

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OS CONTRATOS DE AFRETAMENTO
POR TEMPO (*TIME CHARTER-PARTY*)**

FERNANDA DE OLIVEIRA PHEBO MARANHÃO

**RIO DE JANEIRO
2016 / 2º Semestre**

**A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OS CONTRATOS DE AFRETAMENTO
POR TEMPO (*TIME CHARTER-PARTY*)**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

RIO DE JANEIRO

2016/ 2º Semestre

**A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OS CONTRATOS DE AFRETAMENTO
POR TEMPO (*TIME CHARTER-PARTY*)**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito de graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Profa. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO
2016/ 2º Semestre

d311n de Oliveira Phebo Maranhão, Fernanda
A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OS CONTRATOS DE
AFRETAMENTO POR TEMPO (TIME CHARTER-PARTY) /
Fernanda de Oliveira Phebo Maranhão. -- Rio de
Janeiro, 2016.
76 f.

Orientador: Vanessa Huckleberry Portella
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2016.

1. Direito Tributário. 2. Direito Marítimo. 3.
Hipótese de Incidência do ICMS. 4. Contratos de
Afretamento. 5. Transporte Marítimo. I.
Huckleberry Portella Siqueira, Vanessa, orient.
II. Título.

CDD 341.39632

À Faculdade Nacional de Direito da UFRJ, por ter exercido inestimável papel transformador sobre minha formação acadêmica, profissional e pessoal.

A Rosinah e Fernando, por serem meus maiores exemplos e por terem me ensinado que o esforço e a determinação são o melhor caminho para alcançarmos nossos objetivos.

AGRADECIMENTOS

Diante de mais esta etapa que se encerra em minha vida acadêmica, eu não poderia deixar de agradecer a todos aqueles que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação.

Agradeço, em primeiro lugar, aos meus pais, que com muito amor e dedicação, sempre me ensinaram o valor do estudo e me incentivaram a perseguir meus objetivos com determinação. Compartilho com vocês todo o mérito dessa conquista.

Registro, ainda, minha imensa gratidão ao meu irmão, Daniel, por estar sempre ao meu lado, seja para me apoiar nos momentos difíceis ou para celebrar minhas vitórias. Ao meu tio Helcio, que me inspira todos os dias com sua coragem de enfrentar os desafios da vida. Aos meus avós Helcio, Olga e Thereza, e também à Ia, pelo afeto que transcende palavras. Ao Lucas, por todo o carinho, e por ter dividido comigo as incertezas, dificuldades, alegrias e sucessos ao longo de cada passo dessa trajetória. A todos os meus demais amigos e familiares que sempre estiveram presentes em minha vida contribuindo para minha formação.

Agradeço ao Colégio Santo Agostinho, que me ensinou preciosos valores, e aos amigos que lá conheci e levarei para sempre comigo, especialmente à Daniela Amarante, Eduardo Borges, Júlia Afonso e Laís Cavalcanti, que estiveram ao meu lado ao longo de todos esses anos.

A todos os meus chefes e colegas do Mattos Filho e do Gustavo Padilha, registro o meu sincero agradecimento por todos os ensinamentos compartilhados, que foram imprescindíveis para minha formação profissional. Agradeço ao Bruno Leal e à Paula Lyrio, que me apresentaram o mundo da advocacia. À minha equipe do Mattos Filho, composta por profissionais admiráveis, agradeço a oportunidade diária de crescimento. Especialmente, agradeço ao Thiago Carvalho, pela generosidade, paciência e por todas as orientações que contribuíram imensamente para o desenvolvimento do presente trabalho. Agradeço, também, aos queridos amigos do Mattos Filho, em especial, à Beatriz Valle, Bernardo Castellani, Heitor Carneiro, Maria Clara Coelho, Matheus Oberg e Raphael Chamma, por trazerem diariamente alegria e leveza à minha rotina.

Me faltam palavras para agradecer a todos os professores e funcionários da Faculdade Nacional de Direito da UFRJ, que, além de tudo, me ensinaram a amar o Direito. Especialmente, agradeço à minha orientadora, Professora Vanessa Huckleberry Portella Siqueira, pela confiança em mim depositada.

Por fim, jamais poderia deixar de agradecer a todos os amigos da FND que marcaram essa fase da minha vida. Obrigada, Gabriela Leonardos, Iná Chaves, Raissa Di Giacomo, Roberto Perez e Tomaz Martinez, por cada momento de troca e convivência ao longo desses cinco anos. Vocês foram fundamentais nessa trajetória.

A todos vocês, a minha mais sincera gratidão pelas inestimáveis contribuições para o meu desenvolvimento acadêmico, profissional e pessoal. A amizade de vocês é o melhor presente de formatura que eu poderia desejar.

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo estudar a discussão relativa à incidência de ICMS sobre contratos de afretamento por tempo. A controvérsia em questão reside na impossibilidade de se equiparar a natureza jurídica dos contratos de afretamento por tempo aos serviços de transporte marítimo para fins de se justificar a incidência do ICMS sobre referidas operações. Ao longo deste trabalho, será promovido o estudo pormenorizado das hipóteses de incidência do ICMS, principalmente no que concerne ao transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias, seguido da detalhada análise dos tipos de contrato de afretamento e das diferenças entre a natureza jurídica do afretamento por tempo e do transporte marítimo. Por fim, uma vez esclarecidos todos estes conceitos jurídicos à luz das definições legais e da mais respeitada doutrina, verificar-se-á que o afretamento por tempo possui natureza jurídica complexa, que não pode ser desmembrada para fins de tributação, razão pela qual deve ser afastada a incidência do ICMS sobre esta espécie contratual.

Palavras-chave: Direito Tributário; Direito Marítimo; ICMS; Hipótese de Incidência; Contratos de Afretamento; Transporte Marítimo.

ABSTRACT

This current work has the purpose to provide a study regarding the discussion towards the incidence of ICMS upon time-charter contracts. The controversy discussed relies on the impossibility to match the legal nature of the charter agreements executed by time to the services of maritime transportation intending to justify the incidence of ICMS over such contractual relations. In this work, a detailed study of the hypothesis of incidence of ICMS shall be promoted, specifically with regards to the interstate and intercity transportation of goods, followed by the detailed analysis of the types of charter contracts and the differences between the legal nature of the time-charter party contracts and the maritime transportation of goods. Finally, once clarified all the legal concepts according to the legal definitions and the most relevant doctrine, it will be understood that the time-charter party contract possesses a complex legal nature, that, regarding taxation, may not be dismembered, reason by which the incidence of ICMS shall not prevail regarding such type of contract.

Key words: Tax Law; Maritime Law; ICMS; Event of Levy; Charter Contracts; Maritime Transportation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
Cap.	Capítulo
CF	Constituição Federal
EC	Emenda Constitucional
Ed.	Edição, editor
<i>E. g.</i>	<i>Exempli gratia</i>
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
<i>Idem</i> ou <i>id</i>	O mesmo (autor) acima
<i>Ibidem</i> ou <i>ibid</i>	O mesmo (autor), no mesmo lugar (obra) acima
<i>In:</i>	Em, no, contido em
<i>Op. cit</i>	(<i>Opus citatum</i>) obra citada acima
P.	Página
Prof.	Professor
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
<i>V. g.</i>	<i>Verbi gratia</i>
Vol.	Volume (antes de algarismos romanos)

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	5
RESUMO	7
ABSTRACT	8
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	9
SUMÁRIO	10
INTRODUÇÃO	12
1. A RELAÇÃO HISTÓRICA ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO MARÍTIMO	15
2. AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS	22
2.1. Breve Introdução sobre o ICMS	22
2.2. Hipóteses de Incidência do ICMS	27
2.3. A Incidência do ICMS sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal	31
3. A NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE AFRETAMENTO E SUA DISTINÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE MARÍTIMO	35
3.1. Conceito de Afretamento Marítimo	35
3.2. Afretamento por Casco Nu	37
3.3. Afretamento por Tempo	39
3.4. Afretamento por Viagem	43
3.5. Transporte Marítimo e sua distinção do Afretamento por Tempo	46
4. A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE O AFRETAMENTO POR TEMPO (<i>TIME CHARTER-PARTY</i>)	51
4.1. A impossibilidade de comparação entre contratos de afretamento por tempo e serviços de transporte marítimo para fins de incidência de ICMS	51
4.2. A jurisprudência judicial e administrativa sobre a matéria ora estudada	60
5. CONCLUSÕES	68

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	71
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	74

INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, como reflexo da crise econômica nacional, a Fazenda Pública adquiriu a tendência de, por vezes, buscar a flexibilização da interpretação de critérios jurídicos anteriormente adotados, visando elevar a arrecadação tributária dos estados.

Ocorre que, referidas alterações promovidas pelo Fisco na interpretação legislativa tributária estadual acabam por provocar imediata insegurança jurídica nos contribuintes, o que causa inevitável reflexo de desequilíbrio econômico-financeiro dos contratos firmados à luz do entendimento jurídico anterior.

Logo, o que se verifica é que a tendência da Fazenda Pública de provocar a alteração dos tradicionais conceitos jurídicos, na forçosa tentativa de fazer incidir impostos sobre operações atípicas, acaba por causar impacto financeiro extremamente prejudicial ao mercado econômico brasileiro, na medida em que a insegurança jurídica gerada por referida conduta representa verdadeiro risco aos investimentos já realizados no País, além de afastar possíveis aportes de capital estrangeiro, devido a sua contribuição para o aumento do chamado “risco Brasil”.

Abarcado por referida conjuntura, o presente trabalho pretende, portanto, explanar a questão relativa à tentativa do Fisco de fazer incidir a tributação por ICMS sobre os contratos de afretamento de embarcações por tempo.

Nestes casos, as autuações têm sido comumente lavradas com base na premissa de que o afretamento por tempo seria equiparável ao serviço de transporte marítimo, como forma de atrair a incidência de ICMS às referidas operações de afretamento.

No entanto, ao longo deste trabalho verificaremos que, na realidade, a natureza jurídica do contrato de afretamento por tempo (*time-charter*) é absolutamente distinta do serviço de transporte marítimo, afastando-se, portanto, a possibilidade de tributação pelo ICMS.

Com vistas ao pleno desenvolvimento argumentativo da presente tese, este estudo será realizado através da exposição de posicionamentos doutrinários, análise das previsões legais e

entendimentos dos tribunais administrativos e judiciais acerca do tema.

Para que se compreenda a relevância do presente tema, em primeiro lugar, faz-se necessário analisar brevemente a trajetória histórica do Direito Tributário e do Direito Marítimo ao longo da evolução. Do referido estudo, será possível verificar que estes campos do Direito são intimamente relacionados desde o início das civilizações, e sempre foram alvo de importantes debates jurídicos de relevante impacto social, econômico e político.

Dando seguimento à análise pormenorizada da questão ora suscitada, analisaremos as hipóteses de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, dando especial atenção aos aspectos da incidência deste tributo sobre o serviço de transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias.

Uma vez estudadas as particularidades legais inerentes às hipóteses de incidência do ICMS, procederemos à detalhada análise das subespécies de contratos de afretamento marítimo, bem como das principais diferenças entre o afretamento marítimo por tempo (*time charter*) e o serviço de transporte marítimo.

Por fim, restando demonstrada a relação histórica entre o Direito Tributário e o Direito Marítimo, bem como seu impacto no desenvolvimento das sociedades; as nuances legais das hipóteses de incidência do ICMS; e a natureza jurídica dos contratos de afretamento marítimo a casco nu, por tempo e por viagem e suas diferenças em relação ao serviço de transporte marítimo, será diretamente abordada a controvérsia jurídica acerca da não incidência de ICMS sobre contratos de afretamento marítimo por tempo, à luz do atual entendimento dos Tribunais administrativos e judiciais acerca do tema.

Neste sentido, cumpre ressaltar que, na medida em que ainda não há entendimento pacífico nos tribunais no que tange à incidência de ICMS sobre contratos de afretamento por tempo, procurar-se-á elucidar as mais importantes posições doutrinárias e jurisprudenciais, visando fomentar o debate e tornar mais robusta a argumentação desenvolvida no presente trabalho.

Ao fim deste estudo, objetiva-se concluir que deve ser afastada a incidência de ICMS sobre o afretamento por tempo, por tratar-se de espécie contratual de natureza obrigacional

híbrida, não abarcada pela previsão legal de incidência do ICMS.

A título de conclusão, examinar-se-á, brevemente, os impactos causados pela referida relativização da interpretação legislativa tributária em benefício aos interesses de arrecadação estatal, evidenciando-se a relevância e pertinência do tema ora estudado, razão pela qual sua análise mostra-se imprescindível, mormente na presente conjuntura econômica do País.

1. A RELAÇÃO HISTÓRICA ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO MARÍTIMO

Antes de adentrarmos à problemática objeto do presente trabalho, a respeito da não incidência de ICMS sobre contratos de afretamento por tempo, cumpre analisarmos brevemente a evolução histórica do Direito Tributário e do Direito Marítimo, de modo que se compreenda sua relevância jurídica, política e econômica para o desenvolvimento das sociedades, bem com a estreita relação entre essas matérias desde a origem do Ordenamento Jurídico atual.

A cobrança tributária teve surgimento nos primeiros modelos de sociedade, através da noção de prestação de oferenda voluntária aos líderes das comunidades, levando a efeito o sentido literal do termo “*tributo*”¹. O caráter compulsório dos tributos somente passou a se evidenciar a partir do surgimento de guerras entre civilizações da antiguidade, em que os povos vencedores visavam arrecadar recursos retirados dos vencidos.

Ao longo da evolução, as imposições tributárias, anteriormente consideradas vexatórias e pagas *in natura*, passaram a ser inseridas na sociedade, sendo caracterizadas como contribuições compulsórias consumeristas e, posteriormente, positivadas e cobradas em moeda corrente.

Verifica-se, portanto, uma gradual evolução do sistema tributário, que permitiu a aproximação do modelo histórico de arrecadação fiscal àquilo que atualmente se compreende como Direito Tributário.

Neste sentido, a fim de melhor ilustrar referida evolução no tempo, cumpre destacar o vigente conceito de Direito Tributário adotado pela doutrina. Em sua obra “*Instituzioni di Diritto Tributario*”², D. Giannini define o Direito Tributário nos seguintes termos:

"O Direito Tributário, (...), é aquele ramo do direito administrativo que expõe os princípios e as normas relativas à imposição e à cobrança dos tributos e analisa as consequentes relações jurídicas entre os entes públicos e os cidadãos."

¹ “*Tributo*” é um termo provindo do verbo latino *tribuere*: *tributum* significa "repartir entre as tribos".

² GIANNINI, D. *Instituzioni di Diritto Tributario*. Milão: Editora Dott. A. Giuffrè, 1974. P.6.

Na mesma linha, Antonio Berli³, conceitua Direito Tributário como:

“o ramo do direito que estabelece os princípios e normas relativas à instituição, à aplicação e à arrecadação dos impostos e das taxas, bem como a observância do monopólio fiscal”.

Destaque-se, ainda, o conceito legal de “tributo” encampado no artigo 3º do Código Tributário Nacional⁴, que o define como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Desta forma, em suma, verifica-se que o atual conceito de tributo pode ser esmiuçado da seguinte forma: (i) prestação pecuniária, ou seja, em dinheiro; (ii) de caráter compulsório, uma vez que independe de manifestação de vontade por parte do contribuinte; (iii) instituído através de lei, configurando obrigação *ex lege*; (iv) diferente de multa ou penalidade, por não deter cunho punitivo ou sancionatório; e (v) cobrado por meio do lançamento, ato vinculado, não discricionário.

A primeira notícia que se tem de cobrança tributária administrada pelo Estado é da Grécia Antiga, no século VII A. C.. Desde então, verifica-se a extrema relevância dos tributos para a expansão dos impérios e reinos, como meio de arrecadação para investimento nos exércitos e conquista de territórios.

Neste contexto, merece destaque a cobrança romana de imposto pela importação de mercadorias (“*portorium*”), bem como o imposto pelo consumo geral de bens (“*macelum*”), essenciais à formação e manutenção do império romano.

Na Idade Média, por sua vez, após a queda do império romano, a imposição tributária se dava *in natura*, na medida em que não havia um Estado forte a regular circulação de moeda local. Dessa forma, os tributos eram pagos pelos os servos camponeses através da entrega da melhor parte de suas colheitas aos senhores feudais.

³ BERLINI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milão: Editora Dott. A. Giuffré, Vol. I, p. 1 e 2.

⁴ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], 27 de out 1966, Brasília, DF, p. 12452.

Neste momento histórico, a cobrança tributária tornou-se ainda mais relevante, diante do início das grandes Cruzadas, na medida em que se foi extremamente majorada a carga tributária incidente sobre os camponeses, a fim de patrocinar os custos das expedições da Igreja.

As Cruzadas propiciaram aos europeus, por meio de diversas guerras, a retomada de importantes postos comerciais na costa do Mediterrâneo e no Oriente Médio, o que levou à criação de novas rotas comerciais na região.

A partir desse referido incremento comercial, observou-se um expressivo crescimento das cidades medievais, possibilitando que fosse adquirida sua autonomia feudal através de processos de resistência (“movimento comunal”) ou compra das “cartas de franquias”.⁵

Neste contexto, com a revolta do povo face à abusiva cobrança tributária exigida pelas Coroas, em 15 de junho de 1215 foi assinada a Magna Carta na Inglaterra, que instituiu a primeira limitação legal ao poder do rei de tributar, tratando de seus direitos e deveres para com os súditos.

Com o progresso cultural e tecnológico da sociedade europeia, teve marco o fim da Idade Média, que deu lugar ao reflorescimento das cidades na Europa, transformando gradativamente os antigos feudos em reinos que, posteriormente, dariam origem aos Estados Nacionais.

A Idade Moderna foi marcada pelo desenvolvimento de novos hábitos de consumo pelos europeus, que fomentaram o surgimento da burguesia, uma nova classe social que deu ensejo ao início de uma era de pujante troca comercial entre os territórios.

Diante da intensa demanda pelas especiarias advindas do Oriente, bem como dos elevados preços cobrados por esses produtos, importados majoritariamente pelos italianos, fez-se necessário que os demais Estados europeus buscassem novas rotas comerciais, dando-se início à fase das “grandes navegações”.

⁵ CORDEIRO, Vanessa Kiewel. *Os Contratos e a Responsabilidade Civil no Direito Marítimo – Estudo sobre características e particularidades desta espécie contratual*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 16.

Sobre a inauguração deste relevante período histórico, pontua Vanessa Cordeiro⁶:

Com as grandes navegações o mundo passou a ser mais interligado comercial e culturalmente, inaugurando-se, assim, os novos tempos. Teve início a expansão europeia, que dilatou as fronteiras do mundo até então conhecido e forjou a economia de mercado. Reduziram-se as distâncias, desenvolveram-se as comunicações e foram dados os primeiros passos em direção ao capitalismo. Assim se instauraram o culto ao lucro, à mercadoria e ao consumo.

No entanto, para a construção de custosas embarcações de grande porte, capazes de atravessar oceanos desconhecidos, era necessário recorrer ao financiamento dos Estados Nacionais, que detinham poder de tributação sobre o povo. Foi neste momento, portanto, que finalmente se passou a arrecadar tributos em moeda corrente.

É exatamente neste contexto histórico que se verifica uma íntima conexão entre o Direito Tributário e o Direito Marítimo, uma vez que as grandes navegações, que deram o maior impulso histórico à regulamentação legal da atividade marítima, foram financiadas majoritariamente pelas Coroas dos Estados Nacionais, através da arrecadação tributária.

Por ser extremamente abrangente, e intimamente relacionado com a evolução histórica das sociedades, o Direito Marítimo é um dos ramos do Direito que mais dialoga com os demais campos de estudo jurídico como o Direito Civil, Administrativo, Tributário e Societário.

Conforme ilustra Francisco Farina⁷, a intercontextualidade do Direito Marítimo se justifica pelo fato de a matéria ser regulada por normas de direito internacional, interno, público e privado:

Dentro del concepto genérico del Derecho Marítimo, se han establecido diversas agrupaciones de materias y normas: El derecho internacional público marítimo, orientado a la regulación de los conflictos de soberanía entre los diversos Estados con motivo de navegación marítima; el derecho administrativo marítimo, que abarca las reglas y normas integradas por la legislación marítima de cada Estado en relación con sus súbditos respecto a la navegación marítima, y el derecho comercial marítimo, que comprende todas las relaciones entre particulares con motivo del comercio marítimo.

Desde os tempos mais remotos, com o interesse desenvolvimentista das primeiras grandes civilizações em desbravar novos horizontes à procura de riquezas e de expansão territorial

⁶ Ibid., p. 18.

⁷ FARINA, Francisco. *Derecho Comercial Marítimo*. Madri: Comisariado Espanol Marítimo, 1948. p.12.

através das navegações, o Direito Marítimo vem sendo alvo dos mais diversos conflitos e conquistas sociais.

Trata-se do ramo do Direito responsável pelas relações advindas das atividades intrínsecas à exploração do transporte marítimo, de cargas e de passageiros. Neste sentido, Georges Ripert leciona que “O direito marítimo, é em termos gerais, o conjunto de normas jurídicas relativas à navegação que é realizada sobre o mar”.⁸

Desde o início do desenvolvimento das indústrias navais, visando à conquista de novos territórios, tornou-se necessária a criação de normas específicas para regulamentação do Direito Marítimo, como por exemplo, as previsões sobre construção naval, responsabilidade do fretador, abalroamento e indenização por danos causados, trazidas pelo Código de Hamurabi no século XXIII A.C.

Cumprir destacar, ainda, a criação de normas sobre câmbio marítimo e fretamento pelos hindus, através do Código de Manu, datado do século XIII A.C., bem como a abordagem da Lei de Rodes sobre naufrágios e, até mesmo, sobre as diversas espécies de fretamento.

Acerca do surgimento histórico do Direito Marítimo, Haroldo dos Anjos e Carlos Rubens Gomes⁹ lecionam:

O Direito Marítimo e da navegação são primitivos e contemporâneos, ligados diretamente à própria história da civilização, bastando para tanto se imaginar que o mar foi o espaço físico utilizado pelos povos da Antiguidade na busca de suas grandes conquistas. É evidente que naquela época tudo era feito de maneira rudimentar, pois que o homem não dispunha de conhecimentos técnicos suficientes para navegar. E assim sendo, com efeito, suas viagens se tornavam uma grande aventura marítima, baseadas na prática, nos usos e costumes e sobretudo na intuição dos navegadores de que se têm notícias, tal como os fenícios, egípcios, gregos, romanos, dentre outros que ficaram conhecidos na história universal pela arte de navegar.

Ao longo dos séculos, conforme a indústria das navegações tomava proporções cada vez mais relevantes no cenário econômico mundial, o Direito acompanhava o crescimento da demanda por regras específicas sobre o cotidiano das aventuras marítimas.

⁸ RIPERT, Georges. *Précis de droit maritime*. Paris: Dalloz, 1949. p. 9.

⁹ ANJOS, J. Haroldo dos; GOMES, Carlos Rubens Caminha. *Curso de Direito Marítimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 1.

A exemplo disto, no século X, foi criado pelo Império Bizantino o “Consulado do Mar”, que consistia em parte dos Basílicos dedicada somente ao estudo do Direito Marítimo, com coleção de costumes, decisões de tribunais e resumo de regras seguidas perante o Tribunal de Barcelona.

Na Idade Média, por sua vez, diante de um maior desenvolvimento do comércio através das rotas navais, houve o surgimento de diversas coletâneas de Direito Marítimo de origem consuetudinária, como por exemplo a Tábua Amalfitana, o Consulado do Mar, os Rolos de Óleron e o *Guidon de La Mer*.¹⁰

Posteriormente, conforme explicitado, na conjuntura histórica das grandes navegações durante a Idade Moderna houve o intenso fomento socioeconômico às indústrias marítimas visando ao desenvolvimento de novas rotas de comércio, bem como com ao avanço tecnológico das embarcações, que fossem capazes de aumentar os lucros e reduzir os riscos dos empreendedores.

Neste contexto, as normas relativas às navegações, antes regidas por esparsas legislações e, principalmente, por antigos usos e costumes, foram se demonstrando ultrapassadas e insuficientes para solucionar as questões que surgiram com a ascensão dessa nova indústria marítima.

Desta forma, finalmente foi editado pela França, no ano de 1681, o primeiro código compilado de Direito da Navegação, chamado *Ordonnance touchant la marine* (Ordenanças Francesas).

Já no século XIX, foram criados os primeiros Códigos Comerciais na Europa, com capítulos dedicados ao Direito Marítimo. Referidos Códigos sofreram influências das Ordenanças Francesas, do Código Comercial Francês, do Código Alemão de 1897, do *Merchant Shipping Act* e do *Harter Act*.

No entanto, com o aumento da complexidade da indústria marítima e um significativo

¹⁰ GIBERTONI, Carla Adriana Comitre. *Teoria e Prática do Direito Marítimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 7-11.

fluxo de trocas mercantis entre as mais diversas sociedades ao longo dos séculos, surgiu a necessidade de uniformização e harmonização das normas de Direito Marítimo. Criou-se, portanto, organismos internacionais objetivando o desenvolvimento de convenções a serem adotadas pelos países.

Atualmente, o Direito Marítimo permanece sendo um dos ramos do Direito que mais se comunica as demais áreas, sendo intimamente ligado ao Direito Internacional, por seu próprio fundamento, mas causando relevante impacto em diversos aspectos internos dos países que possuem direta influência sobre o desempenho da economia nacional, como a arrecadação tributária, o fomento comercial e empresarial e a geração de empregos.

Logo, diante desta apertada síntese histórica, é possível compreender que o Direito Tributário e o Direito Marítimo são ramos jurídicos absolutamente entrelaçados, que desempenharam papéis fundamentais para o desenvolvimento do atual modelo social.

Verifica-se, portanto, a capacidade de as matérias ora estudadas causarem os mais relevantes impactos jurídicos, econômicos e políticos numa sociedade, de modo que resta demonstrada a relevância histórica dos debates envolvendo a tributação sobre o exercício da indústria naval.

2. AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

Para que se compreenda plenamente a discussão tema do presente trabalho, faz-se necessário, em primeiro lugar, estudar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, analisando suas hipóteses de incidência, principalmente no que diz respeito à incidência de ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de modo que, ao fim do presente trabalho, seja possível concluir as razões pelas quais o ICMS não deve incidir sobre contratos de afretamento por tempo.

2.1. Breve Introdução sobre o ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – é o imposto que suscita mais controvérsias no nosso Ordenamento Jurídico, devido à sua extrema relevância econômica, uma vez que representa mais de 90% da receita tributária das Unidades Federativas.¹¹

O ICMS encontra amparo legal no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal de 1988¹², que estabelece a competência dos Estados e do Distrito Federal para sua instituição, *verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

O § 2º, deste mesmo artigo 155 da Constituição disciplina que: "O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte":

I – será não – cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Editora Malheiros, 13ª Edição, 2009, p. 38.

¹² BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

- a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
- III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços;
- IV- resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Além da previsão constitucional, o ICMS deve se sujeitar aos princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro e possui regulamentação específica, prevista na Lei Complementar nº 87/96¹³ conhecida como "Lei Kandir".

Neste sentido, merecem especial destaque dois princípios específicos ao ICMS, previstos nos supracitados incisos I, II e III do §2º do artigo 155 da Constituição Federal¹⁴, quais sejam: a *Não Cumulatividade*, que decorre da própria natureza plurifásica do imposto, e a *Seletividade*, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Acerca do Princípio da Não Cumulatividade, referida regra constitucional aponta uma diretriz imperativa ao Poder Público, que dá ao contribuinte o direito de abater, ao pagar o imposto, o montante de ICMS devido nas operações ou prestações anteriores, ressaltando-se que a isenção ou não-incidência do imposto em uma das fases da cadeia de circulação da mercadoria não constitui crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes.

O Princípio da Seletividade, por sua vez, determina que a alíquota do ICMS deverá variar em função do caráter de essencialidade das mercadorias e serviços objeto da tributação, sendo utilizado como instrumento de ordenação político-econômica ao estimular a prática de operações úteis à sociedade e, em contrapartida, onerar as operações consideradas supérfluas ou que não atendam aos interesses do Estado.

Segundo José Jayme de Macêdo Oliveira¹⁵, pode-se afirmar que o ICMS é imposto (*i*)

¹³ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], 16 de set 1996, Brasília, DF, p. 18261.

¹⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil.

¹⁵ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA*. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. p. 1 e 2.

estadual, conforme previsão constitucional já estudada; (ii) *extrafiscal*, pois dá ensejo a políticas desenvolvimentistas, setoriais e, até mesmo, arrecadatórias; (iii) *indireto*, uma vez que, conforme estudaremos adiante, o contribuinte de direito transfere o ônus do imposto embutido no valor da mercadoria ao contribuinte de fato; (iv) *proporcional*, pois as alíquotas são aplicáveis independentes da importância tributável e estabelecidas em percentagem constante; (v) *real*, fixado apenas em função da matéria tributável; e (vi) *não cumulativo*, sendo obrigatória a prestação do imposto incidente nas operações anteriores.

Ainda nos termos do artigo 155 da Magna Carta¹⁶, verifica-se que o ICMS tem como fato gerador a “*circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação*”.

Neste sentido, cumpre inicialmente esclarecer que a circulação de mercadorias que caracteriza a incidência do ICMS deve ser jurídica, e não meramente física. Ou seja, para que reste caracterizado o fato gerador do imposto, deve haver a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria.

Isto porque o texto constitucional prevê a tributação de ICMS não sobre as mercadorias em si, mas sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto.

O ICMS pode ter como base de cálculo o valor da operação de circulação da mercadoria, o preço do serviço prestado, seja este de transporte ou de comunicação, ou o valor da mercadoria ou bem importado, a depender do fato gerador.

A base de cálculo deve se ater, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais e, categoricamente, ao fato imponível. No caso do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na operação mercantil ou na prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação.

Logo, a base de cálculo do ICMS deve ser composta somente dos valores inerentes às

¹⁶ Ibid. p. 2.

mercadorias e aos preços dos serviços de transporte, e de comunicação, bem como os reajustes e acréscimos pertinentes, não sendo possível considerar elementos estranhos ao valor da operação mercantil ou da prestação de serviço que deu ensejo à incidência do imposto.

A sujeição passiva do ICMS, por sua vez, encontra-se caracterizada no texto do artigo 4º da Lei 87/96¹⁷, que define como contribuinte do imposto o sujeito que, *com habitualidade ou intuito comercial, realize operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços e transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*, ainda que referidas operações sejam iniciadas no exterior.

Em suma, verifica-se que, para fins de tributação de ICMS, entende-se como contribuinte aquele que possa promover as operações descritas como fatos geradores com habitualidade e em volume, revestindo-se da condição de comerciante, industrial ou produtor.

Neste sentido, ensina Carlos da Rocha Guimarães¹⁸:

Assim, a habitualidade é o critério que nos guia no diferenciar o intuito objetivo do subjetivo, e que transforma a simples circulação jurídica de bens em circulação jurídica de mercadorias. [...]

Em consequência, e nessa ordem de ideias, achamos que outras pessoas, que não exerçam propriamente a mercancia, possam vir a ser tributadas se adquirirem e alienarem bens com habitualidade, obtendo lucros nessa atividade.

No entanto, apesar de, via de regra, ser necessário que reste demonstrada a presença de intuito comercial através da habitualidade e de volume das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, a legislação prevê hipóteses em que referidos requisitos deixam de ser elemento indispensável à caracterização da condição de contribuinte.

O supracitado artigo 4º da Lei 87/96¹⁹ dispõe que também se considera contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, (i) importe mercadorias ou bens do exterior, independentemente de sua finalidade; (ii) seja destinatária de serviço inicial ou totalmente prestado no exterior; (iii) adquira em licitação mercadorias ou bens

¹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

¹⁸ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Natureza e essência do fato gerador do ICM, Caderno de Pesquisas Tributárias 3*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 133.

¹⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

apreendidos ou abandonados; e (vi) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Insta ressaltar, ainda, que a classificação do ICMS como tributo indireto, envolve, na relação jurídico-tributária, as figuras do *contribuinte de fato* e do *contribuinte de direito*. O primeiro é quem efetivamente arca com o encargo do tributo, uma vez que os valores do imposto são embutidos no preço final da mercadoria ou do serviço. O segundo, por outro lado, é o escolhido por lei para recolher o imposto, em razão de conveniência fiscalizatória da Fazenda Pública.

Acerca do tema, leciona a melhor doutrina:

A sujeição passiva pode ser direta ou indireta. Diz-se que a sujeição passiva é direta quando há nexos pessoal e direto entre o sujeito passivo e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Já na sujeição passiva indireta, existe qualquer nexo causal e direto entre o sujeito passivo e a ocorrência do fato gerador, pois a obrigação do contribuinte depende somente da disposição legal expressa.²⁰

Referido entendimento é compartilhado por Eduarzo Sabbag, *verbis*:

Destarte, muito embora o comerciante é quem deva lançar a obrigação tributária e cumprir com seu pagamento, na realidade, quem acaba por fazê-lo é o consumidor, elo final da cadeia, pois a ele é integralmente repassado, dentro do preço do objeto a ser adquirido, o quantum debeat do tributo.²¹

Logo, verifica-se que o sujeito passivo do ICMS pode ser representado tanto pelo contribuinte, vinculado diretamente ao fato gerador do imposto, ou pelo responsável tributário, que guarda vinculação indireta com o respectivo fato gerador, nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional.²²

²⁰ BORGES, José Cassiano e REIS, Maria Lúcia Américo dos. *ICMS ao alcance de todos: parte geral*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 5ª edição, 2015, p. 150.

²¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª Edição, 2015, p. 1157.

²² “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. *In* BRASIL. Lei Complementar nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Destaque-se, ainda, que a capacidade tributária passiva independe de capacidade civil das pessoas naturais, enfatizando a desimportância de qualquer limitação ou privação do exercício das atividades civis, comerciais ou profissionais. Eventuais restrições, omissões ou irregularidades não têm força para exonerar o sujeito que concretizar a hipótese de incidência tributária da obrigação de recolher o ICMS devido sobre a operação.²³

Reputa-se consumada, portanto, uma situação geratriz de ICMS no momento em que o sujeito passivo (comerciante, industrial ou produtor) realiza transação comercial, materializada quando da saída da mercadoria do seu estabelecimento, promovendo transmissão da titularidade da mercadoria. No tópico a seguir, estudaremos mais detalhadamente as hipóteses de incidência do ICMS.

2.2. Hipóteses de Incidência do ICMS

Inicialmente, cumpre ressaltar que, quando se refere à incidência do ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, é necessário que se tenha em mente que o fato gerador da obrigação tributária é a *operação* em questão, e não a simples circulação de mercadorias, nos termos da clássica lição de Geraldo Ataliba:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo “operação” mais do que no termo “circulação”. A incidência é sobre operações, e não sobre o fenômeno da circulação. [...] O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.²⁴

Na mesma linha, preleciona Paulo de Barros Carvalho:

Operações, no contexto, exprimem o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, nesse momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aqueles eventos. [...] Soa estranho, por isso mesmo, que muitos continuem a negar ao vocábulo “operações” a largueza semântica peculiar das “operações jurídicas” para entendê-lo como qualquer ato material que anime a circulação de mercadorias. Eis aqui o efeito jurídico sem a correspondente causa jurídica, a eficácia do Direito desvinculada de algo investido em juridicidade”²⁵

²³ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA*, p. 205.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora RT, 1ª edição, 1966, p. 246.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM*, tese apresentada para obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170.

Desta forma, nos termos definidos por Carrazza, tem-se que “este ICMS *deve ter por hipótese de incidência* a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade”.²⁶

Logo, tem-se que a “*operação*” a que se refere o supracitado artigo é qualquer negócio jurídico, no sentido de ato material ou não negocial, relativo à circulação de mercadorias, levando-as da fonte de produção ao consumo.

Ainda sobre a designação dos vernáculos veiculados no texto legal, cumpre destacar que a adequada interpretação dada ao termo “*circulação*” no que diz respeito ao fato gerador do ICMS é a alteração da titularidade das mercadorias, sob o manto de um título jurídico.

Ressalte-se, neste caso, que não só a transferência da propriedade *stricto sensu* da mercadoria configura circulação do bem, mas também a transferência da posse a título negocial, conferindo ao transferido *disponibilidade jurídica* sobre a mercadoria.

O conceito de mercadoria, neste caso, alberga a ideia de tradição do bem, execução de um contrato translativo, transferência do domínio, configurando a circulação jurídica da coisa.

Cumpre ainda esclarecer que não há identidade entre a circulação física (mero trânsito de bens pelas vias públicas) ou econômica (alteração nas fases de produção, circulação e consumo) dos bens e a sua circulação jurídica (movimentações da titularidade dos bens e mercadorias), uma vez que são institutos distintos a operação de que resulta a circulação jurídica da mercadoria, e a circulação de fato, dela resultante.

Por fim, deve-se caracterizar o conceito jurídico adotado para o vernáculo “*mercadoria*” disposto em lei. Tradicionalmente, tem-se por mercadoria um bem corpóreo de atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo. Os bens transmitidos por particulares sem implicar mercancia, ou não sendo transacionados com habitualidade, representam natureza jurídica diversa de mercadoria.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, p. 42.

Diante destas definições, conforme ensina José Eduardo Soares de Melo, verifica-se que “os conceitos de “*circulação*”, “*operação*” e “*mercadoria*” permanecem umbilicalmente ligados, devendo os intérpretes e os destinatários do ICMS tomá-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência”.²⁷

A “*saída*” de mercadorias, eleita pelo legislador como elemento do fato gerador, marca o instante em que nasce o direito subjetivo para o Poder Público e, correlatamente, a obrigação tributária para o sujeito passivo.

Trata-se, portanto, de um aspecto temporal previsto na norma que marca uma precisa circunstância em que deve se reputar consumado o fato imponible. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária, como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e o credor, em função de um objeto – o pagamento de uma certa prestação pecuniária.²⁸

O fato gerador do ICMS é também demarcado por fator territorial, uma vez que a titularidade do valor recolhido a título do imposto deverá ser vinculada ao estado onde a operação mercantil se realizou.

Desta forma, verifica-se que o legislador elegeu, para abalizar o momento em que nasce o fato gerador do ICMS, a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, conferindo a este o direito subjetivo de ser tributado pelo estado em que se concretizou a operação mercantil somente após sua ocorrência.

Desta primeira análise, é possível concluir, portanto, que o ICMS incide sobre ato jurídico mercantil, conforme a clássica definição de Pontes de Miranda, que frisava que o ICMS é “imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual [...] de que se irradia a circulação”²⁹

²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. São Paulo: Editora Dialética, 11ª edição, 2009, p. 19.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros, 1993, p. 87.

²⁹ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Editora RT, 2ª edição, 1973, vol. II, p. 507

Diante do exposto, preleciona Carrazza que “o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitância dos seguintes pressupostos: *a*) realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; *b*) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade); e *c*) a existência de mercadoria enquanto objeto”.³⁰

As hipóteses de incidência do ICMS encontram previsão no artigo 2º da Lei Complementar 87/96³¹:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Da leitura do texto legal, depreende-se que a hipótese de incidência do ICMS não se esgota apenas no elemento material “operações relativas à circulação de mercadorias”, muito embora esse seja o mais relevante dentre eles.

O fato gerador do ICMS é considerado “simples”, na medida em que se aperfeiçoa com fato isolado, como por exemplo a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte; “instantâneo”, por se constituir através de fato momentâneo; e ocorre a cada operação ou

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, p. 55.

³¹ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

prestação de serviço, de forma isolada.³²

Roque Antonio Carrazza³³ leciona, em sua obra “ICMS”, que referido imposto contém pelo menos cinco núcleos de incidência distintos, *in verbis*:

A sigla “ICMS ”alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes.

A seguir, estudaremos de maneira pormenorizada os aspectos da incidência do ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de modo a concluirmos, ao fim do presente trabalho, que não há que se falar em incidência do ICMS sobre os contratos de afretamento por tempo.

2.3. A Incidência do ICMS sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

Compreende-se, por “*prestação de serviço*”, “a produção de uma utilidade para terceiro, mediante contrato de direito privado. É o desempenho de qualquer esforço humano, físico ou intelectual, de conteúdo ou significação econômica, dirigido a outrem, sem subordinação, isto é, inexistindo relação de emprego entre prestador e tomador do serviço”.³⁴

O conceito jurídico aplicável no presente caso ao vernáculo “*transporte*”, por sua vez, compreende-se o serviço levado a efeito por via terrestre, aérea, marítima, lacustre fluvial, hidroviária ou ferroviária. Ainda que não vinculado à circulação de mercadorias, o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal será tributado pelo ICMS.

A esse respeito, destaque-se que a competência genérica para tributar prestação de

³² KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: Teoria e Prática*. Curitiba: Editora Juruá, 4ª edição, 2016, p. 60.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, p. 37.

³⁴ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA*, p. 53.

serviços pertence originalmente aos Municípios, através do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos termos do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal³⁵.

Desta forma, só é permitido aos Estados e ao Distrito Federal fazer incidir ICMS sobre as prestações de serviços de transporte interlocais (interestaduais ou intermunicipais), enquanto os transportes cujo trajeto estiver inteiramente contido dentro de um único Município, permanecerão sujeitos à incidência de ISS.

No entanto, a incidência deste imposto sobre os serviços de transporte abrange não só o deslocamento de pessoas e mercadorias, como o de qualquer objeto sólido, líquido, gasoso ou simplesmente de conteúdo de energia, podendo ser prestado através de qualquer tipo de veículo.

A tributação do ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal incide tão somente sobre os contratos firmados em regime de direito privado, na medida em que, nos termos do artigo 150, VI, “a”, da Constituição da República³⁶, é vedado aos entes federativos a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou *serviços* uns dos outros. Excetua-se da referida norma apenas os serviços públicos que ensejarem cobrança de tarifa ou contraprestação dos usuários.

Igualmente, não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal a título de autosserviço, bem como aquele sem significação econômica, por ausência de base de cálculo. O mesmo ocorre em relação ao serviço de transporte prestado pelo empregado ao empregador, por tratar-se de relação movida por *animus labor*, e não comercial.

Verifica-se, portanto, que a hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de transporte interestaduais e intermunicipais pode, em suma, ser caracterizada como “a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado (caráter negocial, pois)”, nos termos

³⁵ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. *In* BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil.

³⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”. *In* BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil.

designados por Roque Antonio Carrazza.³⁷

A prestação de serviço de transporte objeto de incidência do ICMS só poderá ser tributada pelo Estado em cujo trajeto percorrido teve início, independentemente do local de conclusão da prestação do serviço. Configurando-se a prestação de transporte intermunicipal ou interestadual, não poderão, os Municípios envolvidos, tributar esse serviço por meio de ISS.

Oportuno ressaltar que o imposto em referência deve incidir, única e tão somente, sobre o *fato material* da prestação do serviço, e não sobre a relação jurídica contratual que a ela subjaz.

Considera-se *fato imponível* do imposto o momento em que é executado o serviço de transporte intermunicipal, interestadual ou até mesmo internacional – neste último caso, desde que o serviço de transporte tenha sido contratado no Brasil, nos termos do artigo 2º, §1º, II da Lei Complementar 87/96.³⁸

No caso da incidência de ICMS sobre serviços de transporte internacionais, o imposto caberá ao Estado em que estiver localizado o estabelecimento destinatário do serviço, conforme disposto no artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal.³⁹

Ressalte-se que, para que se configure hipótese de incidência do imposto nos referidos casos, não é necessário que o trajeto do transporte iniciado no exterior atravesse, no Brasil, o território de mais de um Município. No entanto, na hipótese oposta, em que o serviço de transporte é iniciado no Brasil e finalizado no exterior, não é devido ICMS, por falta de previsão constitucional.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, p. 161.

³⁸ “Art. 2º O imposto incide sobre: [...] § 1º O imposto incide também: [...] II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;” *In* BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

³⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; *In* BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil.

Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a base de cálculo do imposto é o próprio preço do serviço, nos termos do disposto no inciso II do artigo 13 da Lei Complementar 87/97⁴⁰, uma vez que o ICMS não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre onerosidade na operação, que revela a capacidade contributiva do sujeito passivo.⁴¹ A alíquota deste tributo, por sua vez, será um percentual sobre o preço dos serviços.

Uma vez que o ICMS incide sobre prestações de serviço de transporte, é notório que, nestes casos, o sujeito passivo do tributo em questão deve ser considerado o prestador do serviço (seja ele pessoa física ou jurídica), e nunca o fruidor, contratador, destinatário ou intermediário.⁴²

Na hipótese de incidência do tributo em questão, o prestador de serviço configura-se, portanto, como “*contribuinte de direito*”, enquanto aquele que de fato suporta a carga tributária incidente sobre o serviço de transporte prestado é o usuário do serviço, caracterizado como “*contribuinte de fato*”.

Diante do exposto, resta esclarecido que o ICMS possui hipótese de incidência descrita como o fato de uma pessoa prestar, a terceiro, em caráter negocial, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual.

No capítulo a seguir, analisaremos pormenorizadamente a natureza jurídica dos contratos de afretamento, a fim de que seja demonstrada a falta de correspondência entre as formas jurídicas dessa espécie contratual e a hipótese legal descrita como fato gerador do tributo objeto do presente estudo.

⁴⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

⁴¹ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: Teoria e Prática*, p. 226.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, p. 163.

3. A NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE AFRETAMENTO E SUA DISTINÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE MARÍTIMO

Uma vez analisadas as hipóteses de incidência do ICMS, principalmente no que concerne à incidência do imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, estudaremos a natureza jurídica dos contratos de afretamento, observando as particularidades de suas diferentes classificações, para que, posteriormente, sejam esclarecidas as diferenças entre o conceito de afretamento por tempo e serviço de transporte marítimo. Diante desse estudo, concluiremos, ao fim do trabalho, que o ICMS não deve incidir sobre os contratos de afretamento por tempo.

3.1. Conceito de Afretamento Marítimo

O afretamento é uma espécie de contrato marítimo que tem por objeto a cessão de direitos sobre o emprego de embarcação de propriedade do fretador (contratado), mediante pagamento pelo afretador (contratante), para efetuar atividade náutica, seja por determinado período temporal ou por número de viagens, podendo ocorrer ou não a transferência da gestão náutica (administração do navio: estrutura, manutenção, equipamentos, armação, tripulação, reparos, seguros, etc.) ou comercial (aspecto operacional: emprego da embarcação em suas funções).

Esta espécie contratual encontra-se prevista no Código Comercial Brasileiro⁴³, sendo referida no texto legal através do termo “carta-partida”⁴⁴, *verbis*:

Art. 566 - O contrato de fretamento de qualquer embarcação, quer seja na sua totalidade ou em parte, para uma ou mais viagens, quer seja à carga, colheita ou prancha. O que tem lugar quando o capitão recebe carga de quanto se apresentam, deve provar-se por escrito. No primeiro caso o instrumento, que se chama carta-partida ou carta de fretamento, deve ser assinado pelo fretador e afretador, e por quaisquer outras pessoas que intervenham no contrato, do qual se dará a cada uma das partes um exemplar; e no segundo, o instrumento chama-se conhecimento, e basta ser assinado pelo capitão e o carregador. Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

Conforme doutrina Waldir Vitral⁴⁵, o contrato de afretamento marítimo é firmado quando

⁴³ BRASIL. Lei nº 556 de 25 de junho de 1850 (Código Comercial).

⁴⁴ Termo proveniente do inglês, “*charter-party*”, que, historicamente, fazia referência à espécie de duplicata emitida para formalização do contrato.

⁴⁵ VITRAL, Waldir. *Manual de Direito Marítimo*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 169.

o fretador concede ao afretador o uso completo ou parcial de seu navio, desde que o segundo lhe pague um valor ajustado, conhecido como “frete”.

No mesmo sentido, Carla Gibertoni⁴⁶ conceitua os contratos de afretamento de forma precisa como “(...) o contrato pelo qual o fretador se obriga, em retribuição do frete contratado, a pôr à disposição do afretador um navio em bom estado, durante a execução do contrato”.

Em linhas gerais, o afretamento é uma forma particular de exploração de um bem (embarcação) por meio do qual o proprietário cede a um terceiro, mediante remuneração, o direito de uso da embarcação para exploração comercial.

Diante do aumento da complexidade das relações marítimas, o contrato de afretamento passou a se subdividir em três espécies distintas, quais sejam: afretamento a casco nu, afretamento por tempo (*time charter*) e afretamento por viagem (*voyage charter*).

Referidas subespécies dos contratos de afretamento estão previstas no artigo 2º da Lei n.º 9.432/97⁴⁷, *in verbis*:

Art. 2º: Para os efeitos desta Lei, são definidas as seguintes definições:

I. afretamento a caso nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II. afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III. afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens.

Verifica-se, portanto, diante das definições delineadas pelo texto legal, bem como pela doutrina majoritária, que os contratos de afretamento têm por objeto uma obrigação de dar, e não uma obrigação de fazer.⁴⁸

A seguir, estudaremos individualmente cada tipo de contrato de afretamento, analisando

⁴⁶ GIBERTONI, Carla Adriana Comitre. *Teoria e Prática do Direito Marítimo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 174.

⁴⁷ BRASIL. Lei nº 9.432 de 08 de janeiro de 1997 (Legislação do Transporte Aquaviário).

⁴⁸ FERNANDES, Paulo Campos e LEITÃO, Walter de Sá. *Contratos de Afretamento à Luz dos Direitos Inglês e Brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 30.

suas singularidades de forma pormenorizada.

3.2. Afretamento por Casco Nu

O afretamento por casco nu (*bareboat* ou *demise charter-party*) se caracteriza pela cessão de direitos de uso e gozo de uma embarcação, através do seu arrendamento. Trata-se de um contrato de utilização do navio.

Nessa espécie contratual, a embarcação é tomada em afretamento desprovida do comandante, tripulação, e demais itens inerentes necessários à navegação. A única responsabilidade contratual pactuada entre as partes é a entrega da embarcação, sem qualquer serviço adicional.

É possível, no entanto, que o proprietário da embarcação indique ao afretador um comandante e demais tripulantes relevantes, desde que estes sejam contratados e controlados pelo afretador a casco nu, sem qualquer vínculo ou responsabilidade do fretador.

Neste sentido, pontuam Paulo Campos e Walter Leitão⁴⁹ que “no afretamento a casco nu há a transferência da posse e dos direitos sobre o controle comercial da embarcação ao afretador”.

Verifica-se que a definição dos contratos de afretamento por casco nu delineada pela doutrina se constrói com base no artigo 2º, inciso I, da Lei do Transporte Aquaviário⁵⁰, *in verbis*:

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação.

Diante da referida definição legal dos contratos de afretamento a casco nu, a doutrina majoritária classifica a natureza jurídica desta subespécie contratual como locação de coisas, que tem por objeto a obrigação de dar a embarcação para uso e gozo do afretador.

⁴⁹ Ibid., p. 30.

⁵⁰ BRASIL. Lei nº 9.432 de 08 de janeiro de 1997 (Legislação do Transporte Aquaviário).

Da análise do texto legal do artigo 565 do Código Civil⁵¹, resta evidente a similitude entre o supramencionado conceito de afretamento a casco nu e o conceito dado pelo à locação de coisas:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Desta forma, uma vez que as embarcações se caracterizam como bens móveis, nos termos do artigo 82 do Código Civil Brasileiro⁵², é possível concluir, sem embargo, que esta modalidade de contrato de afretamento possui natureza jurídica idêntica à locação de coisas.

Convém registrar que a própria definição jurídica dada por De Plácido e Silva⁵³ sobre “*afretamento*” e “*fretamento*” corrobora este entendimento, *verbis*:

Afretamento. Como tal se designa o contrato pelo qual, mediante um prego ou aluguel ajustado (frete), um dos contratantes, proprietário de um navio ou qualquer embarcação (fretador), concede ou aluga a outro contratante (afretador) o uso parcial ou total do navio ou da embarcação, para transporte de mercadorias ou outros objetos. Fretamento. De fretar (tomar ou receber a frete), entende-se o contrato de locação de um navio ou de uma embarcação. Diz-se, também, afretamento. Mas, distinguindo-se propriamente de afretamento, em que se tem a locação do navio por inteiro ou em parte, fretamento assinala ou discrimina toda espécie de transporte ou condução a frente.

Neste mesmo sentido, insta destacar que, nos termos do precedente representativo do vernáculo n.º 31 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal de Federal⁵⁴, resta pacificado o entendimento de que, para efeitos tributários, os navios devem ser considerados bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional⁵⁵

⁵¹ BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro).

⁵² “Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social”. In BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro).

⁵³ SILVA, de Plácido. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: editora Forense, 2010, 285ª edição.

⁵⁴ “Súmula Vinculante 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

⁵⁵ “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”. In BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

3.3. Afretamento por Tempo

Contrato de afretamento por tempo (*time charter-party*) caracteriza-se pela cessão dos direitos de uso e gozo da embarcação por tempo específico, contratualmente determinado. Trata-se de um contrato de utilização dos serviços da embarcação.

Na maioria dos casos, o fretador se compromete a entregar ao afretador o navio completamente armado, equipado e em condição de navegabilidade, para que o afretador assuma a posse e o controle da embarcação (gestão náutica e comercial) mediante uma retribuição – *hire* – pagável em intervalos determinados durante o período do contrato.

Para o pleno estudo dessa subespécie contratual, devemos inicialmente analisar a definição de contratos de afretamento trazida no artigo 2º, inciso II da Lei do Transporte Aquaviário⁵⁶:

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado

O afretamento pode ser contratado por período pré-determinado, coincidindo com o tempo de uma viagem específica, com embarque em um porto e desembarque em outro, ou pela chamada “viagem redonda”, que consiste no embarque e desembarque no mesmo porto.

Ressalte-se que, nesta subespécie contratual, a cessão dos direitos sobre o controle comercial da embarcação costuma ser praticamente absoluta. O afretador possui plena liberdade para programar a viagem, desde que não se destine a portos com restrições contratuais ou de acesso.

O período de afretamento normalmente é estipulado em “mês calendário” ou em anos, durante o qual o afretador terá o navio a sua inteira disposição. A contagem do prazo de vigência contratual se inicia em local previamente definido, quando o navio e sua tripulação são colocados à disposição do afretador, e o término do contrato se dá quando o afretador libera o navio de volta para o fretador (reentrega), guardando este interregno relação com o período

⁵⁶ BRASIL. Lei nº 9.432 de 08 de janeiro de 1997 (Legislação do Transporte Aquaviário).

contratado.⁵⁷

Sobre este tipo contratual marítimo, pontuam precisamente Paulo Campos e Walter Leitão⁵⁸:

No afretamento por período, dependendo do tipo da embarcação, não há sequer o seu emprego no deslocamento de cargas ou pessoas, como é o caso de embarcações contratadas para tancagem ou para alguns tipos de apoio à atividade off-shore. Neste tipo de contrato o objeto é o controle comercial da embarcação e não a realização de transporte. Sendo assim, o deslocamento de cargas ocorrerá somente quando o afretador assim ordenar.

Com efeito, para que se analise a natureza jurídica dos contratos de afretamento por período, é preciso ter em mente que se trata de um contrato complexo de cessão de direito de uso, em que pode ocorrer, ou não, a transmissão da gestão náutica e/ou comercial da embarcação.

A gestão náutica diz respeito à administração do navio, quanto a tudo o que envolve a sua estrutura, manutenção e existência física e documental, como equipamentos, armação, tripulação, manutenção, reparos, comunicação, seguros, responsabilidades, dentre outros.

Por sua vez, a gestão comercial é atinente ao aspecto operacional ou ao emprego da embarcação nas suas funções, como é o caso das atividades de apoio marítimo.

Em se tratando de contrato de afretamento por tempo (*time charter*), a gestão comercial da embarcação é transmitida ao afretador enquanto a gestão náutica permanece sob o controle do proprietário da embarcação, conforme leciona Heleno Taveira Torres⁵⁹:

O contrato de fretamento por tempo (*time charter party* — TCP) caracteriza-se pela colocação de navio e seus serviços, sob gestão náutica do fretador, ou seja, armado, equipado e em condição de navegabilidade, à disposição do afretador, para que este assuma a gestão comercial do espaço naval por tempo determinado, mediante

⁵⁷ ALMEIDA, Juliana; ALMEIDA NETO, Horácio Veiga de; GARBOIS Breno; GORITO, Tereza; HANNA, Pablo; MAIAS, Gracielle; SIMÃO, Daniela Tavares; WERNECK, Luisa Falcão dos Santos. *Direito marítimo – Atualidades e Tendências, Vol. 1*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013, p. 158.

⁵⁸ FERNANDES, Paulo Campos e LEITÃO, Walter de Sá. *Contratos de Afretamento à Luz dos Direitos Inglês e Brasileiro*, p. 33.

⁵⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Tributação por analogia: o caso do ICMS sobre afretamento de navios*. In ConJur. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-02/consultor-tributario-tributacao-analogia-icms-afretamento-navios>>. Acesso em 19/10/2016.

retribuição financeira, que é o frete (hire). A ‘causa’ do fretamento aparta-se, assim, daquela obrigação de “fazer” do contrato de transporte para assumir autonomia negocial sobre típica obrigação de “dar”.

Destaque-se ainda que, no afretamento por tempo, coexistem duas obrigações distintas: uma “obrigação de dar” que diz respeito à cessão do direito do uso comercial da embarcação e uma “obrigação de fazer” que diz respeito à disponibilização da embarcação tripulada e armada.

Ou seja, no afretamento por tempo (*time charter*), o fretador cede ao afretador o direito de exploração comercial da embarcação (“obrigação de dar”), juntamente com a tripulação que irá operar o navio e todos os equipamentos necessários à sua operação (“obrigação de fazer”).

Referida conjunção dos equipamentos necessários à utilização do navio é denominada “armação”, razão pela qual se diz que no afretamento por tempo (*time charter*), disponibiliza-se o navio tripulado e armado ao afretador.

No entanto, é importante ressaltar que a gestão náutica da embarcação permanece sob a responsabilidade do proprietário (fretador), inexistindo a transmissão da posse do bem, conforme destacam Paulo Campos Fernandes e Walter de Sá Leitão em sua obra “Contratos de Afretamento à luz dos Direitos Inglês e Brasileiro”⁶⁰:

Por outro lado, nos afretamentos por período ou viagem, o fretador não cede, em nenhum aspecto a posse da embarcação. Enquanto que os direitos sobre o controle comercial são transferidos ao afretador.

Neste esteio, em que pese permanecer com a gestão náutica da embarcação, ficando responsável pela sua manutenção, armação, reparos, comunicação, etc., o fretador (proprietário da embarcação) não possui qualquer ingerência sobre sua gestão comercial.

Ou seja, a tripulação, ressalvados os direitos de gestão náutica, deve atender exclusivamente às ordens do afretador, não lhe sendo cabível qualquer determinação sobre aspectos comerciais da operação, como deslocamentos, serviços de apoio às atividades náuticas, deslocamento de pessoas, cargas e suprimentos, dentre outros.

⁶⁰ FERNANDES, Paulo Campos e LEITÃO, Walter de Sá. *Op. Cit.* p. 31.

Ressalte-se, inclusive, que, ao firmar um contrato de afretamento por tempo (*time charter*), o fretador (proprietário) sequer tem ciência ou interferência no número de manobras que serão realizadas pelo navio.

Em linhas gerais, conforme anteriormente conceituado, o contrato de afretamento por tempo tem por objeto o uso, gozo e fruição do navio, com o conjunto de serviços a este inerentes, em troca de uma contraprestação financeira.

Por fim, cumpre ressaltar que, nos contratos de afretamento por tempo, além da atividade principal da locação do uso do navio, o afretador comumente contrata também os serviços de apoio marítimo do fretador.

No entanto, para fins da correta análise feita no presente estudo, torna-se imperioso destacar que o afretamento por tempo e os serviços de apoio marítimo são contratados por instrumentos diversos, sem qualquer vínculo para fins tributários.

Enquanto os serviços de apoio marítimo envolvem pura e simplesmente “*obrigação de fazer*”, e não “*obrigação de dar*”, a natureza jurídica dos contratos de afretamento por tempo (*time charter-party*) é considerada extremamente peculiar, por apresentar característica obrigacional mista.

Contudo, conforme demonstrado no item anterior, esta espécie contratual em muito se assemelha à natureza jurídica de locação de bem móvel, na medida em que ambas as espécies contratuais consubstanciam uma obrigação de dar (entrega da coisa) com cessão da gestão comercial do bem, em período pré-determinado, mediante remuneração.

Diante das ilações acima, tem-se como premissa que o afretamento por tempo (*time charter*) é um tipo complexo de contrato de cessão de direito de uso por meio do qual o fretador se dispõe a ceder uma embarcação tripulada e armada, mantendo a gestão náutica e transferindo a gestão comercial da embarcação para o afretador.

Referida premissa será de fundamental importância no decorrer do presente estudo, para fins de posteriormente diferenciarmos o afretamento por tempo (*time charter*) do serviço de

transporte marítimo, que será explorado mais adiante.

3.4. Afretamento por Viagem

Contrato de fretamento por viagem (*voyage charter party*) caracteriza-se pela cessão dos direitos de uso e gozo da embarcação com vistas à realização de uma ou mais viagens pré-estabelecidas, em que o fretador se obriga a transportar a carga comprometida, do porto de origem ao porto de destino, sendo remunerado pelo afretador mediante pagamento do respectivo frete.

Esse tipo de contrato é comumente classificado de acordo com o número de viagens a serem realizadas, sendo “*single*” quando se tratar de viagem única, e “*consecutive*”, caso envolva mais de uma viagem.

Geralmente não é permitido ao fretador alterar a rota do compromisso contratado, seja por desvio geográfico da rota ou da atividade corrente. No entanto, as Regras de Haia-Visby⁶¹ estabelecem hipóteses de desvios justificados, como nos casos de desvio para salvamento de pessoas e embarcações em risco.⁶²

Por outro lado, uma liberdade dada aos afretadores de embarcações por viagem é a possibilidade de subfretar o navio para terceiros, independente de autorização do fretador original, desde que se mantendo responsável pelo adimplemento das obrigações assumidas no primeiro contrato.

Assim como nos modelos de contratos de afretamento por tempo, nos contratos de afretamento por viagem o fretador não cede ao afretador a posse da embarcação, mas somente os direitos sobre sua atividade comercial.

Neste sentido, ressalte-se a definição legal de contratos de afretamento por viagem que

⁶¹ Revisões da Convenção Internacional de Bruxelas de 25/08/1924 para aplicação de regras em matéria de Conhecimentos de Embarque de 23/02/68 e 21/12/79 (Regras de Haya-Visby e Protocolo DES).

⁶² ALMEIDA, Juliana; ALMEIDA NETO, Horácio Veiga de; GARBOIS Breno; GORITO, Tereza; HANNA, Pablo; MAIAS, Gracielle; SIMÃO, Daniela Tavares; WERNECK, Luisa Falcão dos Santos. *Direito marítimo – Atualidades e Tendências, Vol. 1*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013, p. 149.

consta do artigo 2º, inciso III da Lei do Transporte Aquaviário⁶³:

III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens

Os contratos de afretamento por viagem diferenciam-se dos contratos de afretamento por tempo por dois principais aspectos: a definição de prazo contratual e o escopo dos contratos.

Os contratos de afretamento por tempo são definidos por prazo determinado, podendo ser prorrogável, e dão ao afretador a liberdade de definir as viagens a serem feitas pela embarcação.

Já os contratos de afretamento por viagem são improrrogáveis, uma vez que sua duração consiste no tempo que a embarcação levará para percorrer o trajeto da viagem contratada. Logo, por sua própria natureza, evidencia-se que o escopo contratual é mais restrito, não se oferecendo ao afretador a liberdade de desviar do roteiro de viagem previamente definido em contrato.

Enquanto nos contratos de afretamento por tempo o fretador cede a embarcação armada e equipada, pronta para que o afretador empreenda viagem por tempo determinado, nos contratos de afretamento por viagem o uso do navio pode ocorrer de forma total ou parcial, nos termos do artigo 566 do Código Comercial⁶⁴, *in verbis*:

Art. 566 - O contrato de fretamento de qualquer embarcação, quer seja na sua totalidade ou em parte, para uma ou mais viagens, quer seja à carga, colheita ou prancha. O que tem lugar quando o capitão recebe carga de quanto se apresentam, deve provar-se por escrito. No primeiro caso o instrumento, que se chama carta-partida ou carta de fretamento, deve ser assinado pelo fretador e afretador, e por quaisquer outras pessoas que intervenham no contrato, do qual se dará a cada uma das partes um exemplar; e no segundo, o instrumento chama-se conhecimento, e basta ser assinado pelo capitão e o carregador. Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

Considera-se afretamento total da embarcação quando a carga ocupa o navio por inteiro, ressalvando-se a câmara do capitão, os agasalhos da equipagem e as acomodações necessárias para o material da embarcação, conforme previsto no artigo 570 do Código Comercial⁶⁵:

⁶³ BRASIL. Lei nº 9.432 de 08 de janeiro de 1997 (Legislação do Transporte Aquaviário).

⁶⁴ BRASIL. Lei nº 556 de 25 de junho de 1850 (Código Comercial).

⁶⁵ Ibid.

Art. 570 - Fretando-se o navio por inteiro, entende-se que fica somente reservada a câmara do capitão, os agasalhados da equipagem, e as acomodações necessárias para o material da embarcação.

Logo, na medida em que nesse tipo contratual “o navio é todo colocado à disposição do afretador”⁶⁶, verifica-se inegável sua natureza jurídica de locação de bem móvel, posto que pactuado sobre obrigação de dar, e não de fazer, conforme já demonstrado nas demais definições dos tipos de afretamento.

Por outro lado, os contratos de afretamento por viagem são considerados parciais “quando o carregador contrata com o transportador o embarque de mercadoria em certo navio para entrega-las em porto indicado”⁶⁷.

Waldir Vitral, em seu *Manual de Direito Marítimo*⁶⁸, determina as seguintes hipóteses de fretamento parcial dos navios:

- a) quando se contrata esse transporte de certa quantidade de coisas a esmo ou em globo, por preço redondo, per aversionem, sem atender a seu preço ou volume;
- b) quando se contrata esse transporte por peso ou medida;
- c) quando a colheita ou a prancha é feito, sob condição de transportar as mercadorias, se em certo prazo puder ficar completo o carregamento.

Diante desta análise, verifica-se que os contratos de afretamento por viagem na modalidade parcial representam mais um transporte de mercadorias do que propriamente um fretamento de navios.⁶⁹

Dessa forma, tem-se que os contratos de afretamento total da embarcação na modalidade por viagem possuem natureza jurídica de locação de bem móvel, enquanto o afretamento parcial da embarcação nessa modalidade possui natureza jurídica de prestação de serviço de transporte de marítimo.

⁶⁶ VITRAL, Waldir. *Manual de Direito Marítimo*, p. 169.

⁶⁷ LACERDA, J. C. Sampaio de. *Curso de Direito Privado da Navegação*. Biblioteca Universitária Freitas Bastos, 1969.

⁶⁸ VITRAL, Waldir. *Op. Cit.*, p. 171.

⁶⁹ SILVA COSTA, José. *Direito Marítimo, Fluvial e Aéreo*, edição de 1935.

3.5. Transporte Marítimo e sua distinção do Afretamento por Tempo

O serviço de transporte é definido no artigo 730 do Código Civil⁷⁰ como aquele em que “alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas”.

Ou seja, nos termos previstos no Código Civil, o contrato celebrado para a consecução de um serviço de transporte tem como único objeto o deslocamento de pessoas ou bens de um ponto a outro, dentro de prévia e determinada condição, conforme ensinamentos de Pontes de Miranda⁷¹:

O contrato de transporte é o contrato pelo qual alguém se vincula, mediante retribuição, a transferir, de um lugar para outro, pessoas ou bens. Há prestação de obra, que é a transladação. O que importa é o resultado. (...). Pressupõem-se que o transportador tenha todos os meios para chegar ao fim que se quer.

Os serviços de transporte marítimo são comumente associados ao afretamento por período (*time charter-party*), devido a uma aparente semelhança no escopo dessas espécies contratuais. No entanto, conforme será à saciedade demonstrado ao longo do presente estudo, referidos contratos possuem natureza absolutamente diversa.

Diferentemente do afretamento por tempo (*time charter*), no serviço de transporte não há transmissão da gestão comercial da embarcação. O transportador é contratado exclusivamente para transportar determinada quantidade de pessoas e/ou volume de mercadorias de um ponto ao outro, permanecendo todo o tempo com a gestão náutica e comercial da embarcação.

Ou seja, no serviço de transporte, o tomador do serviço não se sub-roga na gestão comercial da embarcação, sendo esta a primeira especificidade que diferencia o afretamento por tempo (*time charter-party*) do serviço de transporte, conforme leciona Heleno Taveira Torres em sua obra “Direito Tributário Internacional Aplicado”⁷²:

De fato, na modalidade TCP, o contrato de fretamento difere do contrato de transporte, por possuir regime jurídico distinto, no que concerne aos direitos e obrigações dele

⁷⁰ BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro).

⁷¹ MIRANDA, F. Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 3ª ed., SP: Revista dos Tribunais, 1984, t. XLV, p. 8.

⁷² TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado* - Vol. V. Quartier Latin, 2007, p. 917.

decorrentes, porque o fretador, ao manter-se com a gestão náutica, acresce complexa prestação de serviço em favor do afretador, cuja posse direta da embarcação passa a ser dedicada à sua gestão comercial, conforme o contrato.

Ademais, diversamente do que ocorre no afretamento por tempo (*time charter*), em se tratando de serviço de transporte marítimo não há aquisição, pelo tomador do serviço, dos direitos de uso, gozo e fruição da embarcação, *in verbis*:

Diversamente, o Contrato de Utilização do Navio não é “contrato de transporte”, pois não tem como objeto o deslocamento de pessoas ou bens de um ponto a outro, dentro de prévias e determinadas condições, e mediante remuneração própria (“frete” – freight), mas, sim, aquele que tem por objeto o uso, gozo e fruição do navio, com ou sem o conjunto de serviços a este inerentes, para efetuar determinada atividade náutica, em troca de certa contraprestação, em tudo diversa daquela outra que é o “frete” (hire), mesmo que aqui no Brasil a terminologia não os diferencie apropriadamente.⁷³

Ressalte-se, ainda, que, diferentemente do que ocorre no afretamento por tempo, em um contrato de prestação de serviço de transporte inexistente “obrigação de dar”, estando o prestador exclusivamente sujeito a uma “obrigação de fazer” que se perfectibiliza com o traslado das mercadorias ou pessoas entre os pontos previamente estipulados pelo tomador do serviço.

Ou seja, o afretamento é um contrato complexo e possui natureza jurídica completamente distinta do serviço de transporte, na medida em que no primeiro há cessão do direito de uso e gestão comercial da embarcação, devidamente tripulada e armada, enquanto no segundo o prestador do serviço não transfere qualquer direito ao tomador se obrigando, exclusivamente, a transportar determinado número de pessoas ou volume de carga de um ponto a outro.

Com efeito, a impossibilidade de se equiparar o afretamento por tempo (*time charter*) ao serviço de transporte já foi reconhecido pela nossa doutrina mais abalizada, *in verbis*:

O afretamento por período também tem natureza jurídica distinta do contrato de transporte. No afretamento, por período, dependente do tipo de embarcação, não há sequer o seu emprego no deslocamento de cargas ou pessoas, como é o caso de embarcações contratadas para tocagem ou para alguns tipos de apoio à atividade off-shore. Neste tipo de contrato o objeto é o controle comercial da embarcação e não a realização de transporte. Sendo assim, o deslocamento de cargas ocorrerá somente quando o afretador assim ordenar. Desta forma, fica evidente que o afretamento por período não pode ser enquadrado como uma espécie do contrato de transporte.⁷⁴

⁷³ Ibid. p. 917.

⁷⁴ FERNANDES, Paulo Campos e LEITÃO, Walter de Sá. *Contratos de Afretamento à Luz dos Direitos Inglês e Brasileiro*, p. 33.

Referido entendimento é compartilhado por Heleno Taveira Torres:

Fretamento Time Charter Party – TCP” não é “contrato de transporte”, pois não tem como objeto o deslocamento de pessoas ou bens de um ponto a outro, dentro de determinadas condições, e mediante remuneração (frete – freight), mas se trata de Contrato de Utilização de Navio, que se perfaz pela transferência do uso e gozo do navio, com a posse direta do bem, para sua gestão comercial, adicionado de um conjunto de serviços, relativos à gestão náutica, que fica mantida com o fretador, em troca de certa contraprestação, que é, noutro sentido, o “frete” (hire).⁷⁵

No mesmo sentido, são os ensinamentos de Flávia de Vasconcellos Lanari:

A locação do navio também pode se dar com a inclusão no contrato do serviço da tripulação. É a hipótese do “Time Charter”. Locação de navio armado para utilização temporária. (...)

Durante todo o prazo da locação, visto que a tripulação continua a servir o armador e aquele que tomou o navio por um tempo determinado tem apenas o seu uso, a total administração do navio continua a cargo do armador-cedente, que assume a responsabilidade pelo serviço da equipagem e pelo provimento de tudo quanto necessário para a expedição marítima, não tendo, por outro lado, obrigação alguma de transporte.

Na verdade, Pontes de Miranda⁷⁶, há muito, já defendia que o afretamento possui características absolutamente distintas do serviço de transporte:

Quem tem o uso do navio, ou da aeronave, contrata com quem quer o uso. (...). No contrato de transporte, o objeto da prestação é outro: a obra. O elemento causal é diferente; diferente, o objeto da prestação. O outorgado, no contrato de fretamento, exerce a atividade de navegação, o que não ocorre no contrato de transporte, pois quem navega é o transportador, ou alguém por ele. Ali, transporta-se o veículo, aqui a pessoa, ou o bem.

Ressalte-se, por oportuno, que, ainda que na operação da embarcação afretada ocorra o deslocamento de cargas ou de pessoas, tal atividade não consubstancia a prestação de serviço de transporte, uma vez que a gestão comercial da embarcação é transferida para a afretadora, em última análise, é a própria quem está realizando o deslocamento da carga.

Ademais, não é plausível considerar todo deslocamento de pessoas e suprimentos, como serviço de transporte. Com efeito, o deslocamento de pessoas e/ou suprimentos somente deverá ser considerado serviço de transporte caso a locomoção corresponda ao resultado visado pelo

⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado* - Vol. V, p. 917.

⁷⁶ MIRANDA, F. Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, p. 15

contratante, conforme entendimento da nossa mais respeitada doutrina:

(...) Mas a simples circunstância de, em determinada situação concreta, haver movimentação física de pessoas ou bens não basta para configurar a existência de prestação de serviços de transporte, pois é necessário que a locomoção enquanto tal corresponda ao resultado visado pelo contratante e seja o objeto do contrato. Em outras palavras é necessário que as partes tenham colocado a movimentação física como razão de ser e núcleo do contrato.⁷⁷

Verifica-se, portanto, que a diferença fundamental entre o serviço de transporte marítimo e o afretamento de embarcação por tempo reside no próprio objeto do contrato. Os contratos de afretamento são celebrados visando à exploração comercial e utilização do navio, enquanto os contratos de transporte marítimo têm por objeto o próprio transporte das mercadorias ou pessoas até determinado porto.

Logo, ainda que ambas as espécies contratuais envolvam, na prática, o transporte de mercadorias e pessoas, o que se conclui através da análise das suas naturezas é que, no afretamento por tempo, o transporte configura-se como consequência, resultado final do objeto contratado, que é a exploração da embarcação, ao passo que, no transporte marítimo, o contrato tem por objeto o transporte da mercadoria, sequer havendo a necessidade de especificação da embarcação contratada para execução do serviço.

Ressalte-se, ainda, que a não correlação entre o afretamento por tempo e o serviço de transporte também é corroborada por Ives Gandra da Silva Martins, patrono da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2779, cujo objeto é exatamente a declaração de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre as atividades desempenhadas pelas sociedades prestadoras do serviço de apoio marítimo às atividades de exploração e produção de petróleo via afretamento de embarcação.

Em que pese referida Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2779 encontrar-se aguardando julgamento, a Procuradoria Geral da República exarou parecer se manifestando pela procedência da ação e reconhecendo que o conceito de serviços de transporte não abrange o conceito de afretamento, *in verbis*:

⁷⁷ WARDE Jr., Walfrido Jorge, MONTEIRO, Rodrigo de Castro, e DIAS, Carolina Tavares Guerreiro. *Direito Empresarial e Outros Estudos de Direito em Homenagem ao Professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. Quartier Latin, p. 67.

Da Procuradoria Geral da República, com parecer no sentido da procedência da presente ação direta para declarar, como requerido na expressão “por qualquer via”, constante do inciso II do art. 2º da mencionada Lei complementar n.º 87, de 1996, a fim de excluir de seu âmbito de incidência a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros e de cargas “por via marítima”, executado no mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva, bem como para conferir interpretação conforme à expressão “serviços de transportes”, também compreendida na mesma norma, reconhecendo que os mesmos não abrangem o “afretamento” para transporte aquaviário, nem a navegação de apoio marítimo logístico às unidades instaladas nas águas territoriais para perfuração e extração de petróleo.

Neste sentido, cumpre ainda ressaltar que o E. Superior Tribunal de Justiça, já teve a oportunidade de reconhecer que, conforme anteriormente mencionado, o afretamento por tempo (*time charter*) muito mais se assemelha à operação de locação de navio do que ao serviço de transporte, razão pela qual o ICMS não incide na operação, *verbis*:

TRIBUTARIO. ICMS. LOCAÇÃO DE NAVIO. A locação do navio, embora armado e equipado, não se confunde com o contrato de transporte de carga, estando a salvo da incidência do ICMS. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.⁷⁸

Isto posto, resta absolutamente comprovado que o afretamento possui natureza jurídica completamente distinta do serviço de transporte, razão pela qual o ICMS não deve incidir sobre esta atividade, sob pena de violação à já estudada hipótese de incidência do tributo, prevista no artigo 4º da Lei Complementar n.º 87/96⁷⁹, conforme será demonstrado no próximo capítulo do presente trabalho.

⁷⁸ STJ, Recurso Especial n.º 79445/ES. Relator: Ministro Ari Pargendler. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgado em: 24/03/1998. Publicado no Diário Oficial da União em: 13/04/1998.

⁷⁹ “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. *In* BRASIL. Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

4. A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE O AFRETAMENTO POR TEMPO (TIME CHARTER-PARTY)

Após a termos estudado, ao longo deste trabalho, (i) a relevância da tese ora debatida, através da análise histórica da relação entre o Direito Tributário e o Direito Marítimo e seus impactos econômico-sociais; (ii) as hipóteses de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, especialmente no que diz respeito à incidência deste tributo sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) a natureza jurídica das diversas classificações de afretamento, esclarecendo-se as diferenças entre os contratos de afretamento por tempo e os contratos de serviço de transporte marítimo, será possível, por fim, concluirmos que não há que se falar em incidência de ICMS sobre contratos de afretamento por tempo, conforme será demonstrado a seguir.

4.1. A impossibilidade de comparação entre contratos de afretamento por tempo e serviços de transporte marítimo para fins de incidência de ICMS

Conforme estudado nos capítulos anteriores do presente trabalho, nossa melhor doutrina já pacificou o entendimento de que o afretamento na categoria por tempo (*time charter*) apresenta peculiaridades que o diferenciam do serviço de transporte.

O afretamento é caracterizado como forma particular de exploração da embarcação por meio da qual o proprietário cede a um terceiro, mediante remuneração, o direito de uso da embarcação para exploração comercial, *in verbis*:

Do ponto de vista econômico, o afretamento é uma forma de exploração (ou desfrute) de um bem (o navio) pelo seu proprietário, feita mediante a cessão remunerada do uso do mesmo a alguém. Este é o afretador, que, por sua vez, utiliza a embarcação (ou parte dela) para atividade comercial.⁸⁰

Através da análise das espécies de contrato de afretamento, verificamos que, tanto pelas definições delineadas pelo texto legal do artigo 2º da Lei n.º 9.432/1997⁸¹, como pela doutrina majoritária, os contratos de afretamento têm por objeto principal uma *obrigação de dar*.

⁸⁰ CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; WARDE JR., Walfrido Jorge; GUERREIRO, Carolina Dias Tavares. *Direito Empresarial e Outros Estudos de Direito em Homenagem Professor José Alexandre Tavares Guerreiro*, p. 69.

⁸¹ BRASIL. Lei n.º 9.432 de 08 de janeiro de 1997 (Legislação do Transporte Aquaviário).

O afretamento por tempo (*time charter*), em especial, caracteriza-se pela utilização dos serviços do bem contratado, que tem por objeto a cessão dos direitos de uso e gozo da embarcação por tempo específico.

Neste tipo contratual, o fretador permanece somente com a gestão náutica da embarcação, entregando o navio em plenas condições de navegabilidade ao afretador, que assume sua posse e gestão comercial pelo tempo contratualmente determinado.

Logo, verifica-se que os contratos de afretamento por tempo possuem natureza jurídica híbrida, em que coexistem uma *obrigação de dar*, que diz respeito à própria cessão do direito de uso comercial da embarcação, e uma *obrigação de fazer*, que diz respeito à disponibilização da embarcação tripulada e armada.

Por esta razão, o Fisco Estadual tem comumente associado essa espécie contratual ao serviço de transporte marítimo, buscando enquadrar o afretamento por tempo no rol de hipóteses de incidência do ICMS.

No entanto, conforme anteriormente esclarecido, apesar dessas espécies contratuais envolverem, na prática, o transporte de mercadorias e pessoas, no afretamento por tempo, o transporte consubstancia mera consequência do objeto contratado, que é o uso e gozo da embarcação, ao passo que, no transporte marítimo, o objeto contratado é o próprio transporte da mercadoria, pouco importante as especificidades da embarcação contratada para execução do serviço.

Neste sentido, cumpre destacar novamente a lição de Paulo Campos e Walter Leitão:

No afretamento por período, dependendo do tipo da embarcação, não há sequer o seu emprego no deslocamento de cargas ou pessoas, como é o caso de embarcações contratadas para tancagem ou para alguns tipos de apoio à atividade off-shore. Neste tipo de contrato o objeto é o controle comercial da embarcação e não a realização de transporte. Sendo assim, o deslocamento de cargas ocorrerá somente quando o afretador assim ordenar.⁸²

⁸² FERNANDES, Paulo Campos e LEITÃO, Walter de Sá. *Contratos de Afretamento à Luz dos Direitos Inglês e Brasileiro*, p. 33.

Logo, diferentemente do que ocorre no afretamento por tempo, em um contrato de prestação de serviço de transporte inexistente “*obrigação de dar*”, estando o prestador exclusivamente sujeito a uma “*obrigação de fazer*” que se perfectibiliza com a circulação das mercadorias ou pessoas entre os pontos contratualmente estipulados.

Diante disto, pudemos concluir, ao longo do presente estudo, que o afretamento é um contrato complexo e possui natureza jurídica absolutamente diversa do serviço de transporte aquaviário, uma vez que, no primeiro, há cessão do direito de uso e gestão comercial da embarcação, devidamente tripulada e armada, enquanto no segundo, o prestador do serviço não transfere qualquer direito ao tomador, se obrigando tão somente a transportar determinado número de pessoas ou volume de carga de um ponto a outro.

Ressalte-se, por oportuno, que, ainda que na operação da embarcação afretada ocorra o eventual deslocamento de cargas ou de pessoas, tal atividade não consubstancia a prestação de serviço de transporte, na medida em que, tendo sido a gestão comercial da embarcação transferida para a afretadora, em última análise, quem estaria realizando o deslocamento da carga seria a própria contratante.

Neste caso, se fosse considerada viável a incidência do ICMS sobre referida operação, a própria contratante exerceria o papel de sujeito passivo da suposta obrigação tributária, por ser quem exerceria o transporte das mercadorias.

Estariamos diante, portanto, da absurda situação em que o contribuinte seria obrigado a recolher tributo sobre serviço realizado por e para si mesmo, o que representa verdadeira esquizofrenia jurídica.

Ademais, conforme já estudado, o deslocamento de pessoas e suprimentos somente deverá ser considerado serviço de transporte caso a locomoção desses bens corresponda ao objetivo contratual, o resultado visado pelo contratante – o que não se aplica aos contratos de afretamento, em que o eventual transporte de mercadorias e pessoas configura apenas atividade-meio para consecução do objeto contratado.

Neste sentido, ressalte-se que a não correlação entre o afretamento por período (*time*

charter) e o serviço de transporte marítimo também é corroborada por Ives Gandra da Silva Martins, patrono da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2779, cujo objeto é exatamente a declaração de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre as atividades desempenhadas pelas sociedades prestadoras do serviço de apoio marítimo às atividades de exploração e produção de petróleo via afretamento de embarcação.

Em que pese referida Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2779 encontrar-se aguardando julgamento, a Procuradoria Geral da República apresentou parecer se manifestando pela procedência da ação:

Da Procuradoria Geral da República, com parecer no sentido da procedência da presente ação direta para declarar, como requerido na expressão “por qualquer via”, constante do inciso II do art. 2º da mencionada Lei complementar n.º 87, de 1996, a fim de excluir de seu âmbito de incidência a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros e de cargas “por via marítima”, executado no mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva, bem como para conferir interpretação conforme à expressão “serviços de transportes”, também compreendida na mesma norma, reconhecendo que os mesmos não abrangem o “afretamento” para transporte aquaviário, nem a navegação de apoio marítimo logístico às unidades instaladas nas águas territoriais para perfuração e extração de petróleo.

Logo, uma vez comprovado que o afretamento possui natureza jurídica absolutamente distinta do serviço de transporte, não há que se falar em cobrança de ICMS sobre esta atividade, sob pena de violação à já estudada hipótese de incidência do tributo, prevista no artigo 4º da Lei Complementar n.º 87/96⁸³, *in verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Diante da análise da previsão legal do imposto, somada à análise pormenorizada das especificidades da natureza jurídica dos contratos de afretamento por tempo em comparação ao transporte marítimo, conclui-se que a incidência do ICMS sobre serviços de transporte alberga tão somente a hipótese descrita como o fato de uma pessoa prestar, a terceiro, em caráter comercial, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual.

⁸³ BRASIL. Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

Verifica-se, portanto, que os serviços prestados relativos ao afretamento de embarcação, inclusive na modalidade por tempo (*time charter*) são absolutamente atípicos em matéria de caracterização da hipótese de incidência do ICMS, na medida em que não se referem à circulação de mercadorias, transporte interestadual e intermunicipal e, muito menos, comunicação.

Nos contratos de afretamento, não há *transferência da propriedade do bem*, mas apenas sua entrada física em diferentes territórios, o que é inerente ao objeto contratado, para fins utilização temporária da embarcação pelo afretador.

Diz-se, portanto, que, para fins tributários, a natureza do contrato de afretamento se assemelha muito mais aos contratos de locação do que aos contratos de serviço de transporte, uma vez que não ocorre a efetiva transferência da propriedade do bem.

Isto porque, a obrigação avençada entre o fretador e o afretador envolve exatamente a *cessão temporária de um bem* – no caso, a embarcação –, mediante retribuição, permanecendo o navio sob propriedade do contratado.

Diante disto, a doutrina e a jurisprudência vêm reconhecendo que os contratos de afretamento ora estudados se enquadram, na verdade, na modalidade “*locatio navis*”, ou seja, o afretador recebe a embarcação inteiramente aparelhada, fazendo-a navegar à sua custa e por sua conta por prazo pré-determinado, obrigando-se a restituir o bem ao contratado ao término da vigência contratual.

Essa relação contratual não pode, portanto, ser confundida com aquela oriunda dos contratos de transporte, uma vez que os serviços de afretamento correspondem à mera entrega da embarcação aparelhada ao afretador por prazo pré-determinado.

Neste sentido, ressalte-se que inclusive o E. Superior Tribunal de Justiça, já teve a oportunidade de reconhecer que o afretamento por tempo (*time charter*) muito mais se assemelha à operação de locação de navio, não apresentando característica de serviço de transporte, razão pela qual o ICMS não incide na operação, *in verbis*:

TRIBUTARIO. ICMS. LOCAÇÃO DE NAVIO. A locação do navio, embora armado e equipado, não se confunde com o contrato de transporte de carga, estando a salvo da incidência do ICMS. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.⁸⁴

A este respeito, cumpre destacar que a mera circunstância de importar mercadoria objeto de contrato de arrendamento mercantil não configura fato gerador do ICMS. Para que seja consumada a hipótese de incidência do imposto, faz-se necessária efetiva *transferência de titularidade* da mercadoria, caracterizando *circulação jurídica do bem*, conforme já reconhecido pelo Plenário do E. Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 461968, *verbis*:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário.
2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto --- diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil --- é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".
3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas.
4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado.⁸⁵

Seguindo a orientação da Suprema Corte, o E. Superior Tribunal de Justiça também reconheceu, sob o rito dos recursos repetitivos, a não incidência do ICMS em referida hipótese, *verbis*:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE MEDIANTE CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 155, INCISO IX, § 2.º, ALÍNEA "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ARTIGO 3.º, VIII, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

1. O ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, ex vi do disposto no artigo 155, § 2º, IX, "a", da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional 33/2001 (exegese consagrada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos

⁸⁴ STJ, Recurso Especial nº 79445/ES. Relator: Ari Pargendler. Julgado em 24/03/1998.

⁸⁵ STF, Recurso Extraordinário n.º 461968. Relator: Eros Grau. Julgado em 30/05/2007.

do RE 461.968/SP, Rel. Ministro Eros Grau, julgado em 30.05.2007, DJ 24.08.2007).

2. O arrendamento mercantil, contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas, não constitui operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, sendo certo que "o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias " (RE 461.968/SP).

3. Ademais, revela-se apenas aparente a dissonância entre o aludido julgado e aquele proferido nos autos do RE 206.069-1/SP, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, consoante se extrai da leitura do voto-condutor do acórdão da lavra do Ministro Eros Grau, verbis: "E nem se alegue que se aplica ao caso o precedente do RE n. 206.069, Relatora a Ministra Ellen Gracie, no bojo do qual se verificava a circulação mercantil, pressuposto da incidência do ICMS. Nesse caso, aliás, acompanhei a relatora. Mas o precedente disse com a importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, situação na qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária, como salientou a eminente relatora. Tanto o precedente supõe essa compra que a eminente relatora a certo ponto do seu voto afirma: 'eis porque, em contraponto ao sistema da incidência genérica sobre a circulação econômica, o imposto será recolhido pelo comprador do bem que seja contribuinte do ICMS'. Daí também porque não se pode aplicar às prestadoras de serviços de transporte aéreo, em relação às quais não incide o ICMS, como foi decidido por esta Corte na ADI 1.600." (RE 461.968/SP).

4. Destarte, a incidência do ICMS, mesmo no caso de importação, pressupõe operação de circulação de mercadoria (transferência da titularidade do bem), o que não ocorre nas hipóteses de arrendamento em que há "mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário". [...]⁸⁶

Neste esteio, verifica-se que, com base no referido entendimento pacificado no âmbito dos tribunais superiores acerca da não incidência de ICMS sobre operações de arrendamento mercantil, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro tem afastado a incidência do ICMS também nas importações de bens objeto de contrato de afretamento realizadas sob o regime de admissão temporária.

Isto porque, mesmo após a Emenda Constitucional n.º 33/2001, que adicionou ao texto constitucional a previsão de incidência de ICMS sobre a "*entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade*"⁸⁷, manteve-se o pressuposto de circulação jurídica da mercadoria importada para que seja configurado fato gerador do imposto.

Pautando-se neste entendimento, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro vem decidindo reiteradamente no mesmo sentido, *verbis*:

⁸⁶ STJ, Recurso Especial nº 1131718/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 24/03/2010.

⁸⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea a.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE EM IMPORTAÇÃO. REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. CONTRATO DE AFRETAMENTO INTERNACIONAL DE EMBARCAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA. PARA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. EMBARCAÇÃO IMPORTADA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE APOIO EM OBRAS DE CONTRUÇÃO CIVIL. CONTRATO COM PRAZO DE VIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE CIRCULAÇÃO ECONÔMICA DO BEM. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. PRECEDENTES DO STJ E STF. DECISÃO CORRETA, NA FORMA E NO CONTEÚDO, QUE INTEGRALMENTE SE MANTÉM. RECURSO QUE SE NEGA SEGUIMENTO.⁸⁸

AGRAVO DE INSTRUMENTO - ICMS - IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO POR EMPRESA - DECISÃO CONCESSIVA DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE LOCAÇÃO OU COMODATO, RELATIVO A IMPORTAÇÃO DE BENS SOB O REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA.

I - Incidência de ICMS sobre entrada de mercadoria importada do exterior. Entendimento que vem se consolidando junto a STJ, no sentido do fato gerador desta espécie tributária exigir - mesmo em se tratando de mercadoria vinda do exterior - a transferência da propriedade, e não o mero ingresso no país.

II - Natureza assecuratória da tutela, que garante o direito ao debate da questão. Recurso desprovido.⁸⁹

Logo, diante dos referidos posicionamentos adotados pelos tribunais superiores que reconhecem a não incidência de ICMS sobre arrendamento mercantil e sobre importações realizadas em regime de admissão temporária, bem como, face a proximidade entre natureza jurídica dos contratos de afretamento e da locação de bens móveis, verifica-se uma declaração incidental da não incidência de ICMS sobre contratos de afretamento por tempo.

Repise-se, neste sentido, que, conforme anteriormente esclarecido, a mera circulação física de mercadorias não caracteriza fato gerador de ICMS. Para que referido tributo possa incidir sobre a operação, é necessário que haja *circulação de mercadoria que envolva a transferência da sua titularidade*, caracterizando a “circulação econômica e jurídica” do bem.

Desta forma, uma vez que nos contratos de afretamento por tempo não ocorre a transferência de titularidade do bem, elemento fundamental para que se concretize a hipótese de incidência do ICMS, resta absolutamente afastada qualquer possibilidade de se tributar, por

⁸⁸ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Agravo de Instrumento n.º 0017066-37.2013.8.19.0000. Relator: Des. Maldonado de Carvalho. Julgado em 10/04/2013.

⁸⁹ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Agravo de Instrumento n.º 0017769-70.2010.8.19.0000. Relator: Des. Ricardo Couto. Julgado em 20/07/2010.

referido imposto, as operações envolvendo o bem afretado.

Verifica-se, portanto, que, ao buscar equiparar o afretamento por tempo (*time charter*) ao serviço de transporte, o Fisco Estadual acaba por alargar o conceito de serviço de transporte previsto pelo direito comercial, o que não se pode admitir, sob pena de violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional⁹⁰, *in verbis*:

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.

Na medida em que há previsões legais distintas para a tipificação dos contratos de afretamento por tempo e de transporte marítimo, não é permitido à Fiscalização ampliar ou alterar os conceitos de direito civil para fins de tributação, sob pena de extrapolar sua competência tributária constitucionalmente prevista no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Neste mesmo sentido, cumpre ressaltar que é vedado ao fisco o desmembramento de contratos complexos para fins de incidência fiscal, nos termos do entendimento há muito firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial n.º 222.246/MG:

TRIBUTÁRIO. ISS. FRANCHISING. DECRETO-LEI N° 406/68. LEI N° 8.955/94.
[...]
5. A franquia é um contrato complexo nessa acepção. É inviável nela divisar a conjugação de uma pluralidade de contratos autônomos (senão em acepção que será adiante apontada), que se somam por justaposição. Não se trata da cumulação de contrato de cessão de marca com contrato de transferência de tecnologia e outros contratos, cada um com individualidade própria. Há um plexo de deveres impostos em ambas as partes, onde a transferência de tecnologia é indissociável da cessão do uso de marca e dos demais pactos. Esses deveres não são unilaterais, muito pelo

⁹⁰ BRASIL. Lei Complementar n° 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

contrário. Incumbe a ambas as partes a execução de inúmeras obrigações de fazer. Isso torna inviável a dissociação de obrigações de fazer, para fins de identificação de “prestação de serviço”. É impossível, aliás, definir quem presta serviço a quem, no âmbito do contrato de franquia, tal como é inviável apontar remuneração correspondente à prática de um dever específico. Por decorrência e relativamente ao conjunto de atividades desenvolvidas pelas partes, em cumprimento aos plexos de deveres de fazer e de não fazer, previsto no contrato de franquia, não se caracteriza prestação de serviços. Nem o franqueado presta serviços ao franqueador, nem vice-versa. (Marçal Justen Filho, em artigo intitulado “ISS e as atividades e “Franchising”, publicado na Revista de Direito Tributário, Ed. Malheiros, vol. 64, págs. 242/256).

6. O contrato de franquia é de natureza híbrida, em face de ser formado por vários elementos circunstanciais, pelo que não caracteriza para o mundo jurídico uma simples prestação de serviço, não incidindo sobre ele o ISS. Por não ser serviço, não consta, de modo identificado, no rol das atividades especificadas pela Lei n.º 8.955/94, para fins de tributação do ISS.⁹¹

Diante de todo o exposto, resta comprovado que a tentativa de equiparação do afretamento por tempo ao serviço de transporte marítimo configura inequívoca hipótese de tributação por analogia, o que viola os Princípios Constitucionais da Estrita Legalidade (art. 150, Inciso I da Constituição Federal⁹²), da Segurança Jurídica (art. 5º, Inciso XXXVI da Constituição Federal⁹³) e da Livre Iniciativa (art. 170, caput, da Constituição Federal⁹⁴).

4.2. A jurisprudência judicial e administrativa sobre a matéria ora estudada

Por fim, após realizarmos detalhada análise legal e doutrinária acerca do tema ora debatido, faz-se necessário ressaltar que a não incidência de IMCS sobre contratos de afretamento por tempo (*time charter*) ainda não é tema pacificado nos tribunais, mas também é objeto de grande divergência e discussão em âmbito jurisprudencial.

No entanto, cumpre ressaltar que o C. Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro, o E. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro e o E. Superior Tribunal de Justiça já tiveram a oportunidade de reconhecer que o afretamento não se confunde com serviço de transporte, razão

⁹¹ STJ, Recurso Especial nº 222.246/MG. Relator: Ministro José Delgado. Julgado em 13.06.2000.

⁹² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. In BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

⁹³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”. In BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

⁹⁴ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”. In BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

pela qual não deve incidir ICMS na operação.

Com efeito, os aspectos da não incidência de ICMS sobre contratos de afretamento por tempo há tempos já são pauta de discussão em âmbito administrativo estadual no Rio de Janeiro.

Apesar de ainda haver muitas divergências sobre o tema, o C. Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro já teve a oportunidade de reconhecer, quando do julgamento dos Recursos Voluntários n.º 35.911 e 31.838, que o afretamento não se equipara ao serviço de transporte marítimo, não devendo incidir o ICMS na operação, *in verbis*:

O contrato de afretamento nada mais é que aquele em que o proprietário ou legítimo possuidor da embarcação transfere seu direito de uso à terceiro, para que este possa realizar as atividades que desejar. Na hipótese de se ceder apenas o uso da embarcação ter-se-á o chamado afretamento a casco nu. Em se cedendo o uso da embarcação armada e tripulada ter-se-á o afretamento por tempo.

É possível dizer que a característica fundamental do contrato de afretamento reside na transferência da posse direta de uma embarcação para terceiros mediante acordada remuneração.

Entretanto, vale a pena observar que principalmente nos casos dos afretamentos por tempo e por viagem, este último uma outra espécie de afretamento, em que a embarcação é cedida armada e tripulada, o contrato de afretamento torna-se complexo, conjugando a transferência do bem com a prestação de uma diversidade de serviços, inclusive a cessão de mão-de-obra.

Sob tal cenário, verifica-se que não se está diante de mera locação de bens móveis, mas sim de prestação de serviço consistente no fornecimento de embarcação com tripulação para o exercício de atividade meio em relação a Contratante.

Portanto, ao menos no caso sob exame, parece inconsistente a tese de que o afretamento seria operação envolvendo serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, para fins de incidência do ICMS.⁹⁵

O E. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro também já teve a oportunidade de proferir inúmeros julgados reconhecendo que o afretamento possui natureza jurídica distinta do serviço de transporte:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE AFRETAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. INCIDÊNCIA DE ISSQN. O OBJETO DA AVENÇA É O AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES QUE SERÃO EMPREGADAS PELA CONTRATANTE EM APOIO ÀS ATIVIDADES DA PETROBRÁS NA PLATAFORMA CONTINENTAL BRASILEIRA. ATIVIDADE QUE NÃO POSSUI CARACTERÍSTICA DE UM CONTRATO DE TRANSPORTES. CARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. A ALEGAÇÃO DE QUE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL TERIA DECLARADO A INCONSTITUCIONALIDADE

⁹⁵ Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, Recurso Voluntário nº 35.911. Relator: Rubens Nora Chammas. Julgado em 07/06/2010.

DO ITEM 79 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68, NÃO SE SUSTENTA, JÁ QUE A ESPÉCIE DOS AUTOS NÃO TRATA DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, MAS SIM DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REJEIÇÃO DAS PRELIMINARES. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. DESPROVIMENTO DO RECURSO.⁹⁶

MANDADO DE SEGURANÇA. SECRETÁRIO DE FAZENDA. AUTORIDADE COATORA. ICMS. AFRETAMENTO. CONTRATO COMPLEXO QUE NÃO SE CONFUNDE COM TRANSPORTE.

1. Trata-se de Mandado de Segurança com o que se busca afastar a incidência de ICMS em afretamento por tempo;
2. Não há qualquer reparo quanto à pertinência subjetiva em relação à autoridade coatora, uma vez que o Sr. Secretário de Fazenda tem superioridade hierárquica e o poder de suspender ou anular os efeitos de eventual reconhecimento de ilegalidade.
3. O afretamento é um contrato de natureza complexa, que guarda em si uma série de atribuições, mas que, na espécie, traz em sua essência a disponibilização de embarcação que servirá de apoio logístico nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.
4. Sendo, assim, ainda que se possa, forçosamente, vislumbrar um a imagem de um contrato de transporte em sua complexidade interna, assim como poderia vislumbrar outros, não pode o afretamento ser, por isso, reduzido a este último, tampouco é possível seu desmembramento para fins de tributação.
5. Em termos, o afretamento guarda harmonia em relação a um contrato de transporte, sendo certo que não existe lei anterior que o preveja como evento econômico passível de tributação.
6. Segurança concedida.⁹⁷

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO. CONTRATO DE AFRETAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. O objeto da avença é o afretamento de embarcações que serão empregadas pela contratante em apoio às atividades da PETROBRÁS na Plataforma Continental Brasileira.

Atividade que não possui característica de um contrato de transporte, sendo, pois, contrato de afretamento. As embarcações são usadas como apoio à atividade fim da PETROBRÁS, enquanto a atividade desenvolvida pela contratada não tem similitude com a de transportes, mas de atividade meio, de apoio à atividade contratante. Recurso provido.⁹⁸

Referido entendimento também é compartilhado pelo E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VERIFICAÇÃO DA TEMPESTIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO NÃO CONHECIDO. RECONSIDERAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. OMISSÃO NÃO DEMONSTRADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF, POR ANALOGIA. ICMS SOBRE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO

⁹⁶ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 2007.001.26388. Relator: Des. Luiz Felipe Francisco. Julgado em 07/08/2007.

⁹⁷ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 0031144-36.2013.8.19.0000. Relator: Des. Iloízio Barros Bastos. Julgado em 07/08/2007.

⁹⁸ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 23805/05. Relator: Jorge Luiz Habib. Julgado em 04.10.2005.

STJ. REVISÃO DA NATUREZA DO CONTRATO. ÓBICE DA SÚMULA 05/STJ. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO ESPECIAL.99 TRIBUTÁRIO. CONTRATOS DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ICMS NÃO INCIDÊNCIA. CLÁUSULAS CONTRATUAIS. INTERPRETAÇÃO. ÓBICE DA SÚMULA 5/STJ.

1. Não incide o ICMS nos contratos de afretamento de embarcação, por não se enquadrarem na hipótese prevista no art. 2º, II, da LC n.º 87/96. Precedente Resp. n.º 79.445/ES, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, DJ 13/04/1998.
2. O tribunal de origem, após analisar os elementos dos autos, concluiu que o contrato em exame é de afretamento por tempo. Portanto, rever essa premissa encontra óbice na Súmula 5/STJ.
3. Agravo regimental que se nega provimento.¹⁰⁰

TRIBUTARIO. ICMS. LOCAÇÃO DE NAVIO. A LOCAÇÃO DE NAVIO, EMBORA ARMADO E EQUIPADO, NÃO SE CONFUNDE COM O CONTRATO DE TRANSPORTE DE CARGA, ESTANDO A SALVO DA INCIDENCIA DO ICMS. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.¹⁰¹

No que diz respeito ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal, cumpre ressaltar que o único julgamento proferido pela Corte acerca da não incidência de IMCS sobre contratos de afretamento não procedeu à análise da natureza jurídica do contrato de afretamento.

Quando do julgamento do Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário n.º 181.266-4, da Relatoria do Exmo. Min. Gilmar Mendes, o Exmo. Ministro Relator deixou expressamente consignado que não analisaria a natureza jurídica do contrato de afretamento, por demandar discussão probatória, o que seria inviável em sede extraordinária, razão pela qual o julgamento foi adstrito à discussão relativa à possibilidade de o Estado cobrar imposto sobre operações realizadas no mar territorial, *verbis*:

(...) 4. No mais, na minuta do agravo e na petição do RE, quanto à tese de que o imposto em causa não incide em hipótese que envolva o contrato de afretamento, contrato completo, típico, nominado, sui generis, de direito marítimo, que jamais pode ser confundido com serviços de transportes (v. fls. 06), o que se tem é mera e inviável tentativa de que esse Pretório Excelso desça ao exame de fatos e cláusulas contratuais, o que esbarra nos enunciados das Súmulas n.º 279 e 454-STF (v. *mutatis mutantis*, o aresto proferido no RE n.º 108.370-1, Rel. Exmo. Sr. Min. Sidney Sanches, DJ 26.08.88). 5. Quanto ao tópico (fls. 04) em que as agravantes afirmam que, “ainda que se considere que a plataforma continental e o mar territorial pertencem ao município litorâneo que lhe é adjacente e, portanto, sob jurisdição do Estado onde se localiza este município, hipótese que não se admite nem para argumentar, mesmo assim não teria ocorrido a intermunicipalidade e muito menos a interestadualidade da operação

⁹⁹ Superior Tribunal de Justiça, AgRG no AG em Resp n.º 136.019-RN. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Julgado em 07.11.2012.

¹⁰⁰ Superior Tribunal de Justiça, AgRG no Resp n.º 1.091.416-RJ. Relator: Min. Sérgio Kukina. Julgado em 23.09.2013.

¹⁰¹ Superior Tribunal de Justiça, REsp n.º 79445/ES. Relator: Min. Ari Pargendler. Julgado em 24.03.1998.

que permanece o tempo todo dentro do mesmo estado e/ou município. (...) ¹⁰²

Verifica-se, portanto, que o referido julgado o E. Supremo Tribunal Federal não analisou a natureza jurídica dos contratos de afretamento, mas tão somente questões relacionadas aos critérios de territorialidade para a cobrança de ICMS em operações realizadas na Plataforma Continental Brasileira.

Isto posto, apesar de haver vasta jurisprudência sobre o tema em tribunais administrativos e judiciais que, ao longo dos últimos anos, firmaram entendimento no sentido de que não deve incidir ICMS sobre contratos de afretamento por tempo, devido à sua natureza jurídica híbrida e atípica ao fato gerador do imposto, ainda há divergência sobre a matéria, que também ainda não foi de fato enfrentada pelo Pretório Excelso. Logo, atualmente não resta definitivo o posicionamento jurisprudencial acerca do tema objeto do presente trabalho.

Cumprido ressaltar, entretanto, que já há entendimento consolidado pelos tribunais acerca da não incidência de ISS sobre contratos de afretamento por tempo, pautado sob a mesma premissa que embasa a presente discussão.

Nos referidos casos, foi reconhecida pelos tribunais administrativos e jurídicos a natureza híbrida dos contratos de afretamento por tempo, englobando obrigações de dar e de fazer, que não podem ser desmembradas para fins de tributação, sob pena de descaracterização do serviço na forçosa tentativa de enquadrar esse tipo contratual na tipificação legal do imposto.

Neste sentido, destaque-se a pacífica jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO – ISSQN – AGENCIAMENTO MARÍTIMO E AGENCIAMENTO, CORRETAGEM OU INTERMEDIÇÃO NO AFRETAMENTO DE NAVIOS – ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA – ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS: DESCABIMENTO.

[...]

5. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, o contrato de afretamento de navios pode-se dar em três modalidades: a) afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação; b) afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado; c) afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação,

¹⁰² Supremo Tribunal Federal, RE n.º 181.266-4. Relator: Min. Gilmar Mendes.

com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens.

6. Os contratos de afretamento a casco nu, por natureza, assemelham-se aos contratos de locação e os navios, por força do art. 82 do Código Civil/1916, são considerados bens móveis. Assim, aplicável em tese o item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 (com a redação dada pela LC 56/87), que prevê a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.

7. Entretanto, o STF, no julgamento do RE 116.121-3/SP, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da exigência, restando assentado que a cobrança do ISS sobre locação de bem móvel contraria a Lei Maior e desvirtua institutos de Direito Civil.

8. Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos, não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68. Portanto, igualmente não tributável o agenciamento, a corretagem ou a Documento: 719448 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJ: 26/09/2007 Página 1 de 14 Superior Tribunal de Justiça intermediação no afretamento de navios.

9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido para conceder a segurança.¹⁰³

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, afretamento a casco nu é o "contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação", afretamento por tempo é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e afretamento por viagem é o "contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens" .

2. No que se refere à primeira espécie — afretamento a casco nu —, na qual se cede apenas o uso da embarcação, a Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 792.444/RJ (Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 26.9.2007), entendeu que "para efeitos tributários, os navios devem ser considerados como bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN". E levando em consideração a orientação do STF no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), concluiu no sentido de que é ilegítima a incidência do ISS em relação ao afretamento a casco nu. De fato, no contrato em comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS.

3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra" , de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68" . Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; REsp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001).

¹⁰³ Superior Tribunal de Justiça, Resp n.º 792.444/RJ. Relator: Min. Eliana Calmon. Julgado em 06.09.2007.

4. Por tais razões, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre o contrato de afretamento de embarcação, em relação às três espécies examinadas.
5. Recurso especial provido.¹⁰⁴

O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro vem aplicando, em seus mais recentes julgados sobre o tema, este mesmo entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO MARÍTIMO. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA.

– Pela análise dos autos constata-se que a impetrante celebrou com a Petrobrás contratos de “afretamento por tempo”. À luz do que dispõe o art.2, inciso II da Lei nº9432/97, trata-se de “contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado”.

- Cumpre definir se a atividade desenvolvida pela impetrante caracteriza hipótese de incidência do ISS.

- Não obstante a divergência jurisprudencial que, inicialmente, se instaurou nos Tribunais, o C. STJ pacificou a questão definindo que é ilegítima a incidência de ISS sobre o contrato de afretamento em relação às três espécies disciplinadas na referida lei nº9432/97, e, em relação ao “afretamento por tempo”, decidiu que se trata de um contrato complexo, onde além da locação da embarcação, há a prestação de diversos serviços que não podem ser desmembrados para efeitos fiscais.

- RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.¹⁰⁵

A C Ó R D ã O APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. AUTO DE INFRAÇÃO. SERVIÇOS DE ALUGUEL DE EMBARCAÇÕES. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE 31 DO STF. CONTRATOS DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES QUE NÃO PODEM SER DESMEMBRADOS PARA EFEITOS FISCAIS. ILEGALIDADE E ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DESTA CORTE ESTADUAL. DECISÃO CORRETA, NA FORMA E NO CONTEÚDO, QUE INTEGRALMENTE SE MANTÉM. DESPROVIMENTO DO RECURSO.¹⁰⁶

Direito Tributário. Afretamento de embarcações. ISSQN -- Município de Macaé. Mandado de Segurança com vistas a livrar-se a impetrante do recolhimento do ISSQN sobre todas as suas receitas de afretamento e, subsidiariamente, ao depósito mensal do ISS discutido na presente demanda, de modo a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Ordem denegada. Preliminar de inadequação da via eleita que se afasta, uma vez que instruída adequadamente a ação com a documentação necessária à análise e julgamento do mandamus, adequada se afigura a via eleita. Julgamento ultra petita não configurado, por observada a correlação entre pedido, sua causa, e a sentença. Mérito. Entendimento consolidado do E. Superior Tribunal de Justiça no sentido da não incidência de ISSQN sobre o contrato de afretamento de embarcação por tempo ou período em decorrência da impossibilidade de seu desmembramento para efeitos fiscais. Ilegitimidade e ilegalidade da cobrança do ISSQN sobre os contratos de afretamento firmados pela impetrante, em qualquer de suas modalidades, que se afigura patente, de modo a caracterizar de líquido e certo o direito com que

¹⁰⁴ Superior Tribunal de Justiça, Resp n.º 1.054.144/RJ. Relator: Min. Denise Arruda. Julgado em 17.11.2009.

¹⁰⁵ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 0024418-59.2013.8.19.0028. Relatora: Maria Regina Nova. Julgado em 22.11.2016.

¹⁰⁶ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível/ Reexame Necessário n.º 0165814-71.2014.8.19.0001. Relator: Maldonado de Carvalho. Julgado em 01.03.2016.

acena a impetrante. Precedentes desta Corte em harmonia com a jurisprudência consolidada do E. Superior Tribunal de Justiça. Recurso provido.¹⁰⁷

Face a análise da jurisprudência colacionada, é possível observar que a lógica empregada para a construção da tese que reconhece a não incidência de ISS sobre contratos de afretamento por tempo é exatamente a mesma daquela ora defendida para justificar a não incidência de ICMS sobre esse tipo de contrato.

Logo, inexistem dúvidas de que os contratos de afretamento marítimo por tempo são atípicos, devido a sua natureza complexa, razão pela qual não configuram hipótese de incidência de ISS nem de ICMS.

Diante de todo o exposto, uma vez demonstrado à saciedade que os contratos de afretamento por tempo apresentam natureza jurídica complexa, que não se pode ser desmembrada para fins de efeitos fiscais, bem como, que a hipótese de incidência do ICMS não alberga o tipo de serviço híbrido consubstanciado nos contratos de afretamento por tempo, resta inequivocamente comprovado que o ICMS não incide sobre os valores pagos a título de afretamento marítimo de embarcações por período.

¹⁰⁷ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 0004159-14.2011.8.19.0028. Relator: Mauricio Caldas Novas. Julgado em 26.06.2015.

5. CONCLUSÕES

Como se expôs ao longo do presente trabalho, o Fisco, por vezes, tem buscado alterar a interpretação normativa tributária, para fins de promover o alargamento da hipótese de incidência dos impostos, visando ao aumento arrecadatório estadual.

O tema ora debatido apresenta-se, portanto, como uma desconstrução da lógica comumente empregada pela Fazenda Pública, na tentativa de fazer incidir o ICMS sobre contratos de afretamento por tempo.

No que tange ao caso em estudo, o que se verifica é que as Autoridades Fiscais têm buscado estabelecer um comparativo entre o afretamento por tempo e o transporte marítimo, igualando referidas operações sob o aspecto tributário, de modo a promover a cobrança de ICMS sobre os contratos de afretamento tempo, sob a fundamentação legal de incidência do imposto sobre o transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias.

O que se objetivou a longo deste trabalho, portanto, foi desconstruir este raciocínio, por vezes empregado pelo Fisco, realizando uma análise pormenorizada das hipóteses de incidência do ICMS, principalmente no que diz respeito à incidência deste imposto sobre o transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias.

Em seguida, foram estudadas as características e peculiaridades de cada uma das espécies de afretamento marítimo, distinguindo-se os contratos de afretamento por tempo dos serviços de transporte marítimo.

Por fim, uma vez demonstrada a diferença entre a natureza jurídica dos contratos de afretamento por tempo e do transporte marítimo, bem como, estudadas as hipóteses de incidência do ICMS, pudemos concluir que deve ser afastada a incidência do referido imposto sobre o afretamento por tempo.

Neste sentido, ressalte-se que restou esclarecido que os contratos de afretamento por tempo possuem natureza híbrida, envolvendo tanto uma *obrigação de dar*, que diz respeito à cessão do direito de uso comercial da embarcação, como uma *obrigação de fazer*, referente à

disponibilização da embarcação tripulada e armada. O serviço de transporte marítimo, por outro lado, envolve tão somente uma *obrigação de fazer*, que consiste na entrega da mercadoria de um porto a outro.

Para fins de tornar ainda mais robusta a construção da lógica argumentativa desenvolvida ao longo deste trabalho através da análise de previsões legais e recortes doutrinários, foram colacionadas jurisprudências, que permitiram o estudo do posicionamento dos tribunais administrativos e judiciais, tanto sobre a matéria tema do presente trabalho, como sobre o análogo caso da não incidência de ISS sobre contratos de afretamento marítimo.

Diante da análise dos referido julgados, foi possível concluirmos que, ainda que não haja posicionamento jurisprudencial pacificado acerca da incidência de ICMS sobre contratos de afretamento por tempo, trata-se de tema recorrentemente ventilado nos Tribunais ao longo das últimas décadas, já havendo inclusive, entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça e pela Procuradoria Geral da República, que sustentaram a não incidência do imposto sobre esse tipo de contrato.

Verificou-se, portanto, que o entendimento majoritário da doutrina relevante e da jurisprudência atualizada se dá no sentido de acolher a tese do contribuinte, reconhecendo a não incidência do ICMS em contratos de afretamento por tempo.

Além disto, verificou-se também que o raciocínio jurídico empregado para o desenvolvimento da tese que reconhece a não incidência de ISS sobre contratos de afretamento por tempo é desenvolvido exatamente sob os mesmos pressupostos daquele ora suscitado para sustentar a não incidência de ICMS.

Logo, diante de todo o exposto ao longo dos capítulos que compõem este estudo, é possível verificar, sem embargo, que os contratos de afretamento marítimo por tempo são absolutamente atípicos para fins de incidência de ICMS, devendo ser afastada toda e qualquer tentativa do Fisco Estadual de alargar a interpretação normativa tributária, mascarando o conceito legal e a natureza jurídica desta espécie contratual, para fins de aumentar sua arrecadação em tempos de crise econômica.

Ressalte-se que referida prática demonstra-se não somente equivocada, mas

absolutamente ilegal, conforme já demonstrado no capítulo anterior, por configurar hipótese de tributação por analogia, o que viola os Princípios Constitucionais da Estrita Legalidade, da Segurança Jurídica e da Livre Iniciativa.

Ademais, impende destacar que a reiterada prática das Autoridades Fiscais de relativizar os conceitos legais para fazer incidir impostos sobre operações não tributáveis pode vir a causar inmensuráveis danos à estabilidade jurídica, econômica e social do país.

Isto porque, ao alterar a interpretação legal anteriormente adotada, a Fazenda Pública acaba por promover a insegurança jurídica e o desequilíbrio da relação econômico-financeira dos contratos, na medida em que passam a incidir custos sobre a operação contratada que não haviam sido previstos pelas partes.

Como consequência imediata desta relação, verifica-se o expressivo aumento do chamado “risco Brasil”, o que representa verdadeiro prejuízo à economia nacional, uma vez que, com isto, as empresas relacionadas à indústria naval acabam por afastar seus investimentos do país.

Diante disto, tem-se como resultado o esvaziamento de toda a cadeia produtiva relativa à indústria naval no Brasil, o aumento das taxas de desemprego no país e, ironicamente, a consequente redução da arrecadação de tributos aos cofres públicos, diante do desaquecimento da economia.

Logo, através do presente estudo foi possível analisar e desconstruir as inovações interpretativas e excessos cometidos pelo Fisco, neste caso, especificamente quanto à tentativa de alterar a natureza jurídica do afretamento por tempo para fazer incidir o ICMS sobre referidas operações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Juliana; ALMEIDA NETO, Horácio Veiga de; GARBOIS Breno; GORITO, Tereza; HANNA, Pablo; MAIAS, Gracielle; SIMÃO, Daniela Tavares; WERNECK, Luisa Falcão dos Santos. *Direito marítimo – Atualidades e Tendências*, Vol. 1. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

ANJOS, J. Haroldo dos; GOMES, Carlos Rubens Caminha. *Curso de Direito Marítimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora RT, 1ª edição, 1966.

BERLINI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milão: Editora Dott. A. Giuffré, Vol. I.

BORGES, José Cassiano e REIS, Maria Lúcia Américo dos. *ICMS ao alcance de todos: parte geral*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 5ª edição, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], 16 de set 1996, Brasília, DF, p. 18261.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro).

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], 27 de out 1966, Brasília, DF, p. 12452.

BRASIL. Lei nº 556 de 25 de junho de 1850 (Código Comercial).

BRASIL. Lei nº 9.432 de 08 de janeiro de 1997 (Legislação do Transporte Aquaviário).

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Editora Malheiros, 13ª Edição, 2009, p. 38.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros, 1993

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM*, tese apresentada para obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

CORDEIRO, Vanessa Kiewel. *Os Contratos e a Responsabilidade Civil no Direito Marítimo – Estudo sobre características e particularidades desta espécie contratual*. Rio de Janeiro:

Lumen Juris, 2014.

FARINA, Francisco. *Derecho Comercial Marítimo*. Madri: Comisariado Espanol Marítimo, 1948.

FERNANDES, Paulo Campos e LEITÃO, Walter de Sá. *Contratos de Afretamento à Luz dos Direitos Inglês e Brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

GIANNINI, D. *Instituzioni di Diritto Tributário*. Milão: Editora Dott. A. Giuffré, 1974.

GIBERTONI, Carla Adriana Comitre. *Teoria e Prática do Direito Marítimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

GOMENSORO, Alessandra; CARVALHO, Thiago; COSENTINO, Ricardo. *A Indústria do Petróleo e a Natureza Jurídica dos Contratos de Afretamento para Fins de Incidência do ICMS*. In *Sinopse Tributária 2015-2016*. São Paulo: Imprensa Régia, 2015, p. 17-26.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Natureza e essência do fato gerador do ICM*, Caderno de Pesquisas Tributárias 3. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

JÚDICE, Mônica Pimenta. *A Natureza Jurídica do Contrato de Afretamento por Viagem e seus Desdobramentos Tributários*. In *Revista Jurídica da Universidade do Sul de Santa Catarina*. Ano VII, n.º 12. Santa Catarina: Unisul de Fato de Direito, 2016.

KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: Teoria e Prática*. Curitiba: Editora Juruá, 4ª edição, 2016.

LACERDA, J. C. Sampaio de. *Curso de Direito Privado da Navegação*. Biblioteca Universitária Freitas Bastos, 1969.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. São Paulo: Editora Dialética, 11ª edição, 2009.

MIRANDA, F. Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 3ª ed., SP: Revista dos Tribunais, 1984

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*, vol. II. São Paulo: Editora RT, 2ª edição, 1973

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA*. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

Revisões da Convenção Internacional de Bruxelas de 25/08/1924 para aplicação de regras em matéria de Conhecimentos de Embarque de 23/02/68 e 21/12/79 (Regras de Haya-Visby e Protocolo DES).

RIPERT, Georges. *Précis de Droit Maritime*. Paris: Dalloz, 1949.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª Edição, 2015.

SILVA COSTA, José. *Direito Marítimo, Fluvial e Aéreo*, edição de 1935.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Ordem Econômica – Homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. *Tributação por analogia: o caso do ICMS sobre afretamento de navios*. In ConJur. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-02/consultor-tributario-tributacao-analogia-icms-afretamento-navios>>. Acesso em 19/10/2016.

VITRAL, Waldir. *Manual de Direito Marítimo*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

WARDE Jr., Walfrido Jorge, MONTEIRO, Rodrigo de Castro, e DIAS, Carolina Tavares Guerreiro. *Direito Empresarial e Outros Estudos de Direito em Homenagem ao Professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. Quartier Latin.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

STJ, Recurso Especial n.º 79445/ES. Relator: Ministro Ari Pargendler. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgado em: 24/03/1998. Publicado no Diário Oficial da União em: 13/04/1998.

STJ, Recurso Especial n.º 79445/ES. Relator: Ari Pargendler. Julgado em 24/03/1998.

STF, Recurso Extraordinário n.º 461968. Relator: Eros Grau. Julgado em 30/05/2007.

STJ, Recurso Especial n.º 1131718/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 24/03/2010.

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Agravo de Instrumento n.º 0017066-37.2013.8.19.0000. Relator: Des. Maldonado de Carvalho. Julgado em 10/04/2013.

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Agravo de Instrumento n.º 0017769-70.2010.8.19.0000. Relator: Des. Ricardo Couto. Julgado em 20/07/2010.

STJ, Recurso Especial n.º 222.246/MG. Relator: Ministro José Delgado. Julgado em 13.06.2000.

Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, Recurso Voluntário n.º 35.911. Relator: Rubens Nora Chammas. Julgado em 07/06/2010.

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 2007.001.26388. Relator: Des. Luiz Felipe Francisco. Julgado em 07/08/2007.

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 0031144-36.2013.8.19.0000. Relator: Des. Iloízio Barros Bastos. Julgado em 07/08/2007.

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 23805/05. Relator: Jorge Luiz Habib. Julgado em 04.10.2005.

Superior Tribunal de Justiça, AgRG no AG em Resp n.º 136.019-RN. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Julgado em 07.11.2012.

Superior Tribunal de Justiça, AgRG no Resp n.º 1.091.416-RJ. Relator: Min. Sérgio Kukina. Julgado em 23.09.2013.

Superior Tribunal de Justiça, REsp n.º 79445/ES. Relator: Min. Ari Pargendler. Julgado em 24.03.1998.

Supremo Tribunal Federal, RE n.º 181.266-4. Relator: Min. Gilmar Mendes.

Superior Tribunal de Justiça, Resp n.º 792.444/RJ. Relator: Min. Eliana Calmon. Julgado em 06.09.2007.

Superior Tribunal de Justiça, Resp n.º 1.054.144/RJ. Relator: Min. Denise Arruda. Julgado em 17.11.2009.

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 0024418-59.2013.8.19.0028. Relatora: Maria Regina Nova. Julgado em 22.11.2016.

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível/ Reexame Necessário n.º 0165814-71.2014.8.19.0001. Relator: Maldonado de Carvalho. Julgado em 01.03.2016.

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível n.º 0004159-14.2011.8.19.0028. Relator: Mauricio Caldas Novas. Julgado em 26.06.2015.