Interpretação Econômico-Tributária uma Breve Análise Sobre o AFRMM e o Custo Brasil

Acácia Sayuri Wakasugi
Mestranda em Direito PUC-RS/Advogada/Membro FESDT

Introdução

A interpretação é essencial em qualquer área de conhecimento, porque diretamente vinculada a ela está a própria compreensão da mensagem que se interpreta. É graças à interpretação que a linguagem alcança seu objetivo maior, que é revelar o adequado conteúdo de uma determinada mensagem. Tal relevância da interpretação é de importância ainda maior na ciência jurídica, na qual as mensagens ditadas, através do exercício da linguagem (as normas jurídicas), dirigem-se a fatos abstratamente considerados. É através da interpretação sistemática, portanto, que se identifica o "melhor Direito a ser aplicado" dentre as várias normas jurídicas existentes ao fato concreto[8].

Deste modo, considerando-se que os sistemas sociais são constituídos de inúmeros subsistemas que perfazem a ordem social comunicando-se entre si[9], ao fim e ao cabo, o Direito se auto-regula produzindo normas, na mesma medida em que a economia também se normatiza, por meio da produção de atos de cunho econômico que alteram o mundo dos fatos.

Nesse sentir, objetiva o hodierno a análise de algumas conseqüências econômico-tributárias relacionadas ao tributo denominado Adicional ao Frete para a Renovação de Marinha Mercante-AFRMM, mediante interpretação econômica das leis tributárias, tendo em vista que, entre o confronto dos interesses antagônicos, *v.g.* do Fisco e do Contribuinte, aquele com a pretensão de sempre arrecadar mais e este, no intuito de procurar sempre pagar menos, ou, pelo menos, de ser menos violentado em suas pretensões econômicas. Sabedores que o AFRMM foi recep-

8 Leciona o Professor Doutor Juarez Freitas em sua obra Interpretação Sistemática do Direito, p. 19 – "A interpretação sistemática do Direito tem por objeto a rede de princípios, regras e valores na condição de totalidade da dialética, maior do que o conjunto das normas jurídicas. Não é simples meio de interpretação, mas de certo modo, compreende todos os elementos exegéticos. A interpretação sistemática não apenas sucede: é contemporânea dele. Empresta-lhe vida. Nestes moldes, a legalidade, por exemplo, faz às vezes de um valioso princípio, mas somente experimenta sentido na correlação com os demais princípios. Pensar o Direito como um conjunto de normas é subestimar a complexidade do fenômeno jurídico, pois, mesmo diante das mais rígidas disposições, a interpretação haverá de ser vista em novos e profícuos termos, assumida a dimensão hierarquizadora e finalística.

9 Cf. CALIENDO, Paulo. **Direito Internacional Privado e Análise Econômica do Direito**. Direito e Economia. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005. p. 199-214.

cionado pela Constituição Federal como uma contribuição parafiscal, ou especial, ou, ainda, uma CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), tem-se que o cálculo tributário é realizado com base no valor total mencionado no B/L (*bill of landing* – conhecimento de transporte de mercarias), ou seja, incorpora-se ao frete, além de todas as taxas comumente manejadas pelo comércio aduaneiro, um tributo incidente direto na base de cálculo do transporte marítimo, onerando, sobremaneira, o chamado "Custo Brasil". Tem-se, assim, por imperioso, a interpretação sistêmico-econômica neste tributo incidente, diretamente, no frete nacional.

O presente trabalho não tem a pretensão de assumir posições ou fixar conceitos definitivos sobre o assunto, bem como não pretende tratar o tema de modo exaustivo, mas, tão somente, suscitar a problemática e dar início a investigações relativas a mais este tributo, do qual se questiona, aqui, a sua impropriedade e, porque não dizer, ilegalidade da manutenção de um tributo, incidente no transporte marítimo.

A Interpretação Econômica – Aspectos Gerais

A consideração econômica ou a interpretação econômica da lei tributária pode ser visualizada como a teoria hermenêutica, segundo a qual o intérprete poderá examinar as leis tributárias de acordo com o seu significado econômico.

Segundo Lobo Torres[10], a interpretação do Direito Tributário parte de posições firmadas na seara da teoria geral da interpretação, logo, a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores; sendo que a jurisprudência dos conceitos projetou, para o campo fiscal, a interpretação formalista e conceptualista, transformando-se a jurisprudência dos interesses na chamada interpretação do fato gerador.

Assim, a interpretação econômica aceita que o intérprete das leis tributárias adote, como regra geral, e não como exceção, o princípio de considerar o fato econômico subjacente ao fato jurídico ou os seus efeitos econômicos, e não o fato jurídico em sua específica natureza. Ela autoriza o intérprete a transcender a norma positiva aplicável ao caso concreto, para buscar o tratamento igual a ser adotado em situações economicamente similares, na tentativa de atingir a verdadeira capacidade contributiva e dar tratamento igual e com o mesmo tributo aos economicamente iguais.

Definição

A interpretação econômica pode assumir vários conceitos, dependendo da ótica sob a qual seja investigada, podendo significar, tanto a busca da substância econômica em detrimento da forma jurídica; como a adoção de conceitos próprios pelo Direito Tributário, em conseqüência da sua respectiva autonomia;

10 TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada 'Interpretação Econômica do Direito Tributário', a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 235-244.

como a busca de identidade de efeitos econômicos; como modo, também, de combate ao abuso de formas do Direito Privado ou a aplicação do abuso de direito; ainda podendo ser considerada como uma mera interpretação teleológica ou uma valoração dos fatos, ou, ainda, uma interpretação dos fatos em oposição à interpretação da norma[11].

Interferência do Direito na Economia

Não há dúvidas de que o Direito, analisado como um subsistema do sistema social, que é constituído pelos subsistemas político, econômico e jurídico, cria desordem à ordem social, por seu caráter estatal coercitivo de condutas.

No entanto, a regulamentação da economia, típica do *welfare state*, significa buscar dirigir a conduta dos agentes econômicos na direção que o legislador desejar; em verdade, trata-se de interferência, cabendo aos agentes econômicos o mínimo de liberdade entre escolher obedecer, ou não, à norma jurídica.

Paulo Caliendo[12] afirma existirem

dois níveis fundamentais de relação entre teoria econômica e teoria jurídica, quais sejam: em nível interno e externo. Dito de outro modo, os conceitos econômicos são utilizados no discurso jurídico (nível interno) e sobre a possibilidade de uma fundamentação econômica do Direito (nível externo). A distinção entre os dois níveis decorre da utilização do conceito de teoria, assim, toda a teria seria constituída de uma 'regra de formação' e um 'campo de aplicação (CALIENDO, 2005, p.200-201)[13] .

Conforme os estudos de Cristiano Carvalho[14], a normativização perturba a ordem econômica, mas dentro de um Estado Democrático de Direito, pois as nor-

11 Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 18- 24.

12 Ob. cit., p. 200.

13 E continua: "Desse modo assumo que em nível interno os conceitos econômicos e os métodos de interpretação não ameaçam de modo substantivo o entendimento da "autonomia científica" do Direito. Nesse caso, a teoria econômica participa da composição do "campo de aplicação" do Direito (nível semântico). Assim, poderíamos verificar a utilização de conceitos e metodologias econômicas pelo Direito, sem o questionamento da autonomia teórica do mesmo em duas situações, quais sejam: a) *Interpretação de conceitos econômicos pelo Direito*, tal como na definição jurídica do conceito de contratos, propriedade ou empresa; b) *Interpretação econômica do Direito*: tal como no novo art. 4º da Lei Complementar nº 116/03, o qual segundo o dispositivo, há possibilidade, sob certas circunstancias, de ocorrer à apreciação do conteúdo das operações em privilégio da forma das mesmas (*substance over form*), com isso 'considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços (...) e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência'. Por outro lado, no nível externo, os valores, métodos e conceitos econômicos podem se dirigir à descrição ou, até mesmo, à determinação de elementos fundantes da 'regra e formação da teoria jurídica'. De outro modo, a teoria econômica, nesse caso, pretende explicar, ou mesmo informar, quais seriam os elementos da 'regra de formação'. Dito de outra forma, a fundamentação do Direito não seria encontrada em elementos propriamente jurídicos (norma, valor, justiça, entre outros), mas em conceitos econômicos (racionalidade econômica, eficiência etc.)". Ob. cit., p. 200-201.

14 Cf. CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico** - Direito, Economia, Tributação. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

mas serão sempre processadas dentro de um código binário econômico. Assevera que, em face da análise do "custo x benefício", tão comumente utilizada na sintática econômica, o Judiciário concede ganho de causa a inúmeros postulantes em ações de revisional de juros bancários, gerando, por conseqüência, a escassez, ou mesmo desaparecimento, do crédito da praça: "*é a resposta (feedback) do sistema econômico ao jurídico, pois passa a ser mau negócio para as instituições financeiras conceder crédito barato*".

É oportuno mencionar o caso dos produtores rurais, mais comumente os de soja, que financiaram sua produção quando o dólar estava a um câmbio mais alto (os contratos foram indexados no câmbio vigente à época); sendo que, na sobrevinda da baixa da moeda americana, seqüenciou uma enxurrada de revisionais de contrato, requerendo fosse aplicado o câmbio mais benéfico, logo havendo a redução da dívida contraída.

É evidente que no exemplo mencionado restabeleceu-se o equilíbrio econômico entre as partes, mas, em contrapartida, gerou insegurança no mercado, retraindo as instituições financeiras na concessão do crédito – resultado – para a safra seguinte, provocando uma quebra assustadora dos produtores rurais.

Afirma, apropriadamente, o Prof. Cristiano Carvalho[15], que a tributação é o meio principal de interferência da economia no Direito, nesse caso no Direito Tributário, não como um desvalor, mas o custo necessário, e porque não afirmar, indispensável à manutenção da máquina estatal, mormente no Estado Democrático de Direito. Nesse sentir também são as lições de Ricardo Lobo Torres[16] – "*o preço da liberdade é o tributo, i.e., pois sempre será necessária a existência de um Estado para garantir as liberdades individuais e a forma de financiá-lo é justamente a tributação*".

Contudo, no Brasil, com a gama infindável de normas tributárias, sejam elas federal, estadual, distrital ou municipal, deve-se atentar para que a tributação não ultrapasse o limite da proporcionalidade e da capacidade contributiva, tornando-se um desvalor na medida em que se torne excessivamente onerosa ou mesmo confiscatória. Para evitar isso, o próprio sistema jurídico estabelece freios internos em sua autogeração de normas, ou seja, princípios e garantias individuais que vedam que o Estado passe dos limites autorizados ao tributar a esfera privada. Princípios constitucionais como a estrita legalidade (art. 150, I), a anterioridade (art. 150, III, c), a irretroatividade (art. 150, III, a) e o não confisco (art. 150, IV) são exemplos desses freios internos do ordenamento.

Mesmo com tais freios, verifica-se um crescente aumento da carga tributária, passando de um patamar de pouco mais de 20% sobre o PIB, para uma carga de cerca de 40%, segundo dados recentes. Aduzem, os pesquisadores, que o

15 Ob. cit.
16 LOBO TORRES, ob.cit.

brasileiro passa, em média, três meses do ano apenas pagando tributos, se tiver como base o salário anual. Passando em breves linhas, sobre a moderna teoria do *Law and Economics*[17], cita-se um de seus mais ilustres membros, Richard Pos-

17 PARISI, Francesco. Positive, Normative and Functional Schools in Law and Economics. **European Journal of Law and Economics.** Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 2004, 18: 259–272. *"The origins of modern law and economics: Law and economics is probably the most successful example of the recent surge of applied economics into areas that were once regarded as beyond the realm of economic analysis and its study of explicit market transactions. Methodologically, law and economics applies the conceptual apparatus and empirical methods of economics to the study of law. Extensive research has been carried out to identify the historical and antecedents to modern law and economics. The encyclopedic work edited by J¨urgen Backhaus (2003) contains several biographical entries devoted to precursors and early European exponents of the law and economics movement. It is interesting to see that, although the recognition of law and economics as an independent field of research is the result of studies carried out in the United States after the 1970s, it is in Europe that most of the precursors can be found. Notable antecedents to law and economics include the work of Adam Smith on the economic effects of legislation (1776), and Jeremy Bentham's theory of legislation and utilitarianism (1782, 1789). In the United States, it was not until the mid-twentieth century—through the work of Henry Simon, Aaron Director, Henry Manne, George Stigler, Armen Alchian, Gordon Tullock, and others—that the links between law and economics became an object of serious academic pursuit. The regulation of business and economic lawfell within the natural interest of the first American scholars of law and economics. Early research concentrated on areas related to corporate law, tax law, and competition law. In so doing, the first generation of law and economics scholars paralleled the efforts of other economists, trying to explain the functioning of explicit economic markets and the impact of alternative legal constraints, such as taxes and regulation, on the market. In the 1960s the pioneeringwork of Ronald Coase and Guido Calabresi brought to light the pervasive bearing of economics in all areas of the law. The methodological breakthrough occasioned by Coase and Calabresi allowed immediate extensions to the areas of tort, property and contract. The analytical power of their work was not confined to these fields, however, and subsequent law and economics contributions demonstrate the explanatory and analytical reach of its methodology in a number of other areas of the law. A difference in approach is detectable between the law and economics contributions of the early 1960s and those that followed in the 1970s. While the earlier studies appraise the effects of legal rules on the normal functioning of the economic system (i.e., they consider the impact of legal rules on the market equilibrium), the subsequent generation of studies utilizes economic analysis to achieve a better understanding of the legal system. Indeed, in the 1970s a number of important applications of economics to law gradually exposed the economic structure of basically every aspect of a legal system: from its origin and evolution, to its substantive, procedural, and constitutional rules. Despite some resistance to the application of economics to nonmarket behavior, the important bonds between legal and economic analysis, as well as the social significance of the object of study, were in themselves a guarantee of success and fruitfulness for law and economics. An important ingredient in the success of law and economics research has come from the establishment of specialized journals. The first such journal, the Journal of Law and Economics, appeared in 1958 at the University of Chicago. Its first editor, Aaron Director, should be credited for this important initiative, successfully continued by Ronald Coase. Other journals emerged in the following years: in 1972, the Journal of Legal Studies, also housed at the University of Chicago, was founded under the editorship of Richard Posner; in 1979, Research in Law and Economics, under the editorship of Richard Zerbe, Jr.; in 1981, the International Review of Law and Economics was established in the United Kingdom under the editorship of Charles Rowley and Anthony Ogus (later joined by Robert Cooter and Daniel Rubinfeld); in 1982, the Supreme Court Economic Review, under the editorship of Peter Aranson (later joined by Harold Demsetz and Ernest Gellhorn); in 1985, the Journal of Law, Economics and Organization, under the editorship of Jerry Mashaw and Oliver Williamson (later joined by Roberta Romano); in 1994, the European Journal of Law and Economics was launched under the editorial direction of J¨urgen Backhaus and Frank Stephen; in 1999, the American Law and Economics Review, under the editorship of Orley Ashenfelter and Richard Posner; and, most recently, in 2004 the Journal of Empirical Legal Studies under the editorship of Theodore Eisenberg, Jeffrey J. Rachlinski, Stewart J. Schwab, and Martin T. Wells; and the Review of Law and Economics established in 2005 under the editorship of Robert Cooter, Ben Depoorter, Lewis Kornhauser, Gerrit De Geest, Nuno Garoupa, and Francesco Parisi. These specialized journals provided—and continue to provide—an extremely valuable forum for the study of the economic structure of law. In many respects, the impact of law and economics has exceeded its planned ambitions. One effect of the incorporation of economics into the study of law was to irreversibly transform traditional legal methodology. Legal rules began to be studied as a working system—a clear change from the Langdellian tradition, which had relied almost exclusively on the self-contained framework of case analysis and classification, viewing law as little more than a filing system. Economics provided the analytical rigor necessary for the study of the vast body of legal rules present in a modern legal system. This intellectual revolution came at an appropriate time, when legal academia was actively searching for a tool that permitted critical appraisal of the law, rather than merely strengthening the dogmatic consistencies of the system. The marriage of law and economics has also affected the economic profession, contributing to the expansion of the original domain of microeconomic analysis—the study of individual and organizational choices in the market—to the study and understanding of other institutions and non-market phenomena".*

ner [18], *que, com o desenvolvimento da análise econômica do Direito, como disciplina autônoma, e, sobretudo em 1973*, com a publicação de sua obra intitulada *Economic Analisys of Law*, pela primeira vez se tem uma análise sistemática da maioria dos campos do Direito Americano, sob a ótica da análise econômica, incluindo os mais variados temas: Direito Constitucional, Tributário, Antitruste e Processo Judicial.

Posner[19] chega a asseverar, em sua obra, que, por mais de 30 anos a análise econômica do Direito era sinônimo de análise do Direito contra os monopólios, o Direito corporativo e a regulação dos serviços públicos e dos transportes coletivos. Registre-se que, historicamente, os arquivos dos casos antitruste eram abarrotados de informações sobre as verdadeiras práticas comerciais, e, na época, os economistas, preocupados em justificar os atos de monopólios, descobriam conseqüências econômicas para a praxe empresarial. Por conseguinte, as descobertas econômicas ocasionaram políticas legais, criando justo liame entre o Direito e a economia nos Estados Unidos.

Do Posicionamento Doutrinário Pátrio

Para parte da doutrina contemporânea, o Código Tributário Nacional, em alguns dos seus artigos (CTN artigos: 109; 118, incisos I e II; 126, I a III), acolhe, de certa forma, a interpretação econômica ao incluir, nas suas disposições, a possibilidade de abstração da forma jurídica, como, por exemplo: "*Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos*".

Em que pesem as disposições contidas no Código Tributário Nacional, a doutrina e a jurisprudência nacional não aceitam a possibilidade de que a Administração Tributária possa utilizar as hipóteses ali contidas para adotar a interpretação econômica, no sentido de lançar ou exigir créditos tributários com base apenas na realidade factual subjacente, em detrimento da forma jurídica sob a qual o ato ou negócio manifeste-se, nem mesmo com vistas à perseguição da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, devendo ser aceito sem limites, por decorrência, segundo eles, do planejamento tributário como forma de economia de tributo.

Ressalte-se que, a partir do momento em que se tornou assente a autonomia do Direito Tributário, e a doutrina passou a considerar esta autonomia com meramente didática, haja vista a unicidade do Direito, sendo rechaçadas as teorias de interpretações apriorísticas (*in dubio por Fiscum* ou *in dubio contra Fiscum*), igualmente foi consagrado o entendimento de que a interpretação do Direito Tribu-

18 POSTER, Richard. **El Análisis Economico Del Derecho**. SUÁREZ, Eduardo L. (trad.). México: Fondo de Cultura Económica, 1998.
19 Ob. cit.

tário não deveria se ater a critérios específicos, mas seguir as regras e princípios hermenêuticos aplicáveis a todos os ramos do Direito, daí decorrendo não poder ser aplicável à interpretação econômica ao Direito Tributário.

Assim, este tipo de avaliação é visualizada, apenas, como inserida no âmbito da interpretação teleológica, que é um dos métodos aplicáveis à interpretação, não só do Direito Tributário, como de todos os demais ramos do Direito.

Fundamentos a favor

Para aqueles que defendem a teoria da interpretação econômica, o fim visado pela norma jurídica tributária é a natureza econômica da relação tributária, porque é ela que integra o conteúdo da norma, visto que, em toda relação jurídico-tributária existe uma relação econômica subjacente. Para estes, a norma tributária deverá ser interpretada segundo a finalidade e seu alcance substancial, sendo irrelevante a forma jurídica sob a qual se apresente.

O fundamento teórico que justificou o surgimento desta doutrina tomou, como base, o princípio da igualdade, nos moldes defendidos por Montesquieu, propugnando a idéia de que as leis impositivas deveriam tratar, de modo igual, com o mesmo imposto, os economicamente iguais, como corolário do princípio da uniformidade da tributação, onde os fatos iguais deveriam, em princípio, ser igualmente tributados, e do princípio da capacidade contributiva em que, aqueles que possuíssem igual capacidade, deveriam contribuir de modo igual[20].

Como argumento em defesa da interpretação econômica, Amílcar de Araújo Falcão coloca que este é o método de interpretação por excelência e o mais adequado a atender à legalidade, ao contrário daqueles que o pensam como violador da legalidade, pois este tipo de interpretação visa dar "*na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou não pagamento de determinado tributo*"[21].

Acrescenta, ainda, aquele doutrinador, que na adoção da interpretação econômica o intérprete estará autorizado a desenvolver considerações econômicas, quando o contribuinte comete abuso de forma jurídica, devendo atuar, não só com base na literalidade do texto da lei, mas de acordo com o espírito desta (*mens legis* ou *ratio legis*), buscando, para isto, adequar a verdadeira realidade econômica do caso concreto quando surgir uma inequivalência, atipicidade, ou inadequação da forma jurídica adotada em relação ao fim prático desejado, para que o comando legal seja entendido de acordo com o seu espírito[22].

Amílcar de Araújo Falcão defende, por derradeiro, que, no Brasil, foi um dos maiores defensores desta teoria; a interpretação econômica somente deverá ser

20 FALCÃO, Amilcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 30. A capacidade contributiva representa a versão do princípio da isonomia no campo tributário.

21 Ob. cit., p. 17.

22 Ob. cit., p. 33.

admitida em relação a cada hipótese concreta e quando visar corrigir situações anormais, ou artificiosamente criadas pelo contribuinte. Para ele, este tipo de interpretação não permite que o intérprete, ou aplicador possa adotar entendimentos no sentido de alterar ou modificar a generalidade dos casos por considerações meramente subjetivas, no tocante à justiça fiscal[23].

Nos termos de Ruy Barbosa Nogueira[24], a chamada consideração econômica caracteriza-se como um dos aspectos da interpretação teleológica, especialmente com referência aos impostos, uma vez que estes representam instrumentos de captação de riquezas que incidem - por meio de categorias jurídicas - sobre fatos econômicos, possibilitando demonstrar a finalidade autêntica de dispositivos e impedir abusos. Todavia, para ele, constitui um erro se distinguir a consideração econômica da jurídica, *"pois a consideração econômica só é vinculante até onde tenha sido admitida pelas normas jurídicas"*.

Zelmo Denari[25] assume a posição de que sejam incluídas, nas reformas das leis tributárias, dispositivos que visem à adoção da interpretação econômica, pois somente poder-se-á admiti-la quando existir comando normativo que autorize os órgãos de aplicação do Direito a adotarem interpretação neste sentido, embora ele reconheça que *"não é justo, nem desejável, que o fisco seja sempre mal sucedido na milenar disputa com os contribuintes"*.

Já para Aliomar Baleeiro[26], o Código Tributário Nacional se apresenta tímido quanto à interpretação econômica, insinua apenas, mas não a erige em princípio básico, ao contrário, proclama a primazia do Direito Privado que somente poderá ter seus efeitos modificados para fins de dar efeito tributário quando expresso em lei.

Críticas da Doutrina

Inúmeras críticas são apresentadas acerca da possibilidade de que o Direito Tributário possa abrigar, entre os seus métodos de hermenêutica, a interpretação econômica como forma isolada e especial de ser interpretado. No máximo, para alguns, aceita-se que esta exegese possa estar contida dentro da interpretação teleológica ou finalística, ou como forma de aplicação da analogia ou interpretação extensiva, cuja utilização, entretanto, jamais poderá se dar no que se referir à criação de obrigações ou exigências de tributos.

De acordo com Soares Martinez[27], do ponto de vista da clareza e da segurança jurídica, a doutrina da interpretação econômica é *"fortemente objectável"*, a qual poderá levar, inclusive, a arbitrariedades quando da solução das interpretações das normas jurídicas por influência de valores e aspectos políticos e econômicos

23 Ob. cit., p.. 35-36

24 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 34.

25 DENARI, Zelmo. **A Interpretação Econômica do Nosso Sistema Tributário**, p. 349 e 351.

26 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 447.

27 MARTINEZ, Soares. **Direito Fiscal.** 9. ed. Coimbra: Almedina, 1997, p.141.

que, para ele, são "*alheios não só à 'mens legislatoris' mas à 'mens legis', objectivamente considerada*".

Acusam, também, aqueles que são contrários à adoção deste método interpretativo de que se permitir, aos agentes fazendários, definir a capacidade contributiva e critérios de igualdade - em que pese, também, até a formação jurídica minguada dos mesmos - seria agravar os riscos das interpretações extensivas e admitir a injustiça fiscal dos casuísmos que a utilização, em cada caso concreto de interpretações divergentes e conflitantes, poderiam ensejar e levar, até mesmo, a violações da igualdade que se pretende assegurar[28].

Alfredo Augusto Becker[29], que, no Brasil, foi um dos mais duros críticos à interpretação econômica, aduz que a aceitação desta teoria se deve a que "*principalmente no Direito Tributário o fato está em rebelião contra o jurídico*", acrescentando também que:

A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário (BECKER, 1998, p.117).

Becker explica, ainda, que a propagação da teoria hermenêutica da consideração econômica deveu-se, principalmente, às filosofias nazista e fascista e à pretensão de se fundamentar a autonomia do Direito Tributário. Entretanto, para ele, deve-se considerar que, com a evolução da ciência jurídica, ficou demonstrado ser falso este problema da autonomia, uma vez que ela não está presente entre os ramos do Direito, nem mesmo existindo a "*sacrossanta autonomia entre o Direito Público e o Direito Privado*"[30].

Outra crítica que se levanta à interpretação econômica é que, apesar de não se deixar de reconhecer que a tributação incide sobre fatos econômicos e que ela se constitui em uma forma de interferência no equilíbrio de competição de mercado, quando a fixação das hipóteses de incidência não estiver adequadamente regulada e formalizada, tal justificativa não é suficiente para que se possa autorizar o intérprete a procurar corrigir supostas distorções surgidas da falta de previsão expressa da lei que, no seu entender, estejam criando injustiças fiscais para criar novas incidências.

Igualmente, para esses críticos, não se pode admitir que o intérprete ou juiz possa usurpar o papel do legislador para estabelecer tipos legais sem qualquer competência ao aplicar a lei, não de acordo com o fato imponível querido e efetivamente realizado pelo contribuinte, mas de acordo com o resultado econômico alcançado, enquanto seja igual ou equivalente, em termos econômicos, ao resultado que se poderia alcançar realizando outro fato imponível.

---

28 Ob. cit., p. 146-47.

29 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 117.

30 Ob. cit.

Tem-se, pois, as lições de Alfredo Augusto Becker, para quem

a moralização do direito pela criação de novas regras jurídicas tidas por mais justas em substituição das injustas é obra meritória e indispensável ao aperfeiçoamento do homem e da sociedade. Entretanto, esta ação moralizadora cabe exclusivamente ao Poder Legislativo (criador das regras jurídicas) e, não ao Poder Executivo e nem ao Poder Judiciário (BECKER, 1998, p.117)[31].

Luciano Amaro.[32], censurando o pensamento daqueles que entendem haver o Código Tributário Nacional acolhido a interpretação econômica, no seu artigo 109, entende que o citado dispositivo admite a possibilidade de o Direito Tributário poder dar efeitos tributários diversos aos conceitos e institutos do Direito Privado. Entretanto, para ele, cabe à lei tributária utilizar tal prerrogativa, não podendo se encontrar contida, neste dispositivo, previsão autorizativa no sentido de facultar ao intérprete esta possibilidade. Segundo aquele professor, o aplicador da lei tributária não está autorizado a "transfigurar" ou "ignorar" os institutos de Direito Privado e substituí-los por outros sob o pretexto de alcançar maiores efeitos fiscais.

Dá seguimento Luciano Amaro[33]: "se o legislador quiser tributar forma alternativa, basta fazê-lo de modo expresso, sem deixar para o intérprete a tarefa (ilegal) de estender o tributo para situações não previstas". Deste modo, para ele, a legalidade estaria protegida, pois os negócios ou contratos serão alcançados pela tributação "não por terem igual conteúdo econômico, e sim porque a lei lhes conferiu igual tratamento jurídico", não sendo admissível, portanto, que a consideração do conteúdo econômico possa transfigurar o negócio jurídico privado, sob pena de se sacrificar os princípios da legalidade, segurança jurídica e certeza do Direito, e contrariar, inclusive, o próprio CTN, que veda a tributação e a isenção por analogia.

Acerca da admissibilidade da interpretação econômica nas leis tributárias brasileiras, renomados juristas como Tito Rezende e Gilberto Ulhôa Canto, quando da discussão do anteprojeto do Código Tributário Nacional (publicado no Diário Oficial de 25.08.53), fizeram pesadas críticas quanto à adoção de tal critério interpretativo, sob os argumentos de que este somente poderia ser aplicado por juízes experimentados, com capacidade de "*usá-lo sem cair no arbítrio descontrolado ou no iníquo, no desarrazoado*", insurgindo-se sobre a possibilidade de que juízes administrativos pudessem assumir este tipo de interpretação[34].

Segundo Tito Rezende, são muitos os perigos da admissibilidade deste método de interpretação, pois, já à época em que se entendia estarem os julgadores administrativos obrigados a adotar a interpretação fiscal restrita eram patentes, nos processos administrativos, "*numerosíssimos abusos e distorções da lei, contra o fisco e contra o contribuinte*".

---

31 Ob. cit., p.137.

32 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 214-216.

33 Ob. cit., p. 222.

34 Codificação do Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, Rio de Janeiro, 1955 *apud*, BECKER, ob. cit.

Sobre a admissibilidade, pela legislação tributária, da interpretação econômica, igualmente inúmeras censuras são colocadas, como, por exemplo, Ricardo Lobo Torres[35], para quem o inciso I do artigo 118, que dá abertura para que se possa abstrair a validade jurídica dos atos efetivamente praticados, sua natureza e objeto, quando da interpretação do fato gerador, "*é ambíguo, incompleto e contraditório*", pois tal disposição pode significar que a administração, na execução do lançamento, não deverá investigar a validade e eficácia dos atos praticados.

Também, José Souto Maior Borges[36], em duras críticas ao pensamento de que para o Direito Tributário somente importaria a substância econômica dos atos jurídicos e não o seu revestimento jurídico-formal, expõe que "*a incidência da norma jurídica sobre o fato econômico tem um efeito constitutivo deste fato, na medida em que o reveste de um conteúdo e significado juridicamente relevantes.*" Prossegue, ainda, aquele mestre, afirmando que

a incidência da norma tributária é condicionante da produção de efeitos jurídicos próprios, ou seja, de eficácia jurídica. Exerce pois a função de 'constituir' esse fato, com o juridicizá-lo, convertendo-o em fato jurídico. Tudo o que o Direito regula converte-se *ipso facto* em algo juridicamente relevante e conseqüentemente indiferente às categorias extrajurídicas, tais como as econômicas (BORGES, 1981, p.303-305).

Nosso Entendimento

Não objetivando aqui provocar mais celeumas quanto à interpretação econômica do direito tributário, não há como negar que (abstraindo as formalidades tão necessárias ao escopo tributário), um dos fins visados pela norma jurídica tributária é a natureza econômica desta relação, visto integrar o conteúdo à norma. Ao AFRMM, que trataremos no próximo capítulo, faremos jus às justificativas de defesa de Amílcar de Araújo Falcão[37] o qual tão bem argumenta que a interpretação econômica somente deverá ser admitida em relação hipótese concreta, visando à correção de situações anormais.

Nesse diapasão, a interpretação econômica amolda-se como uma luva às idiossincrasias manejadas por este tributo, mesmo que "constitucionalizado", carece de finalidade nos dias atuais. Entendemos que a interpretação econômica é fundamento chave de combate a essa tributação nociva à cadeia produtiva, que afeta quase todo produto importado que desatraque no Brasil, ressalvada algumas exceções, sendo inconcebível sustentar a mantença do AFRMM, baseando-se em justificativas tais como – "apoio ao desenvolvimento da indústria da construção naval e outras atividade da marinha mercante"–, questionamos: um país carecedor de tantas outras prioridades, de que frota naval somos possuidores?

---

35 TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.121-122.

36 BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário** – Tratado de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 4, p. 303-305.

37 Ob. cit.

O Tributo Denominado, Comumente, De AFRMM[38]

Conforme afirmado na introdução do presente estudo, o AFRMM é contribuição de intervenção no domínio econômico – modalidade prevista no art. 149 da Constituição Federal – destinada a atender aos encargos da União em apoio ao desenvolvimento da Marinha Mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras. Consiste em um adicional ao frete cobrado pelas empresas brasileiras e estrangeiras de navegação que operem em porto brasileiro, pelo transporte de carga de qualquer natureza. A contribuição é devida na entrada no porto brasileiro de descarga e calculada sobre o frete, à razão de 25% (vinte e cinco por cento), 10% (dez por cento) ou 5% (cinco por cento), conforme se trate, respectivamente, de navegação de longo curso, de cabotagem, e fluvial ou lacustre.

O produto da arrecadação do AFRMM é destinado, em sua maior parte, ao Fundo da Marinha Mercante - FMM, e, em menor escala, às empresas brasileiras de navegação. Os recursos do FMM são aplicados, principalmente, em financiamentos concedidos: I) a empresas brasileiras de navegação, para construção, reparo, manutenção ou modernização de embarcações próprias, quando realizadas por estaleiros ou empresas brasileiras; II) a empresas ou entidades brasileiras, para projetos de pesquisa e desenvolvimento científico ou tecnológico e formação de recursos humanos voltados para os setores da Marinha Mercante, construção ou reparo naval.

O AFRMM revela uma opção política pelo direcionamento de recursos para investimentos nas indústrias do transporte marítimo e de construção naval, segundo a premissa de que, quanto mais um país dispuser de uma frota de navios próprios, menos estará consumindo suas divisas com fretes a armadores estrangeiros. Além disso, o robustecimento da frota mercante nacional tem, por escopo, sua utilização em situações especiais, como crises de oferta de transporte marítimo internacional, ou conflitos diplomáticos ou militares.

Breve Histórico

O Adicional ao Frete, no Brasil, remonta ao Estado intervencionista da década de 40, que encartou o transporte marítimo, fluvial e lacustre como serviço de utilidade pública, com regulação, disciplina e coordenação estatais. O Estado Novo criaria, no ano de 1941, a Comissão de Marinha Mercante (CMM), órgão encarregado daquelas funções, cujas receitas passaram a consistir-se de quotas inominadas cobradas sobre tabelas de frete e, logo a seguir, de *taxas* calculadas sobre o peso das mercadorias importadas e exportadas. Mais tarde, a Lei nº 3.381, de 24 de abril de 1958, instituiu o Fundo da Marinha Mercante (FMM), reformulando as políticas do setor, e tendo, como principal fonte de financiamento, a cobrança da *Taxa de Renovação da Marinha Mercante*. A denominação *Adicional de Frete* surgiu

38 Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004, diploma que consagrou a MP nº 177, de 25/03/04 que revogaram as disposições anteriores, mantendo o AFRMM.

com o Decreto-Lei nº 1.142, de 30 de dezembro de 1970, e foi mantida nos posteriores Decretos-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987, e nº 2.414, de 12 de fevereiro de 1988, os quais, instituindo e fundamentando a incidência do Adicional, permaneceram em vigor com a Constituição promulgada em 1988. A partir de julho de 2004, a Lei nº 10.893/04, derrogando, ou mesmo revogando, parte da legislação anterior, passa a ser o instrumento legal que dispõe sobre a incidência e arrecadação do Adicional ao Frete.

Nos termos da orientação verificada desde a década de 60, ainda quando o Adicional era cobrado sob o rótulo de taxa, a nova lei mantém livre da incidência o *export drive*, fazendo com que a constrição recaia apenas sobre o descarregamento de mercadoria nos portos brasileiros, mas não sobre o frete das exportações. A desoneração das exportações, aliás, é meta especificamente pautada para as contribuições, como se depreende do art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88. Ademais, a Lei nº 10.893/04 introduz uma série de conceitos destinados a orientar sua aplicação (art. 2º), bem como conduz a uma maior efetividade no sistema de arrecadação do Adicional, jungindo-se ao sistema eletrônico de controle da arrecadação do Ministério dos Transportes, o "Mercante". De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho[39], "*[...] é uma dessas mazelas que, se renovou alguma coisa, em contrapartida serviu e ainda serve para entrevar os nervos da economia portuária brasileira com prejuízos generalizados para toda a sociedade*".

Natureza Jurídica

Sacha Calmon Navarro Coêlho[40], analisando a existência do Adicional, lembra que essa exação nasce como típica receita de alfândega, passa a ser confundida com taxa e, posteriormente, firma-se como Adicional, o que induziria à percepção de tratar-se de preço público, porém compulsório, levando, por fim, à sua compreensão como autêntico tributo. Consolidado, pois, como tributo, restaria perguntar de que espécie se tratava.

Perdurou, por algum tempo, a idéia de que, tanto poderia ser taxa – de resto afastada pela própria legislação, que extirpou a nomenclatura; quanto poderia ser imposto, cogitação também debelada. Com a sobrevinda da CF/88 superou-se a discussão, no sentido de ser o AFRMM uma CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), matéria amplamente debatida em precedente[41] do Supremo Tribunal Federal, cujo qual assim dispôs:

> [...] abrindo o debate , esclarece-se que o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante-AFRMM sempre foi uma contribuição parafiscal, ou especial. Quer dizer, sob o pálio da CF/67, o AFRMM era uma contribuição parafiscal e,

39 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo Doutrinário e Jurisprudencial sobre o Tributo Denominado Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Atual**: Pareceres. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 116.

40 Ob. cit., 1999, p. 119.

41 STF/RE nº 177137/RS, DJ 24/05/95, Relator. Min. Carlos Velloso.

sob a Constituição vigente, a sua natureza jurídica não se modificou. Sob o pálio da CF/67, julgando, no antigo Tribunal Federal de Recurso, o RR 1.517-SP, de que fui relator, sustentei a tese, com apoio dos meus eminentes pares de então [...]. Nos ERE nº 87.206-0-SP, Relator o Sr. Ministro Cordeiro Guerra, decidiu a Corte Suprema: O Supremo Tribunal Federal, reexaminando o tema, em composição plenária e à unanimidade, fixou-se em que o AFRMM, como contribuição parafiscal específica (inciso I do § 21 da EC 1/69) é uma nova espécie do gênero tributo, e sendo tributo, e estando a remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equipada para todos os efeitos fiscais, à exportação que não está sujeita ao AFRMM, mas, apenas, aos imposto de exportação, o referido adicional não incide sobre essa remessa [...]. Destarte, como contribuição – contribuição de intervenção no domínio econômico – foi o AFRMM recebido pela Constituição vigente, art. 149, dado que o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante, destina-se a atender aos encargos da intervenção da União nas atividades de navegação mercante (D.L. 2.404/87, art. 1º), consistindo essa intervenção no apoio ao desenvolvimento da Marinha Mercante Brasileira e da indústria de construção naval (D.L. 2.404/87, art. 1º, § único). Trata-se de um adicional ao frete cobrado pelas empresas brasileiras e estrangeiras de navegação que operem em porto brasileiro, de acordo com o conhecimento de embarque e o manifesto de carga, pelo transporte de carga de qualquer natureza, certo que esse adicional é devida na entrada no porto de descarga (D.L. 2.404/87, art. 2º, § 1º), calculado o AFRMM sobre o frete, nos percentuais estabelecidos no art. 3º..

Na condição de contribuição interventiva, convém ainda assinalar que a intervenção estatal, no domínio econômico da Marinha Mercante, protagonizada pelo Adicional ao Frete, é do tipo indireta, ou seja, destina-se a financiar determinada atividade do Estado, relacionada ao objeto da intervenção.

Não há que questionar se o AFRMM se enquadra na modalidade de intervenção, tanto que a parte final do supramencionado art. 3º, da Lei nº 10.893/04, dispõe que o Adicional constitui "fonte básica" do FMM, ou seja, o Fundo Estatal da Marinha Mercante.

Da mesma forma, não sendo o Adicional um imposto, mas contribuição destinada à intervenção indireta da União, no domínio econômico, não poderia prosperar a alegação de que as novas disposições da Lei nº 10.893/04, definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do AFRMM, infringiriam a necessidade de lei complementar para disposição dessas matérias, conforme orientação jurisprudencial.

Perfil Jurídico-Tributário do AFRMM Desenhado na Lei nº 10.893/04

Recuperando muitas das regras veiculadas pelos Decretos-Lei nº 2.404/87 e nº 2.414/88, a Lei nº 10.893/04 dispõe sobre a hipótese de incidência do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, desenhando-lhe o perfil jurídico-tributário. Assim, o art. 5º da lei trata da materialidade da incidência, que é o frete, remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza,

descarregada em porto brasileiro (excluindo, portanto, o frete das exportações). Na verdade, quando o art. 4º determina que o fato gerador do Adicional seja "*o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro*", está a tratar do momento da incidência, definindo-lhe o aspecto temporal.

Na análise quantitativa da incidência, tem-se que a base de cálculo do AFRMM, prevista na Lei nº 10.893/04, consiste na remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza, descarregada em porto brasileiro, assim entendida como a remuneração para o seu transporte porto a porto, incluídas todas as despesas portuárias com a manipulação desta carga, constantes do conhecimento de embarque ou de declaração do contribuinte, anteriores e posteriores a esse transporte, e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes (art. 5º, § 1º).

De acordo com o art. 8º da lei, constatada a incompatibilidade do valor da remuneração do transporte aquaviário (de acordo com o conhecimento de embarque ou a declaração do contribuinte, na ausência de obrigação da emissão do conhecimento) com o praticado nas condições de mercado, poderá ser retificada a base de cálculo, de acordo com normas a serem estabelecidas pelo Ministério dos Transportes.

As alíquotas, previstas no art. 6º, são *ad valorem*, da ordem de: a) 25% (vinte e cinco por cento) na navegação de longo curso; b) 10% (dez por cento) na navegação de cabotagem; e c) 40% (quarenta por cento) na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de granéis líquidos nas regiões Norte e Nordeste.

A Lei nº 10.893/04 elege como contribuinte do AFRMM o consignatário constante do conhecimento de embarque (art. 10). No entanto, o proprietário da carga transportada é solidariamente responsável pelo pagamento do AFRMM (art. 10, § 1º), e pode ser o responsável exclusivo, na condição de contribuinte, nos casos em que não houver obrigação de emissão do conhecimento de embarque (art. 10, § 2º).

Em relação às normas de controle e fiscalização do Adicional, tem-se que, pelo prazo de cinco anos, contados a partir da data do efetivo início da operação de descarregamento da embarcação, em porto brasileiro, o contribuinte deverá manter arquivo dos conhecimentos de embarque e demais documentos pertinentes ao transporte, para apresentação quando da solicitação da fiscalização ou da auditoria do Ministério dos Transportes (art. 13).

Além disso, o art. 16 trata das penalidades pelo não-pagamento, pagamento incorreto ou atraso no pagamento, bem como os procedimentos para cobrança administrativa ou executiva da dívida.

Por fim, a Lei nº 10.893/04 dispõe sobre as isenções (art. 14) e o regime de suspensão do pagamento do Adicional (art. 15). Compartilha-se do entendimento de que a preocupação com o destino da arrecadação deve perfilar o exame do regime jurídico dos tributos.

Geraldo Ataliba[42], por oportuno, embora adotasse corrente doutrinária avessa à autonomia das contribuições, escrevia: *"Se o legislador ordinário federal batiza de 'contribuição' um tributo, a finalidade em que deve ser aplicado o produto de sua arrecadação, necessariamente, será uma daquelas constitucionalmente previstas".*

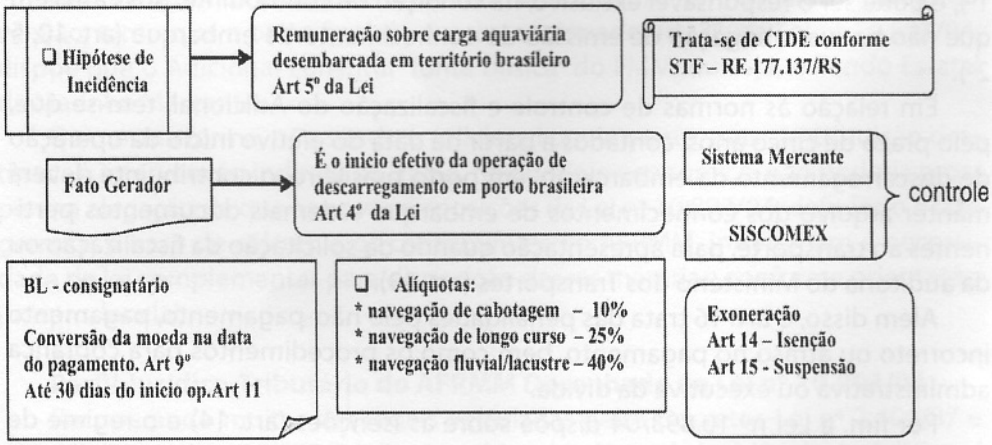
Quanto ao Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, embora não expressamente denominado contribuição interventiva, mas tendo essa natureza, tem-se que o destino de sua arrecadação deve ser aplicado na finalidade da intervenção.

Uma vez que o Adicional se destina a intervir para fomentar o desenvolvimento da Marinha Mercante, a aplicação dos recursos arrecadados nessa finalidade é de rigor, ainda quando se questione o objeto da intervenção ou o volume da arrecadação.

No plano da Lei nº 10.893/04, a preocupação com o destino dos recursos arrecadados com o AFRMM aparece em detalhe. Os arts. 17 e seguintes da lei dispõem sobre a destinação do produto da arrecadação, inclusive como principal fonte do Fundo da Marinha Mercante – FMM, fundo, esse, de natureza contábil, destinado a prover recursos para o desenvolvimento da Marinha Mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, a teor do art. 22.

Portanto, no plano da norma instituidora e impositiva do Adicional, a destinação do produto da arrecadação vem prevista na Lei nº 10.893/04, bem como os critérios de rateio desse produto. A observância a essa destinação, inclusive na peça orçamentária, é requisito obrigatório de validade do Adicional, enquanto vigente a sua cobrança.

Veja o quadro[43]:



42 ATALIBA, Geraldo. Ob.cit., p. 175.

43 Quadro explicativo de autoria do Prof. Walter Machado Veppo, extraído de apostila apresentada na disciplina Direito e Legislação Aduaneira.

O AFRMM, o Frete e o Custo Brasil

A incidência do AFRMM sobre o valor total constante no conhecimento de embarque de operação de importação dificulta a disseminação das operações multimodais internacionais, devido ao desequilíbrio na atratividade de nos investidores do setor, pois o encarecimento da importação a torna muito menos interessante que a exportação, além do que o operador de transporte, em especial o marítimo, necessita de fluxo harmônico em ambos os sentidos.

Alude-se, ainda, quanto à taxação do AFRMM no reposicionamento de contêineres vazios, do exterior para o Brasil, como quase inacreditável conceber a imputação desta contribuição (base de cálculo), quando há mero "reposicionamento de contêineres", procedimento necessário a fim de suprimir os embarques da exportação; não há lógica cabal para este fato.

Igualmente, a competitividade na cabotagem é tão importante como no segmento internacional, sendo que a melhor maneira de fomentar o setor de cabotagem é ajustar os valores de AFRMM que se destinam à conta vinculada da empresa de navegação. Atualmente, o retorno é de 100% sobre o valor arrecadado, sobre um AFRMM de 10% sobre o frete, o que já é um avanço na medida em que, no passado, este valor já foi 20%.

Alterações na legislação do FMM (Frete de Marinha Mercante) introduziram novas partilhas do AFRMM arrecadados pelos segmentos de longo curso (navios registrados no REB[44]) e navegação de interior (teve a alíquota de AFRMM aumentada de 20% para 40%), sendo que, somente o segmento de cabotagem não foi, no entanto, contemplado com qualquer incentivo.

Embora pertencentes ao mesmo setor de transportes, os segmentos de carga geral e de granéis apresentam notáveis diferenças operacionais e econômicas. Enquanto o primeiro caracteriza-se pelo transporte de várias cargas, com valores de fretes unitários relativamente elevados, o segundo corresponde ao transporte de carregamentos de poucas cargas (muitas vezes uma única) por navio, com fretes unitários relativamente baixos, comparativamente aos praticados na carga geral. Além dessas características operacionais, o AFRMM incidente sobre o frete na carga geral inclui todas as parcelas referentes às operações de carga e descarga, estiva e desestiva e custo dos contêineres.

Enquanto no transporte de granéis o frete não inclui tais custos, que são responsabilidade do embarcador e recebedor, e não há utilização de contêineres, cria-se de outra banda um "*desbalanceamento na base de cálculo do AFRMM*". O custo da carga, descarga e contêineres representam, aproximadamente, 50% do custo do frete de carga geral, ou seja, na carga geral o AFRMM representa cerca de o dobro do incentivo ao navio graneleiro, com o mesmo nível de investimento.

E, finalmente, cabe aduzir que a base de cálculo do AFRMM exige que o cálculo seja realizado com base no valor total mencionado no B/L, ou seja, consideram-

44 REB - Registro Especial Brasileiro para embarcações de que trata a Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997.

se todas as taxas lançadas, além do valor do frete. Nos casos de granel, apenas o valor do frete é informado no BL, já nas importações de carga geral (contêineres) é mencionado no B/L valores relativos a capatazias, *bunkers*, etc, que acabam formando o valor do frete e a base de cálculo para esse tributo[45].

Conclusão

Não se podem olvidar os limites impostos legalmente, no sentido de que, por vias transversas, o Estado, por meio da nefasta intervenção estatal na economia e no setor privado, mantém uma tributação deveras *"despropositada com vistas ao fortalecimento da Marinha Mercante Nacional"*, e aí se questiona que frota nós, brasileiro, podemos nos orgulhar? Dependemos quase que, exclusivamente, de navios estrangeiros.

E com o advento da Lei nº 10.893/04, manteve-se a incidência do AFRMM tão nefasta que aumenta em até 25% o custo de quase toda a mercadoria importada, que é descarregada nos portos nacionais, e para qual finalidade? O ponto finalidade, remonta com perfeição a primeira problemática argüida neste artigo, a interpretação econômica do direito tributário, que aduz que um dos fins visados pela norma jurídica tributária é a natureza econômica desta relação, buscando a integração do conteúdo à norma.

Sobre esse prisma têm-se as dificuldades inerentes à interpretação das normas jurídicas, já por si complexa, de dirimir eventuais entraves na adequada compreensão do texto interpretado. A dificuldade é maior em razão do próprio embate entre os valores conflitantes na norma sujeita à interpretação e a própria aplicação pragmática da norma, que, no caso em tela, há uma, pelo menos aparente, dissociação entre a norma manutenida pelo legislador pátrio (Lei nº 10.893/04) e a interpretação econômico-tributária da contribuição, vez que sua finalidade, hodiernamente, é deveras questionável.

Não há dúvida de que há indelével necessidade da revisão da finalidade deste tributo, que, em última instância, terá impacto favorável no preço final de gêneros alimentícios de primeira necessidade, uma vez que o transporte, internacional ou interno, por água, tem um peso relativamente alto na composição do custo total de tais produtos. E o AFRMM agrava, ainda mais, o peso do frete. A redução ainda maior de custo favorecerá os insumos de aplicação na agricultura, em especial os fertilizantes, defensivos e as matérias-primas para sua produção no País, importados em larga escala por via marítima.

---

45 As regiões do Brasil possuem maneiras diferentes de calcularem o valor AFRMM: a) RIO GRANDE / VITORIA / ITAQUI: 25% incidem somente sobre o valor do frete / R$ 21,20 de utilização do sistema da Marinha Mercante. b) PARANAGUÁ / SANTOS 25% sobre: Frete marítimo + taxas do B/L / R$ 21,20 de utilização do sistema da Marinha Mercante. c) BAHIA – ARATU: quando a carga é a granel, a taxa dos 25% incide sobre o frete e a capatazia / quando a carga vem em contêineres, incide sobre o frete e outros valores declarados no BL, tipo: BAF, capatazia, ISPS, dentre outras taxas se tiver. / R$ 21,20 de utilização do sistema da Marinha Mercante. d) RECIFE: 25% sobre: frete marítimo + taxas do B/L + despesas de capatazia / R$ 21,20 de utilização do sistema da Marinha Mercante.

Nesse diapasão, tem-se, por absolutamente imprópria, a manutenção de um tributo incidente no transporte marítimo que majora toda a cadeira produtiva nacional, sobretudo quando interpretado sob a ótica da hermenêutica econômica-tributária, manejando a máxima de que, no Direito Tributário, o importante é a prevalência da realidade econômica perante a forma jurídica aparentada, uma vez que o objetivo a ser alcançado é a real capacidade contributiva, em nome da isonomia e da justiça fiscal.

Haja vista a possibilidade deste manejo hermenêutico em relação hipótese concreta, visando à correção de situações anormais, nos afiliamos a interpretação econômica como meio a sanação das distorções mantidas pela Lei 10.893/2004, devendo a norma ser interpretada segundo a finalidade e seu alcance substancial, o qual está na contramão do preconizado desenvolvimento nacional, tão alardeado por meio de programas governamentais (hoje o PAC[46]), na medida em que objetiva apoio ao desenvolvimento da indústria da construção naval e outras atividades da Marinha Mercante do Brasil, finalidade bastante questionável, vez na prática o que observamos é o acréscimo do chamado 'Custo Brasil'.

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. *Análise da tributação na importação e na exportação*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS TERMINAIS PORTUÁRIOS. Disponível em <http://www.abtp.org.br> Acesso em: maio de 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BEJARANO, Jesús Antonio. El Analisis Económico Del Derecho: Comentários sobre Textos Básicos. *Revista de Economía Institucional*. nov. 01, n. 01. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 155-167.

BIZELLI, João dos Santos. *Importação Sistemática Administrativa, Cambial e Fiscal*. São Paulo: Aduaneiras, 2006.

BORGES, José Souto Maior. ***Lançamento Tributário*** – Tratado de Direito Tributário. v. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRITO, Edvaldo Pereira de. Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário. In: ***O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104***. São Paulo: Dialética, 2001.

CALIENDO, Paulo. *Direito Internacional Privado e Análise Econômica do Direito*. Direito e Economia. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema do Direito Tributário*. Introdução e tradução A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, s.d.

46 PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do Sistema Jurídico* - Direito, Economia, Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. Rev. São Paulo: Saraiva, 1999.
COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Interpretação Econômica em Direito Tributário*. Prevalência do Conteúdo sobre a Forma. Impossibilidade no Direito Brasileiro. v. 311. Princípio da Legalidade. *Revista Forense*: Rio de Janeiro, 1990.
COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Estudo Doutrinário e Jurisprudencial sobre o Tributo Denominado Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante*. In: **COÊLHO**, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Atual**: Pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
DWORKIN, Ronald. *Los Derechos en Serio*. GUASTAVINO, Marta (trad.). Barcelona: Planeta de Agostini, 1993.
FALCÃO, Amilcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
FREITAS, Juarez. *A interpretação Sistemática do Direito*. 4. ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiro, 2004.
FREITAS, Wladimir Passos de. *Importação e exportação no Direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
MARTINEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 9. ed. Coimbra: Almedina, 1997.
MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: Síntese/IOB, 2002.
MELO, José Eduardo Soares. *A Importação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.
MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES. Mercante - Sistema de Controle da Arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM. Disponível em <http://www.mercante.transportes.gov.br> Acesso em: maio de 2008.
NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
NOVELLI, Flávio Bauer. *A Propósito da Interpretação Administrativa do Direito Tributário*. *Revista de Direito Administrativo*, 2001.
PARISI, Francesco. *Positive, Normative and Functional Schools in Law and Economics*. *European Journal of Law and Economics*. Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 2004, 18: 259–272.
POLINSKY, A. Mitchell. *Introducción al Análisis Económico del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1987.
POSTER, Richard. *El Análisis Economico Del Derecho*. SUÁREZ, Eduardo L. (trad.). México: Fondo de Cultura Económica, 1998.
ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento aduaneiro anotado com textos legais transcritos*. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2004.
SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Interpretação Econômica no Direito Tributário, A Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário. In: *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

SOSA, Rossevelt Baldomir. *Temas aduaneiros*: estudo sobre problemas aduaneiros contemporâneos. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

_____. *Comentários à lei aduaneira*. São Paulo: 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

TORRES Igor Gonçalves; BRAGA Ivan. *Comércio Internacional para cursos e concursos*. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. A Chamada 'Interpretação Econômica do Direito Tributário', a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.