

Tributação por analogia: o caso do ICMS sobre afretamento de navios



Heleno Torres
Professor e Advogado

Não cabe à administração fazendária desconsiderar *negócios jurídicos*

unicamente por interesse arrecadatório, sem respeitar os efeitos contratuais, a pretexto de tributar por analogias, e ainda mais quando estes correspondem a conceitos usados expressamente pela Constituição para designar competências, como é o caso dos termos “serviço” e “transporte”. Veda-o a distribuição constitucional de competências e o próprio teor do artigo 110, do CTN. Como se não bastasse, o próprio CTN veda o recurso à analogia para esse fim (artigo 108, parágrafo 1º).

O serviço de *transporte marítimo* não se confunde com o *afretamento por tempo* (TCP), e tampouco este equivale a um simples contrato de locação do navio. O fretamento de navios, especialmente na modalidade “por tempo”, perfaz-se numa unidade complexa e autônoma, em tudo distinta de simples locação ou de contrato de transporte. Sua peculiaridade consiste em atribuir a posse direta da embarcação exclusivamente ao afretador, para que este possa fazer uso da *gestão comercial* do espaço naval, para o transporte de bens, ao qual se agrega uma série de serviços, como tripulação, manutenção do equipamento, sistema de comunicação, armação, eficiência técnica das máquinas, documentação, formalizações burocráticas e pagamento de tributos relativos à navegação, responsabilidades civis, e outros, todos a título de *gestão náutica*, de responsabilidade do fretador (proprietário), mas sem que este interfira de algum modo sobre o emprego da embarcação ou no seu uso.

Temos visto, porém, diversos acórdãos dos tribunais de Justiça e dos tribunais superiores a negarem procedência aos recursos fazendários, para afastar tanto a incidência do ISS sobre os serviços, quanto o ICMS sobre supostos transportes decorrentes dos fretamentos marítimos, diante da profunda diferença jurídica entre os contratos, como virá demonstrado.

Fretamento marítimo é espécie de *Contrato de Utilização de Navio*, logo, não é “contrato de transporte”, pois não tem como objeto o deslocamento de pessoas ou de 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 daquel'outra, que é o “frete” (*hire*), mesmo que aqui no Brasil a terminologia não os diferencie apropriadamente[1].

Assim, no “fretamento a casco nu” (*bareboat charter* — BCP), caberá ao afretador a obrigação de armá-lo e tripulá-lo, com gestão náutica e comercial por sua conta; mas também o navio lhe poderá ser entregue armado e equipado pelo fretador, como se vê nas modalidades “por tempo” (*time charter* — TCP) ou “por viagem” (*voyage charter*), cuja diferenciação recairá apenas na forma de aproveitamento da gestão náutica e comercial, exercida conjuntamente pelo fretador, no caso do fretamento por viagem, ou separadamente, no fretamento por tempo, ou seja, entre fretador (gestão náutica) e afretador (gestão comercial).

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 esta assuma a *gestão comercial* do espaço naval por tempo determinado, mediante 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”.

Nesse particular, explicita Pontes de Miranda o que se deve entender por contrato de transporte e sua causa jurídica:

“*Contrato de transporte* é o contrato pelo qual alguém se vincula; mediante retribuição, a transferir de um lugar para outra pessoa ou bens. Há prestação de obra, que é transladação. O que importa é o resultado. (...) Pressupõe-se que o transportador tenha todos os meios para chegar ao fim, que se quer”[2].

Quem faz fretamento TCP de suas embarcações não quer prestar serviço de transporte. O seu fim econômico consiste em atribuir a terceiro espaço naval para que este possa fazer, em seu favor ou a título de prestação mercantil, atos de transporte de bens, mercadorias, valores ou pessoas. É a disponibilidade do “espaço naval” em favor de outrem, por período certo de tempo e a título oneroso, para livre gestão comercial da embarcação, que faz a principal diferença do “fretamento” em relação a outros contratos[3].

Conforme prescreve o artigo 730 do atual Código Civil, “pelo *contrato de transporte* alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para o outro, pessoas ou coisas”. Todo contrato típico de transporte tem como fim deslocar bens ou pessoas de um a outro ponto, como objeto[4] e causa típica. Ou como viu-o Pontes de Miranda:

“Tem-se de dizer e de insistir em que o objeto do contrato de transporte é o transporte. O que se transporta – o objeto do transporte – é pessoa ou coisa. Se o contrato tem por objeto prestação de serviço para que se transporte a pessoa ou a coisa, não é de contrato de transporte que se há de falar”[5].

A natureza jurídica do *contrato de transporte* é ser modalidade de prestação de serviço, espécie de obrigação de *fazer*, cuja causa final consiste no deslocamento de pessoa ou coisa de um lugar para o outro, a título oneroso e comutativo, i.e., mediante retribuição (*freight*), com celebração confirmada pelo *conhecimento de transporte*, dentre outros.

No caso do fretamento TCP, a prestação do transporte não é feita pelo fretador (proprietário do navio), mas pelo afretador, quer para carga própria, transferindo-a desde o *ponto de recepção* até o *ponto de entrega*, por sua própria conta, e sobre a qual não poderá incidir o imposto; quer de carga de terceiros, como transportador mercantil, por contratos onerosos, para deslocamento de bens, mercadorias, valores ou pessoas de um ponto a outro.

Em qualquer dessas hipóteses, como bem observou Pontes de Miranda, contrato de fretamento, espécie de contrato de utilização de navio, não há que ser confundido com contrato de transporte. Nas suas palavras:

“Finalmente (fretamento) não é, de modo algum, contrato de transporte. O fretador nada tem com que se passa na gestão comercial da nave. Empresa de navegação não pode ser empresa de transporte. Mesmo quando o fretamento é por viagem, e não por tempo, e o fretador estabelece o máximo de carga, não há pensar-se em contrato de transporte, a despeito de certa ambiguidade das expressões usuais ‘viagem e tempo’, ‘para tanto tempo de viagem’^[6].

Não obstante demonstrar-se o afastamento dessa espécie de contrato marítimo (*time charter* — TCP) do conceito de “serviço de transporte”, quando feito entre portos e plataformas localizados no mar territorial brasileiro, o estado de São Paulo, a exemplo de outros estados, tem exigido o ICMS sobre o total do faturamento de empresas de fretamento de embarcações a partir dos faturamentos das empresas que fazem o transporte. Um excesso que resulta em típico confisco, vedado pela Constituição, ao se exigir tributo sem autorização constitucional para o exercício de competências do ICMS.

Por esses motivos, o Tribunal de Justiça de São Paulo, por duas vezes, e à unanimidade —, a primeira, na 8ª Câmara de Direito Público, nos autos da Apelação 0006496-50.2011.8.26.0587, São Sebastião, relator desembargador José Carlos Garcia (17 de junho de 2014); e a segunda na 11ª Câmara de Direito Público, na Apelação 0006497-35.2011.8.26.0587, relator desembargador Jarbas Gomes (2 de fevereiro de 2016) —, afastou as cobranças de ICMS sobre o afretamento “por tempo” (TCP).

Pela distinção material entre contratos de fretamento e aqueles de transporte, resta evidente a absoluta inexistência de relação jurídica tributária para os fins de exigibilidade do ICMS-transporte sobre “fretamento” de embarcações, especialmente na modalidade TCP, em virtude da ausência do fato jurídico tributário requerido por esse imposto, qual seja, a *prestação de serviço de transporte*, sempre de caráter oneroso e prestado por terceiro, suficiente para considerar o fretador como “contribuinte” e tomar-se como base de cálculo o valor do “frete” (*hire*) ou do preço da mercadoria designado na nota fiscal ou no conhecimento de embarque, para arbitramento, a título de “frete de transporte” (*freight*), relativo às mercadorias transportadas pela empresa afretadora.

Como é sabido, a legalidade não se pode apropriar de fatos que não coincidam com os conteúdos designados nas atribuições de competências, e, igualmente, é defeso ao agente da administração lançar



tributo sem atender a tais limites materiais ou subjetivos. Essa é a principal decorrência do sistema constitucional de distribuição de competências materiais sobre impostos, como nos dá sua medida o teor do artigo 110 do CTN.

Nesse diapasão, observa Roque Antonio Carrazza: “Reiteramos, pois, que este imposto deve ter por *hipótese de incidência* o fato de uma pessoa (física ou jurídica) prestar, a terceiro, em caráter negocial, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual”^[7].

Como limites materiais do ICMS-transporte, a Constituição prescreve, no seu artigo 155, II, competência material dos estados e Distrito Federal para instituírem imposto “sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal” (artigo 155, II, da CF). Essa é a materialidade admitida pela Constituição e à qual devem coerência material tanto a lei quanto os atos de aplicação emitidos pelas autoridades administrativas.

Em conformidade com tais disposições constitucionais, e a Lei Complementar 87/96, prescreve no artigo 12 que “considera-se ocorrido o *fato gerador* do imposto no *momento*: (...) V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza”. E, no artigo 4º, que “*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”. Nada disso se passa com as pessoas dos contratos de afretamento marítimo.

É *mister*, pois, que exista entre as partes uma *prestação de serviço*. A incidência tributária do ICMS-transporte não se contenta com a “forma”, mas requer evidências da ocorrência efetiva do ato de prestação de serviço, o que é mesmo que dizer sobre ausência das impossibilidades de consumação da prestação do serviço. Ou seja, se é de prestação de serviço que se trata, exige-se a realização efetiva de um dado “fazer”, entre prestador e tomador de serviços, partes diferentes e, ainda, que a prestação desvele certo “conteúdo econômico”, patrimonialmente quantificável.

Destarte, para que se perfaça legítima exigência do ICMS-transporte, urge ocorrer uma “prestação de serviço”, ou seja, qualquer ato ou negócio jurídico que, a título oneroso, entre partes distintas, tenha como objeto a transferência de bens, mercadorias, valores ou pessoas de um ponto a outro.

Exatamente nesse sentido, mesmo que sob alguma confusão entre locação e fretamento, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. 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 incidência do ICMS. Recurso especial não conhecido” (Resp 79.445/ES, STJ, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 13.04.98, p. 95).

Portanto, a pretexto de tributar o *fretamento*, os estados não podem ir além daquilo que se revele como modalidade de “serviço de transporte”. Esse é o limite do legislador e das autoridades fazendárias. Ao *fretador*, como conteúdo da *gestão náutica* das embarcações que conserva, correspondem condutas diversas do “fazer” relativo ao serviço de “transportar”, porquanto “armar”, “tripular”, “manter” ou “conservar” não são situações que possam ser enquadradas como materialidades passíveis de serem

alcançadas pela hipótese de incidência do ICMS-transporte.

Deveras, a proximidade entre o “fretamento” e a “locação” de navios existe, por serem ambas espécies dos *contratos de utilização de navios* e contemplarem o *uso e gozo de coisa não fungível*, mediante certa retribuição. Contudo, é de se ver que se distinguem em razão da complexidade que a atipicidade do afretamento encerra, ao envolver distintas obrigações de “fazer”, além da separação entre gestão náutica (fretador) e gestão comercial (afretador).

Estamos certos de que a administração fazendária estadual, nesse particular, conhece a Jurisprudência do STF (RE 116.121-SP, Pleno, min. Marco Aurélio), em particular, a respeito da *locação de bens móveis*, a considerá-la diversa do conceito de “serviço”, para afastar, assim, qualquer tributação sobre aquela, a título de Imposto sobre Serviços (ISS), o que deu ensejo à Súmula Vinculante 31.

Como o fretamento, na sua base, tem equivalência com o contrato de locação de bens móveis, mesmo que sua complexidade, decorrente da coincidência com outras obrigações de “fazer” afastem alguma confusão, não se pode deixar de visitar a jurisprudência do colendo Supremo Tribunal Federal, o qual rechaça qualquer entendimento em contrário^[8].

Assim, para dar aplicabilidade à Súmula Vinculante 31, no caso dos afretamentos, em 23 de abril de 2010, foi publicado acórdão do STF (ministro Joaquim Barbosa, Ag. Reg. no RE 503.372/RJ), *in verbis*:

“1. Nos termos da Súmula Vinculante 31, ‘é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis’.

2. Para afirmar a tributabilidade de operação de afretamento de embarcação na modalidade ‘a casco nu’, o TJ/RJ considerou que este tipo de atividade costuma implicar na prestação de outros serviços (logística). Entendeu, também, que as cláusulas contratuais indicavam a efetiva prestação deste tipo de serviços.

2.1. Como a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, presunções e ficções de senso comum, não expressamente autorizadas em lei, não podem ser usadas para motivar ou fundamentar juízo pela incidência de norma tributária. Potencial de realização do fato gerador não pode substituir, pura e simplesmente, a constatação da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário.

2.2. Evidentes erros material e de classificação jurídica. O acórdão-recorrido inverteu as posições contratuais, ao considerar a empresa-agravada como afretadora (que, segundo a lei e o próprio contrato, é a parte que recebe a embarcação para uso), e não como proprietária ou fretadora (parte que cede o uso da embarcação).

3. A decisão agravada, ao reverter o acórdão-recorrido, conforma-se rigorosamente com a orientação desta Corte sobre a matéria.”.



Destarte, como a locação de bens, que é a essência do contrato de afretamento por tempo, assim como do contrato de afretamento a casco nu, não é serviço, não há prestação de serviços de transportes no afretamento, a justificar a incidência de ICMS.

A jurisprudência do STJ reconhece a ilegalidade do ICMS nos contratos de afretamento, como reflete o recente julgado da 1ª Turma (29 de outubro de 2013), no Agravo Regimental no Recurso Especial 1.091.416-RJ (ministro Sérgio Kukina): “Não incide o ICMS nos contratos de afretamento de embarcação, por não se enquadrarem na hipótese prevista do artigo 2º, II, da LC 87/96”.

Chegamos, assim, à conclusão de que, no caso do fretamento TCP não pode haver incidência do ICMS-transporte, que só pode alcançar fatos típicos de “prestação de serviços de transporte”. Caso de “não incidência” lógica, razão pela qual nem sequer modificações de textos legislativos poderiam obter tal êxito, para os fins de ampliação da hipótese de incidência do ICMS-transporte. Limites constitucionais da distribuição de competências e do artigo 110, do CTN, o impedem. E, igualmente, a proibição de analogia (artigo 108, parágrafo 1º do CTN).

[1] Para outras considerações, cf. Moura, Geraldo Bezerra de. *Direito de Navegação em Comércio Exterior*. SP: Edições Aduaneiras, 1991, p. 154-5; MARTINS, Eliane Maria Octaviano. *Curso de Direito Marítimo*. 3ª ed., SP: Manole, 2008, v. II, p. 138.

[2] MIRANDA, F. Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3ª ed., SP: Revista dos Tribunais, 1984, t. XLV, p. 8.

[3] Neste mesmo sentido: Moura, Geraldo Bezerra de. *Direito de Navegação em Comércio Exterior*. SP: Edições Aduaneiras, 1991, p. 93.

[4] ROCHA, Francisco Costeira da. *O contrato de transporte de mercadorias*. Coimbra: Almedina, 2000, 274 p.; GALGANO, Francesco; MARRELLA, Fabrizio. *Diritto del commercio internazionale*. Padova: CEDAM, 2004, 620 p.; ANTONINI, Alfredo. *Corso di diritto dei trasporti*. Milano: Giuffrè, 2004, 278 p.; FERNÁNDEZ FARRERES, Germán (coord.). *Transporte y competencia*. Madrid: Civitas, 2004, 582 p.; Oliveira, Ary Brandão de. Dos Contratos de Utilização de Navios No Direito Brasileiro (Análise Crítica). *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: RT, 1993, n. 91, p. 29.

[5] MIRANDA, F. Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3ª ed., SP: Revista dos Tribunais, 1984, t. XLV, p. 41.

[6] MIRANDA, F. Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3ª ed., SP: Revista dos Tribunais, 1984, t. XLV, p. 15.

[7] CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 12ª edição, SP: 2007, p. 152.

[8] RE 116121-SP, STF, Pleno, Relator: Min. OCTAVIO GALLOTTI e Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 11/10/2000.

Date Created

02/03/2016