto nº 5.543, de 2005.

A contribuição de intervenção no domínio econômico em pauta pertence à seara da competência legislativo-tributária da União, e a sua finalidade é viabilizar a intervenção da União para renovar e melhorar a marinha mercante brasileira e deve ser efetuada na forma detalhadamente prevista na lei.

Conforme se verificou no desenvolvimento deste trabalho, mediante a utilização da “regra-matriz de incidência”, o AFRMM tem incidência atualmente na hipótese de transporte de importação via marítima longo curso³⁹ cujas mercadorias sejam descarregadas em porto brasileiro. Considera-se juridicamente ocorrido esse transporte no momento do descarregamento. O sujeito ativo é a União. O sujeito passivo, contribuinte, é o consignatário da carga, indicado no conhecimento de embarque, e o responsável solidário é o proprietário da mercadoria. A base de cálculo corresponde ao valor, indicado no conhecimento de embarque, do frete pago pelo transporte aquaviário de mercadorias de um porto para outro, incluídas as despesas portuárias constantes do conhecimento e quaisquer outras despesas relativas ao

³⁹ Importante anotar que, de acordo com a legislação vigente, até 8 de janeiro de 2017, as importações de mercadorias via marítima que são alcançadas pelo AFRMM.

transporte. A alíquota, no transporte de longo curso, é de 25%. Além disso, o pagamento deve ser realizado antes da autorização de entrega pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O órgão incumbido da exigência do AFRMM é o ao Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante (CDFMM), órgão colegiado integrante da estrutura do Ministério dos Transportes. A atribuição, nos termos do § 1º da Lei 10.893, de 2004, alterado pelo art. 1º da Medida Provisória nº 545, de 2011, combinado com artigo 22, I, da Medida Provisória, será transferida para a Secretaria da Receita Federal do Brasil quando essa matéria for regulamentada.

A perspectiva é que, sendo realizada pelo órgão responsável pela arrecadação da grande maioria dos tributos federais, não somente a arrecadação mas a administração – incluindo o rateio, a restituição e a concessão de incentivos do AFRMM – torne-se mais eficiente e, assim, sejam atendidas de forma mais amplas as finalidades dessa contribuição de intervenção no domínio econômico.

O contribuinte do AFRMM, para prestar as informações necessárias ao Fisco bem como para efetuar o pagamento do tributo, precisa utilizar o Sistema Mercante. Pela utilização desse sistema, deve recolher a taxa Mercante. Essa taxa foi estabelecida pelo artigo 37 da mesma Lei nº 10.893, de 2004, e regulamentada pelo Decreto nº 5.324, de 2004.

O elemento material da hipótese de incidência da taxa Mercante é “utilizar o sistema mercante”, sistema informatizado controlado pelo Ministério dos Transportes. O momento que se considera ocorrida essa utilização é o do registro e pagamento do AFRMM. A alíquota da taxa em pauta é de vinte reais

por unidade, ou seja, vinte reais a cada emissão de certificado de registro no sistema Mercante. Ademais, conforme anotamos no item 2.6 deste estudo, a utilização desse sistema não é do interesse do contribuinte, mas uma ferramenta para controle e fiscalização da arrecadação do AFRMM, portanto, a taxa Mercante não é vinculada à prestação de serviço público específico e divisível, mas ao exercício do poder de polícia.

Mister ter presente ainda que, com a passagem do AFRMM para a seara de administração e fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a expectativa é que esse órgão passe a se valer do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)⁴⁰, utilizado em relação aos demais tributos incidentes na importação. Nessa esteira, como o contribuinte já recolhe uma taxa pela utilização do Siscomex, a taxa Siscomex,⁴¹ é de se imaginar que a taxa Mercante deixe de ser exigida no futuro.

Recebimento para avaliação: 16/12/2011. Data da avaliação: 28/12/2011

⁴⁰ “O Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex – é um *software* desenvolvido pelo Serpro (Serviço Federal de Processamento de Dados) a pedido dos órgãos fiscalizador e intervenientes nas operações de Comércio Exterior (Secretaria da Receita Federal, Secretaria de Comércio Exterior – Secex, e Banco Central do Brasil). Trata-se de um sistema informatizado de registro, acompanhamento e controle computadorizado de informações relativas ao comércio exterior, criado pelo Decreto n.º 660, de 25/09/92. Sua implantação ocorreu em 04/01/93, para as exportações (Siscomex – Exportação) e em 01/01/1997, para as importações (Siscomex – Importação).” (MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*, 2002, p. 140)

⁴¹ A taxa Siscomex, nos termos do art. 13 da Instrução Normativa SRF n.º 680, de 2006, alterada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.158, de 2011, é devida no ato de registro da declaração de importação no Siscomex e o valor é de cento e oitenta e cinco reais por declaração, havendo acréscimo em função da inclusão de tipos diferentes de mercadorias no mesmo documento.