

## Considerações sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, à luz da Constituição Federal de 1988

## Considerations on the freight Additional for the Merchant Navy Renewal - AFRMM, in the light of the Federal Constitution of 1988

*Alexandre Tomaschitz(1); Mauricio Dalri Timm do Valle(2); Rosaldo Trevisan(3)*

1 Advogado. Professor da Especialização do Unicuritiba. Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP.

E-mail: alexandre@ttva.com.br | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0663-6013>

2 Mestre e Doutor em Direito (UFPR), Diretor do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB),

Professor de Direito Aduaneiro, Tributário e de Teoria do Direito em diversas instituições de ensino. Ex-Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal, Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

E-mail: mauricio\_do\_valle@hotmail.com | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7361-595X>

3 Mestre (PUC/PR) e Doutor em Direito (UFPR). Membro especialista do CARF/MF. Auditor-Fiscal da RFB. Membro da Academia Internacional de Direito Aduaneiro (cadeira n. 52), atualmente compondo sua Junta Diretiva.

E-mail: rosaldotrevisan@hotmail.com | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2178-7573>

**Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 18, n. 1, e4692, janeiro-abril, 2022 - ISSN 2238-0604

[Received/Recebido: março 8, 2022; Accepted/Aceito: julho 27, 2022;

Publicado/Published: outubro 13, 2022]

DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2022.v18i1.4692>

Como citar este artigo / How to cite item: [clique aqui/click here!](#)

## Resumo

O AFRMM (Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante) foi criado com o intuito de promover o desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras e destina-se a atender aos encargos da intervenção da União nas atividades da navegação mercante. Antes da Constituição Federal de 1988, o AFRMM, segundo o Supremo Tribunal Federal, possuía a natureza jurídica de “contribuição parafiscal” e era considerado constitucional, segundo o regime jurídico vigente à época. Com o advento da Constituição Federal de 1988, cabe indagar com qual natureza jurídico-tributária o AFRMM foi recepcionado pelo novo regime constitucional e se a exação continua constitucional à luz de tal regime.

**Palavras-chave:** AFRMM; imposto; intervenção econômica; constitucionalidade.

## Abstract

The AFRMM (Additional Freight for Merchant Navy Renewal) was created with the purpose of promoting the development of the merchant navy and the Brazilian shipbuilding and repair industry, and was intended to meet the costs of the Union’s intervention in merchant navigation activities. Before the Federal Constitution of 1988, the AFRMM, according to the Supreme Court (STF), had the legal nature of “parafiscal contribution” and was constitutional according to the legal regime in force at the time. However, with the Federal Constitution of 1988, it was necessary to inquire what was the legal nature the AFRMM on the new constitutional regime and if the taxation remains constitutional in the light of that regime.

**Keywords:** AFRMM; tax; economic intervention; constitutionality.

## 1 Introdução

O Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é um tributo criado, no Brasil, com fundamento no artigo 55, II, da Emenda Constitucional 1, de 17/10/1969, que permitia ao Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não houvesse aumento de despesa, expedir Decretos-leis sobre finanças públicas, inclusive normas tributárias.

No cenário que originou a exação, muito se discutiu a respeito da sua natureza jurídica, inclusive na mais alta corte do país, o Supremo Tribunal Federal (STF), antes do advento da atual Carta Constitucional. E tais discussões foram importantes para balizar as características do tributo, que não mudaram substancialmente nas décadas seguintes.

Contudo, a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) suscitou questionamentos tanto em relação à natureza do AFRMM em face da estrutura constitucional tributária desenhada na nova Carta, quanto no que se refere à própria compatibilidade de tal tributo com o novo ordenamento constitucional.

Muitas vezes, o AFRMM é um tributo que passa despercebido nos estudos relativos à tributação do comércio exterior. São analisados, a fundo, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação. De igual modo, são examinados o PIS-Importação e a COFINS-Importação. Mas o AFRMM acaba passando muitas vezes despercebido pelo estudioso da tributação no comércio exterior.

Acontece que, pela carga tributária envolvida, o AFRMM é um tributo que impacta economicamente as importações e merece ser estudado. Além do mais, o AFRMM incide em outras situações que envolvem o transporte marítimo nacional, merecendo um estudo próprio sobre as suas características e a sua constitucionalidade.

Até mesmo pelas diversas alterações legislativas, antes e depois da Carta de 1.988, o AFRMM é um tributo de complexa feição e, pela falta de estudos aprofundados da doutrina, de compreensão difícil, demandando um melhor estudo doutrinário sobre as suas características.

Tanto que o STF, em diversas situações, antes da Constituição de 1.988 e depois, foi instado a solucionar controvérsias dos contribuintes envolvendo o AFRMM.

O objetivo deste estudo é analisar ambas as questões: a natureza e a constitucionalidade do AFRMM. Para tanto, será utilizada, como instrumento, a regramatrix de incidência tributária (RMIT)<sup>1</sup> do AFRMM, buscando identificar a natureza jurídica do tributo, e, a partir dela, avaliar sua constitucionalidade, segundo o atual regime brasileiro.

1 Toma-se como base para a RMIT a teoria lapidada por Paulo de Barros Carvalho, e detalhada em: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 247-345; *Direito tributário: linguagem e método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018; e *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Adicionam-se ainda à análise as diversas alterações na legislação nacional que rege o AFRMM, sendo a mais significativa a levada a cabo pela Lei 10.893/2004, que reestruturou a incidência do tributo.<sup>2</sup>

## 2 Breve Histórico do AFRMM

Na década de 1.940, com a criação, por meio do Decreto-lei 3.100/1941, da Comissão de Marinha Mercante, órgão com autonomia administrativa e financeira, destinado a disciplinar a navegação brasileira fluvial, lacustre e marítima, foi prevista a cobrança, como receita especial à comissão, de “[...] *um mil réis por tonelada ou metro cúbico, segundo a unidade em que tiver sido pago o frete, de mercadoria importada do estrangeiro, por água*” (art. 8º).

Com o intuito de prover recursos para a renovação, a ampliação e a recuperação da frota mercante nacional e para o desenvolvimento da indústria de construção naval no país, a Lei 3.381/1958 criou o Fundo da Marinha Mercante e a Taxa de Renovação da Marinha Mercante, em “[...] *substituição à taxa instituída pelo Decreto-lei 3.100, de 5 de março de 1941 (art. 8º)*”, restringindo sua cobrança, como uma “[...] *taxa adicional ao frete líquido devido, de acordo com o conhecimento de embarque e o manifesto do navio*”, ao transporte de carga “[...] *saída de porto nacional, no comércio de cabotagem fluvial ou lacustre*” (à alíquota de 15%); ou “[...] *saída de porto nacional ou nele entrada, no comércio com o exterior*” (à alíquota de 5%).

O Decreto-lei 362/1968 alterou a incidência para “[...] *saída de porto nacional, no comércio de cabotagem, fluvial ou lacustre*” (à alíquota de 20%) e “[...] *entrada no porto nacional, no comércio com o exterior*” (à alíquota de 15%).

O Decreto-lei 1.142/1970 revogou a Lei 3.381/1958 - que tratava da Taxa de Renovação da Marinha Mercante, mas criou, como uma das fontes de financiamento do Fundo de Marinha Mercante (FMM) - fundo de natureza contábil destinado a prover recursos para a renovação, ampliação e recuperação da frota mercante nacional,

---

2 Alerta-se que embora seja também relevante analisar o AFRMM à luz de tratados internacionais, a exemplo do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), especialmente no que se refere a seu Artigo III (conhecido como “Cláusula do Tratamento Nacional”), isso extrapolaria o objeto traçado para o presente estudo, restrito a aspectos nacionais. Analisam o tratamento nacional: BOSSCHE, Peter Van den. *The Law and Policy of the World Trade Organization – Texts, cases and materials*. New York: Cambridge University, 2005, p. 332-338; JACKSON, John Howard. *The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations*. 2. ed. Cambridge: MIT, 1997, p. 213-228; MAVROIDIS, Petros C.; GROSSMAN, Gene M.; HORN, Henrik. *National Treatment*. In: HORN, Henrik; MAVROIDIS, Petros C. *Legal and Economic Principles of World Trade Law*. New York: Cambridge University, 2013, p. 205-362; BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2013, p. 72-77; e TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras/LEX, 2017, p. 94-95.

e para assegurar a continuidade e regularidade de produção à indústria de construção naval no País - o AFRMM, um “[...] *adicional ao frete cobrado pelo armador, de qualquer embarcação que opere em porto nacional, de acordo com o conhecimento de embarque e o manifesto de carga, pelo transporte de qualquer carga*”, tanto na saída de porto nacional, na navegação de cabotagem e interior, quanto na entrada em porto nacional, na navegação de longo curso, ambos com alíquota de 20%.

A legislação que rege o AFRMM foi consolidada, posteriormente, pelo Decreto-lei 1.801/1980, que manteve as hipóteses de incidência, aumentando a alíquota para 50% no caso de entrada em porto nacional, na navegação de longo curso.

Houve duas novidades relevantes no Decreto-lei 1.801/1980: a primeira foi a definição alargada de “frete”, presente no § 3º do artigo 3º (como “[...] *a remuneração do transporte mercante porto a porto, incluídas as despesas portuárias com a manipulação de carga constantes do conhecimento de embarque, anteriores e posteriores a esse transporte, bem como outras despesas de qualquer natureza que constituam parcelas adicionais acessórias*”), e a segunda foi a possibilidade de revisão periódica, pela Superintendência Nacional da Marinha Mercante (SUNAMAM), dos percentuais de alíquotas (arts. 6º e 7º), para ajustar a participação do armador nacional, de acordo com as variações da rentabilidade da frota nacional. Por força do Decreto-lei 2.035/1983, o FMM passou a ser administrado pelo Ministério dos Transportes, órgão no qual foi integrada a estrutura da SUNAMAM.

O Decreto-lei 2.404/1987 foi o último comando de ordem legal anterior à CF/1988 a disciplinar de forma ampla o AFRMM, mantendo a definição alargada de frete (art. 4º), com três faixas de alíquotas: 50% na navegação de longo curso; 20%, na navegação de cabotagem; e 10%, na navegação fluvial e lacustre. De tal norma, ainda “sobrevivem” hoje apenas dois artigos: o artigo 1º, com o *caput* em sua redação original (“*O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM - destina-se a atender aos encargos da intervenção da União nas atividades de navegação mercante [...]*”) e o parágrafo único, na redação dada pelo Decreto-lei 2.414/1988 (“*A intervenção de que trata este artigo consiste no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras*”), e o artigo 7º, que estabelece que não se aplicam ao AFRMM as disposições do Decreto-lei 1.755/1979 (que estabelece que todas as receitas da União serão arrecadadas na forma estabelecida pelo Ministério da Fazenda, devendo o seu produto ser obrigatoriamente recolhido à conta do Tesouro Nacional). Todos os demais dispositivos do Decreto-lei 2.404/1987 foram revogados expressamente pela Lei 10.893/2004.

Mas, antes dessa revogação, o Decreto-lei 2.404/1987 chegou a ser substancialmente alterado (em 14 artigos), já sob a égide da CF/1988, pela Lei 10.206/2001, resultante da conversão da Medida Provisória 2.084-72/2001, que alterou as alíquotas (para 25%, na navegação de longo curso; 10%, na navegação de cabotagem;

e 40%, na navegação fluvial e lacustre (nesta, com incidência restrita a cargas de graneis líquidos, transportadas no âmbito das regiões Norte e Nordeste).

A Lei 10.893/2004, que, com algumas alterações, rege atualmente o AFRMM, teve origem na Medida Provisória 177/2004. Entre as alterações relevantes, podemos destacar a que atribuiu competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a administração das atividades relativas a cobrança, fiscalização, arrecadação, restituição e concessão de incentivos do AFRMM (Lei 12.788/2013). A disciplina a cargo da RFB figura ainda no Decreto 8.257/2014, e na Instrução Normativa RFB 1.471/2014.

E a evolução legislativa sobre o tema não parece ter descanso. Recentemente, a Lei 14.301/2022 (que tratou do “Programa de Estímulo ao Transporte por Cabotagem” - conhecido como “BR do Mar”) alterou os artigos 4º, 6º, 17, 19, 20, 26, 29 e 37 da Lei 10.893/2004, e algumas dessas alterações (inclusive no que se refere a alíquotas)<sup>3</sup> foram vetadas pela Presidência da República, com veto ainda não apreciado pelo Congresso Nacional.

### 3 Regra-matriz de Incidência Tributária (RMIT) do AFRMM

#### 3.1 Considerações iniciais sobre a tributação do comércio exterior e a RMIT

As mais primitivas formas de organização social já relatavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos, como, por exemplo, os dízimos. Com o tempo, a tributação foi evoluindo (tanto em relação às pessoas que eram obrigadas a pagar tributos - antes não exigidos de cidadãos livres, mas de escravos e estrangeiros - quanto à proteção do cidadão em relação ao Estado, para que a tributação não se revelasse arbitrária).<sup>4</sup>

Desde a antiguidade, os estados (cidades, reinos, impérios, nações *etc.*) regulam a entrada e a saída de mercadorias do seu território através das aduanas, cobrando tarifas ou proibindo (absoluta ou relativamente) a importação ou a exportação de mercadorias.<sup>5</sup>

Com a formação do estado moderno e o desenvolvimento do comércio entre os países, aumentou a intervenção estatal no comércio internacional e os governos passaram a limitar importações e a fomentar exportações a fim de melhorar a

3 A Lei 14.301/2022 deriva do Projeto de Lei (PL) 4.199/2020, de iniciativa do Poder Executivo. Nos 48 parágrafos que compõem a Exposição de Motivos (EM) 16/2020 - MINFRA/MF, de 10/08/2020, que acompanha o PL 4.199/2020, não havia menção a alterações de alíquotas do AFRMM, que, diga-se, sequer constavam do PL original (*Exposição de Motivos 16/2020 - MINFRA/MF / PL 4.199/2020*). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260433>. Acesso em 28 fev.2022).

4 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 27.

5 BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al derecho aduanero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 125.

economia interna, sendo um dos instrumentos de intervenção do Estado no comércio exterior exatamente a criação de tributos incidentes na importação e na exportação.

Tributo é a contribuição compulsória que o Estado exige dos indivíduos com o objetivo de financiar as atividades públicas. Portanto, os indivíduos têm um dever jurídico de pagar o tributo. Fatos econômicos devem ser tributados, em razão da igualdade e da solidariedade que norteiam o direito tributário, pois revelam capacidade contributiva. Mas devem ser tributados segundo os limites constitucionais e legais. O fato econômico, assim, para ser tributado, deve constituir uma materialidade prevista nas regras de competência da Constituição.

Para que o Estado possa garantir a propriedade dos indivíduos, ele deve instituir um sistema legal e, para garanti-lo, deverá gastar com políticas públicas, razão pela qual deverá cobrar tributos. Portanto, as liberdades e o direito à propriedade dependem da tributação para existir (*property rights depend on a state that is willing to tax and spend*).<sup>6</sup>

Nesse contexto, realizada a hipótese de incidência pelo sujeito passivo, surge a relação jurídico-tributária e a obrigação de pagar o tributo. A relação jurídico-tributária pode ser analisada por meio da regra-matriz de incidência tributária, instrumento eficaz para a visualização do fenômeno da incidência, em todas as suas características.

Adotamos, como exposto, o modelo de RMIT desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, no qual se descreve analiticamente a relação jurídica tributária, com identificação de seu antecedente e de seu conseqüente, e dos critérios que compõem cada um deles (critérios material, espacial e temporal, no antecedente; e critérios pessoal e quantitativo no conseqüente).<sup>7</sup>

A hipótese de incidência tributária será o fato abstratamente previsto na lei como gerador da obrigação tributária. Sua função na composição da RMIT é de antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Na hipótese da norma - também chamada de descritor, antecedente ou suposto - haverá a descrição hipotética de um evento portador de expressão econômica. No critério material haverá a descrição hipotética de um comportamento humano futuro (essa a razão pela qual o verbo que forma o núcleo do critério material deve estar no tempo futuro ou, se redigido em tempo presente, seja relativo a ações futuras). Este comportamento humano será limitado por coordenadas de espaço, presentes no critério espacial, e de tempo, identificadas no critério temporal.<sup>8</sup>

O conseqüente normativo - também denominado de prescritor - prescreve os efeitos irradiados, caso aconteça o fato abstratamente descrito na hipótese. O prescritor será formado pelos critérios pessoal (com identificação dos sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (com a delimitação da base de cálculo e da alíquota do tributo).<sup>9</sup>

6 HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. NY: W.W. Norton & Cia, 1999, p. 61.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 259-335.

8 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 266-274.

9 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 289-294.

O sujeito passivo será contribuinte quando possuir vínculo com o fato jurídico tributário e responsável quando, sendo terceira pessoa na relação tributária, a lei o eleger como o sujeito passivo da relação tributária. E o critério quantitativo mostra como será calculado o tributo: a base de cálculo é a grandeza abstratamente considerada sobre a qual será aplicada a alíquota, em operação da qual resultará o valor devido à título de tributo.<sup>10</sup>

Exposto o ferramental a ser utilizado, passemos a construir a regra-matriz de incidência do AFRMM, já registrando estudos pioneiros fundados na RMIT aplicada ao mesmo tributo, efetuados por André Parmo Folloni, Rosaldo Trevisan e Liziane Angelotti Meira, ainda que com legislação diversa, em parte já superada.<sup>11</sup>

### 3.2 Hipótese de Incidência

Diante da ausência de elementos suficientes na CF/1988, é necessário buscar na norma legal de regência a hipótese de incidência do AFRMM. O *caput* do artigo 4º da Lei 10.893/2004 estabelece: “O fato gerador do AFRMM é o **início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro**” (grifo nosso). E o *caput* do artigo 5º, por seu turno, dispõe: “O AFRMM incide sobre o frete, que é a remuneração do **transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro**” (grifo nosso).

Com base nestes artigos, André Parmo Folloni entende que o critério material da hipótese de incidência é contratar transporte aquaviário a título oneroso; o critério temporal é o início da operação de descarregamento; e o critério espacial é o porto.<sup>12</sup>

Liziane Angelotti Meira sustenta que o fato gerador não seria contratar o transporte, mas transportar em si (que seria o verbo), sendo que o complemento seria “carga de qualquer natureza”, o que revelaria materialidade já prevista como imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, I, “b” da CF/1988), não constituindo isso um problema, visto que não há vedação constitucional à bitributação entre imposto e contribuições.<sup>13</sup>

Com fundamento nos mesmos dispositivos legais mencionados, não há dúvida de que o **critério temporal** da hipótese de incidência é o “[...] *início efetivo da operação de*

10 VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios Constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 618.

11 Respectivamente: FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 154-158; TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado, PUC/PR, 2008, p. 162-166; e MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 470-478.

12 FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 155-156. Basicamente no mesmo sentido: TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado, PUC/PR, 2008, p. 164-165, destacando que se trata de porto brasileiro alfandegado.

13 MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 471-473.



*descarregamento da embarcação*” e de que o **critério espacial** é o “[...] *porto brasileiro*”. Contudo, cabe destacar que o **critério material** extrapola a simples contratação. Por mais que exista um contrato oneroso de transporte aquaviário (cuja remuneração é o frete), o AFRMM jamais será devido se a mercadoria não for efetivamente transportada e se não chegar a seu destino e for descarregada. Portanto, o critério material da hipótese de incidência não se resume à contratação do transporte aquaviário, mas ao efetivo transporte aquaviário da carga até um porto brasileiro.

Repare-se, entretanto, que a norma de incidência não exige que o transporte revele uma operação de importação. Como bem assinala Liziane Angelotti Meira, o AFRMM não incide apenas no transporte aquaviário de carga estrangeira ou de procedência estrangeira, ou seja, na importação, mas também em transporte aquaviário interno.<sup>14</sup>

Daí a distinção, na Lei 10.893/2004 (arts. 2º e 6º), entre a incidência na navegação de longo curso (“aquela realizada entre portos brasileiros e portos estrangeiros”) e a incidência nas navegações de cabotagem (a “realizada entre portos brasileiros, utilizando exclusivamente a via marítima ou a via marítima e as interiores”) e fluvial/lacustre (“entre portos brasileiros, utilizando exclusivamente as vias interiores”).

A mesma Lei 10.893/2004 traz ainda hipóteses expressas de não incidência, e uma delas se refere justamente ao frete relativo ao “[...] **transporte de mercadoria submetida à pena de perdimento**” (art. 4º, § 1º, na redação dada pela Lei 14.301/2022 - grifo nosso).

### 3.3 Consequente normativo

Como exposto, o consequente normativo abrange tanto o critério pessoal, tratando da sujeição ativa e passiva, quanto o critério quantitativo, envolvendo a determinação da base de cálculo e da alíquota.

O **sujeito ativo** é, perceptivelmente, a União. O AFRMM tinha a peculiaridade de ser um tributo que não era administrado e cobrado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda (hoje, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, do Ministério da Economia), mas pelo Ministério dos Transportes (hoje Ministério do Infraestrutura). Mas, com as alterações trazidas pelas Leis 12.599/2012 e 12.788/2013, a administração das atividades relativas à cobrança, fiscalização, arrecadação, restituição e ressarcimento do AFRMM passou a ser de responsabilidade da RFB. Na Exposição de Motivos que acompanha a Medida Provisória 545/2011, posteriormente convertida na Lei 12.599/2012, são esclarecidas as vantagens da atribuição de competência à RFB:<sup>15</sup>

14 MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 473.

15 *Exposição de Motivos 137/2011 - MF/MT/MINC/MCTI/MDIC*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Mpv/545.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Mpv/545.htm#art1). Acesso em 28 fev.2022. Destaque-se, ainda, a leve distinção entre o texto que estava na Lei 12.599/2012 (atribuindo à RFB competência para

- a) a melhoria de gastos com pessoal, haja vista que as atividades serão concentradas em um só órgão;
- b) a visão sistêmica da Secretaria da Receita Federal do Brasil como gestora da arrecadação dos tributos federais;
- c) a fiscalização integrada dos recolhimentos de tributos; e
- d) a redução do tempo bruto do despacho aduaneiro, em função da concentração das atribuições no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, responsável pela administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

O **sujeito passivo** na qualidade de **contribuinte** é o consignatário constante do conhecimento de carga (denominação utilizada no Regulamento Aduaneiro - Decreto 6.759/2009 para o conhecimento de embarque, ou conhecimento de transporte), como resta expresso no *caput* do artigo 10 da Lei 10.893/2004. E, caso não haja obrigação de emissão de conhecimento de carga, o contribuinte será o proprietário da carga transportada (art. 10, § 2º). O mesmo artigo 10 da Lei da Lei 10.893/2004, em seu § 2º, estabeleceu como **responsável solidário**, no caso de obrigatoriedade de emissão do conhecimento de carga, o proprietário da carga transportada.

A **base de cálculo** do AFRMM está também expressa na Lei 10.893/2004: o frete (como sugere o próprio nome do tributo: adicional ao frete [...]), assim entendida a remuneração do transporte aquaviário, comprovada pelo conhecimento de carga (arts. 5º e 6º). No entanto, o § 1º do artigo 5º da Lei 10.893/2004 estabelece definição ampla para “remuneração do transporte aquaviário”, que abrange a “[...] remuneração para o transporte da carga porto a porto, incluídas todas as despesas portuárias com a manipulação de carga, constantes do conhecimento de embarque ou da declaração de que trata o § 2º [...]” (declaração efetuada no caso de não obrigatoriedade de emissão de conhecimento de carga), “[...] anteriores e posteriores a esse transporte, e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes”.

Um dos aspectos mais suscetíveis a alterações no AFRMM é o referente a alíquotas. Como narrado no item referente à evolução histórica do tributo, a cada alteração na norma os montantes das alíquotas eram modificados.

Desde a Lei 10.206/2001, uma das normas legais sobre o AFRMM que antecede a Lei 10.893/2004, as **alíquotas** são de: 25% na navegação de longo curso, 10% na navegação de cabotagem e 40% na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de granéis líquidos nas regiões Norte e Nordeste.

Cabe destacar, contudo, que o art. 17 da Lei 9.432/1997 estabeleceu que por um prazo de 10 anos a partir de 09/01/1997, não incidiria o AFRMM sobre as mercadorias administração das atividades relativas a cobrança, fiscalização, arrecadação, rateio, restituição e concessão de incentivos do AFRMM” (texto revogado pela Lei 14.301/2022 - grifo nosso) e aquele hoje vigente, presente na Lei 12.788/2013 (sem a palavra “rateio”).

cuja origem ou cujo destino final seja porto localizado na Região Norte ou Nordeste do País, e que este prazo foi sucessivamente prorrogado (para 2012, 2017, 2019 e 2022, nas navegações de cabotagem, interior fluvial e lacustre). A Lei 14.301/2022 traz nova prorrogação, até 08/01/2027, “[...] *nas navegações de cabotagem, interior fluvial e lacustre, desde que a origem ou destino seja porto localizado na Região Norte ou Nordeste do País*”.

A Lei 14.301/2022, recorde-se, deriva do Projeto de Lei (PL) 4.199/2020, de iniciativa do Poder Executivo, que não propunha alteração das alíquotas do AFRMM, no texto original. Mas, após o trâmite legislativo, figuraram, no texto da lei novidades sobre as alíquotas. Os patamares que constaram na nova redação dada ao *caput* do art. 6º da Lei 10.893/2004 (8% na navegação de longo curso, na navegação de cabotagem e na navegação fluvial e lacustre, por ocasião do transporte de granéis sólidos e outras cargas nas Regiões Norte e Nordeste; e 40% na navegação fluvial e lacustre, por ocasião do transporte de granéis líquidos nas Regiões Norte e Nordeste) foram objeto de veto presidencial, por acarretarem “renúncia de receitas sem a apresentação da estimativa do impacto orçamentário e financeiro e das medidas compensatórias” (veto ainda não analisado pelo Parlamento no momento da redação deste texto).

Não houve, no entanto, veto presidencial ao § 4º, adicionado ao art. 6º da Lei 10.893/2004 pela Lei 14.301/2022: “*O Poder Executivo poderá estabelecer descontos nas alíquotas de que trata o caput deste artigo, desde que não diferenciados de acordo com o tipo de carga e com os tipos de navegação, levando em consideração apenas o fluxo de caixa do FMM*”. Passa, portanto, a existir a possibilidade de redução não discriminatória de alíquotas, pelo Poder Executivo, obedecidos os critérios da lei.

### **3.4 Considerações sobre o pagamento e a destinação do AFRMM**

À margem do debate a respeito da RMIT, cabe noticiar a evolução do mecanismo de cobrança do AFRMM, com utilização de ferramenta informatizada (o “Sistema de Controle de Arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - MERCANTE”), mantida por taxa específica (a “Taxa de Utilização do MERCANTE”, prevista no artigo 37 da Lei 10.893/2004).

Apurada a falta de pagamento pela fiscalização da RFB, o lançamento de ofício será efetuado e apreciado pelas instâncias julgadoras competentes, no rito estabelecido pelo Decreto 70.235/1972 (conforme art. 3º, § 2º da Lei 10.893/2004), aplicando-se ao AFRMM os juros de mora e as multas, de ofício e de mora, previstos na Lei 9.430/1996.

A destinação dos recursos arrecadados com o AFRMM não é comum, ao Tesouro Nacional, mas específica, na forma do artigo 17 da Lei 10.893/2004, que minucia os percentuais e a forma de rateio, na repartição dos montantes arrecadados, entre (i) um Fundo da Marinha Mercante (FMM); (ii) a empresa brasileira de navegação, operando

embarcação própria, afretada com registro brasileiro, ou afretada por tempo, de subsidiária integral da empresa brasileira de navegação; e (iii) uma conta especial.

E, para garantir a transparência das informações e da aplicação dos recursos arrecadados com o AFRMM, o artigo 3º, § 5º e o artigo 24 da Lei 10.893/2004, na redação dada pela Lei 13.482/2017, estabeleceram a obrigatoriedade de divulgação trimestral, por meio da imprensa oficial e da internet, da arrecadação do AFRMM, e do quantitativo e da destinação dos valores arrecadados ao FMM. Na Lei 14.301/2022 a obrigatoriedade foi endossada e estendida a valores destinados a programas e projetos de pesquisa científica e desenvolvimento tecnológico e ao ensino profissional marítimo (art. 17, § 8º).<sup>16</sup>

#### 4 O AFRMM e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Historicamente, o Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou o entendimento de que o AFRMM, na vigência da Emenda Constitucional 1/1969, seria uma “contribuição parafiscal”, assentando esse entendimento na Súmula 553: “*O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, de intervenção no domínio econômico, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra “d”, inciso III, do art. 19, da Constituição Federal*”.

O entendimento externado na Súmula STF 553 encontra acolhida em diversos precedentes, de ambas as turmas e do Pleno do STF:<sup>17</sup>

ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE. II. NÃO CONSTITUI TAXA, NEM IMPOSTO, COM DESTINAÇÃO ESPECIAL. É ELE UMA CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL, TENDO EM VISTA A INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, NOS TERMOS DO ART. 21, § 2º, i, C.C. O ART. 163 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO (EMENDA N. 1/69) E DECORRE DA LEI N. 3.381/58 E DECRETOS-LEIS NS. 362/68, 432 E 799/69. III. LEGAL, POIS, A EXIGÊNCIA DESTA CONTRIBUIÇÃO, A QUAL, PORQUE NÃO CONSTITUI IMPOSTO, PODE SER COBRADA

16 Os relatórios trimestrais referentes ao AFRMM estão disponíveis em: <https://www.gov.br/infraestrutura/pt-br/assuntos/incentivos/incentivos-fiscais/adicional-ao-frete-para-a-renovacao-da-marinha-mercante-afrmm>. Acesso em: 28 fev.2022. O último relatório, referente ao 4º trimestre de 2021, denota que, de 2020 para 2021, houve um crescimento de 139,9% na arrecadação do AFRMM (de R\$ 5.634,3 milhões para R\$ 13.514,4 milhões), considerando a arrecadação bruta, e de 151%, se tomados os valores líquidos, descontado o ressarcimento a empresas de navegação (art. 52-A da Lei 10.893/2004).

17 Igual entendimento foi aplicado pelo STF nos RE 81.529 (DJ 19/09/75), 80.023 (DJ 18/02/75), 78.646 (DJ 17/06/74), 78.128 (DJ 07/06/74) e 77.691 (DJ 08/03/74).

MESMO DAQUELES QUE GOZAM DA IMUNIDADE A QUE SE REFERE O ART. 19, III D, DA CARTA CITADA, ONDE SE INCLUI A RECORRIDA. [...] (RE 75.972, Rel. Min Rel. Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, julgado em 10/10/1973, DJ 15-05-1974) (grifo nosso)

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, REEXAMINANDO O TEMA, EM COMPOSIÇÃO PLENARIA E A UNANIMIDADE, FIXOU-SE EM QUE O **ADICIONAL AO FRETE PARA A RENOVAÇÃO DE MARINHA MERCANTE, COMO CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL ESPECIFICA** (INCISO I DO PARAGRAFO 2 DO ART. 21 DA EC 1/69) E UMA NOVA ESPÉCIE DO GENERO TRIBUTO, [...] (RE 87.206 EDv. Relator(a) Min. CORDEIRO GUERRA, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1979, DJ 24-08-1979) (grifo nosso)

ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE. - AO JULGAR O RE 75.972, FIRMOU O PLENÁRIO DESTA CORTE JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE O AFRMM ERA, EM FACE DO DISPOSTO NO INCISO I DO PARAGRAFO 2 DO ARTIGO 21 DA EMENDA CONSTITUCIONAL N 1/69, **UMA NOVA ESPÉCIE DO GENERO TRIBUTO (CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL ESPECÍFICA, DESTINADA A INCREMENTAR O DESENVOLVIMENTO DA INICIATIVA PRIVADA)**. [...] (RE 91.584, Relator Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 02/10/1979, DJ 07-12-1979) (grifo nosso)

ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE (AFRMM). [...] JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE CONSTITUIR O **AFRMM UMA NOVA ESPÉCIE DO GENERO TRIBUTO**, EM FACE DO ART-21, PAR-2., INCISO I, DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.1, DE 1969. [...] (RE 94.553, Relator Min. NÉRI DA SILVEIRA, Primeira Turma, julgado em 13/04/1982, DJ 02-12-1983).

Cabe destacar o voto do Relator, Min. Carlos Thompson Flores, no citado RE 75.972: “Não constitui taxa, nem imposto, com destinação especial. É ele uma contribuição parafiscal, tendo em vista a intervenção no domínio econômico [...]”. Ainda no RE 75.972, é também importante o voto do Min. Aliomar Baleeiro: “A contribuição especial, a meu ver, está sujeita às limitações constitucionais da legalidade, anualidade, competência específica, imunidades expressas, enfim aos princípios da C.F. e do C.T.N., sobre os tributos em geral”. Além disso, no RE 75.972, esclareceu em seu voto o Min. Djaci Falcão:

É que ao tempo dos fatos se encontrava em vigor a E.C. n. 1, de 1969, que inovou o sistema tributário da Carta Política de 1967, instituindo além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, contribuições destinadas ao custeio de serviços e encargos, por força da faculdade de intervenção no domínio econômico [...]. Na espécie, a intervenção opera-se com o objetivo de melhor organizar serviços de interesse nacional.

Assim, durante a vigência da Emenda Constitucional 1/1969, o STF decidiu não só que o AFRMM era um tributo, mas que se enquadrava como uma contribuição “parafiscal”.

Geraldo Ataliba explica, após criticar o uso da expressão “parafiscal”, que:

[...] são tributos parafiscais aqueles criados (evidentemente por lei) para certas pessoas diversas do estado e arrecadados por elas próprias. Estas pessoas podem ser públicas autárquicas - meramente administrativas, com as designa, com rigor, Ruy Cirne Lima - ou mesmo privadas, desde que com finalidades de utilidade pública. São tributos parafiscais as taxas de pedágio das autarquias ou entidades rodoviárias, a taxa de esgoto das autarquias ou empresas estatais que prestem tais serviços, as taxas cobradas pelas autarquias, os tributos destinados ao INSS, ao SESC, ao SENAC, ao SENAI, ao SESI, ao INCRA, à OAB, ao CREA *etc.*<sup>18</sup>

Segundo Vittorio Cassone, “[...] no Brasil, embora o termo parafiscalidade tenha sido utilizado para indicar todo tipo de contribuição social, geralmente são assim identificadas as contribuições arroladas no art. 149.”<sup>19</sup>

Quanto a tratar-se o AFRMM como uma contribuição parafiscal, tal informação tem como objetivo revelar que a disponibilidade dos recursos arrecadados para a realização dos objetivos legalmente estabelecidos não está a cargo de quem detém a competência tributária<sup>20</sup> (cenário que, como vimos, foi alterado pelas Leis 12.599/2012 e 12.788/2013).

Depois de 1.988, o STF chegou a analisar se o AFRMM seria, à luz da nova Carta Constitucional, imposto ou Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), tendo em vista que, se fosse imposto, teria a mesma materialidade do ICMS, podendo caracterizar bitributação. E, sendo CIDE, deveria ser analisado à luz do art.

18 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., 2006, p. 189.

19 CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 75.

20 TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado, PUC/PR, 2008, p. 164.

36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (“Art. 36. *Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos*”). Na ocasião, o STF decidiu que o AFRMM é uma CIDE, e é constitucional, mesmo com a extinção do Fundo da Marinha Mercante:

O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, § 2º, IX, da Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT. (RE 165.939, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 24-5-1995, Plenário, DJ de 30-6-1995)<sup>21</sup>

E, no RE 186.862 o STF entendeu que o AFRMM, sendo uma CIDE, estava a salvo da proibição constitucional de duplicidade da base de cálculo entre taxas e impostos (art. 145, § 2º da CF/1988):

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONOMICO E DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAL E ECONÔMICA - BASE DE CÁLCULO DE IMPOSTO - ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. As contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal estão a salvo da proibição de duplicidade da base de cálculo consideradas taxas e outros tributos, observadas exceções constitucionais - inteligência dos artigos 145, par.2., 149, 154, inciso I, 155, inciso II e par. 3., todos da Carta Política da República. Precedente: recurso extraordinário n. 177.137-2/RS, relatado perante o Pleno pelo Ministro Carlos Velloso, em 24 de maio de 1994. (RE 186.862, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 26/09/1995, DJ 17-11-1995)

Não foi, assim, detectada inconstitucionalidade na base de cálculo do AFRMM, em face da CF/1988, em entendimento que foi confirmado em julgados da Primeira Turma do STF:

Adicional ao Frete para a renovação da marinha mercante - AFRMM. O Plenário desta Corte, ao julgar os RREE 165.939 e 177.137, concluiu pela compatibilidade do adicional ao frete para a renovação da marinha mercante - AFRMM, disciplinado pelo Decreto-Lei 2.404/87, com as disposições da atual Constituição.

21 No mesmo sentido os RE 177.137, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 24/05/1995, DJ 18-04-1997.

Recurso extraordinário não conhecido. (RE 197.484, Relator Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 27/02/1996, DJ 03-05-1996)<sup>22</sup>

Assentou, portanto, o STF, o entendimento de que o AFRMM foi recepcionado pela CF/1988 como uma CIDE e, sendo assim, seria válido perante a nova ordem jurídica constitucional.

Percebe-se, assim, que a posição do STF antes de 1988 sempre foi a de que o AFRMM era uma contribuição parafiscal e, com o advento da CF/1988, teria sido recepcionado como uma CIDE pela nova ordem constitucional.

Além desses temas, o STF analisou, ainda em relação ao AFRMM, a necessidade de edição de lei complementar para exigência, concluindo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ADICIONAL DO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. CONSTITUCIONALIDADE. O Plenário desta Corte reiterou o entendimento de que o Adicional do Frete para Renovação da Marinha Mercante, contribuição parafiscal, e da competência federal, sendo desnecessária a edição de lei complementar para sua exigibilidade. [...] (RE 173.065 AgR, Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 30/05/1995, DJ 15-09-1995).<sup>23</sup>

Em complemento ao entendimento do STF, Liziane Angelotti Meira explica que, como se trata de um tributo anterior à Constituição de 1988, não se aplicaria a exigência, prevista no art. 146, III da CF, de definição por lei complementar; ou melhor, a definição constante do art. 1º do Decreto-lei 2.404/1987, teria sido recepcionada com hierarquia de lei complementar.<sup>24</sup>

## 5 Natureza Jurídica Do AFRMM

Apesar do exposto no tópico anterior, em relação ao entendimento do STF sobre a natureza de contribuição do AFRMM, antes e depois da CF/1988, enquadrando-a como uma CIDE, há quem identifique o AFRMM como um imposto, pelo cotejo entre hipótese de incidência e base de cálculo.<sup>25</sup>

22 No mesmo sentido os RE 198.903 AgR, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 30/06/2004, DJ 27-08-2004.

23 O entendimento foi reiterado para as CIDE, em geral, no RE 492.353, AgR, Relator Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 22/02/2011, DJe-048 DIVULG 14-03-2011).

24 MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 470.

25 Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel A. Machado. *Direito tributário*



Liziane Angelotti Meira, como expusemos, aduz que o Decreto-lei 2.404/1987 foi recepcionado pela CF/1988 como lei complementar, tendo em vista que o art. 149, *caput* e o art. 146, III da Constituição exigem lei complementar, e que, por isso, todo o Decreto-lei 2.404/1987 teria sido revogado com exceção do art. 1º, que instituiu o AFRMM.<sup>26</sup>

Para a classificação dos tributos, podemos adotar, basicamente, três critérios: vinculação ou não a uma atuação estatal; destinação legal do produto da arrecadação; e restituibilidade. Esses critérios podem ser ainda classificados em intrínsecos à hipótese de incidência (vinculação) ou extrínsecos (destinação e restituibilidade).<sup>27</sup>

Adotando-se referida classificação, chegamos a 5 espécies tributárias distintas, que é a corrente adotada pelo STF (*v.g.*, nos RE 138.284 e 146.733): impostos (não vinculados), taxas (vinculadas diretamente), contribuições de melhoria (vinculadas indiretamente), empréstimos compulsórios (restituíveis) e contribuições (produto da arrecadação destinado pela lei a determinada atuação).

O art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN) prevê três espécies tributárias distintas: impostos, taxas e contribuições de melhoria. De igual modo, o art. 145 da CF/1988 traz essas três espécies de tributos. Mas, além dessas, a Constituição traz o empréstimo compulsório, em seu art. 148, e as contribuições, em seu art. 149. Sendo assim, a doutrina não é uníssona em relação à quantidade de espécies tributárias existentes no Brasil. Em uma classificação bipartida, existem duas espécies (tributos vinculados e não vinculados quanto à destinação das receitas). Na classificação tripartida, inspirada na codificação tributária, existem três: imposto, taxa e contribuição de melhoria. Já a classificação quadripartida divide os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. E, por fim, a classificação quinquipartida, aqui adotada, reconhece a existência de cinco espécies tributárias no país: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e outras contribuições.

A adoção da classificação em cinco espécies reflete, grosso modo, o posicionamento atual do STF (ainda que o STF agrupe as duas contribuições, desmembrando-as em subcategorias - de melhoria, sociais e especiais):

---

*atual: pareceres.* Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 147, como destaca André Parmo Folloni, que ventila a possibilidade, caso a hipótese de incidência fosse entendida como “prestar serviços de transporte aquaviário”, hipótese essa que abandona, em favor de “contratar transporte aquaviário a título oneroso”, como aqui exposto (FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 158).

26 MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 470.

27 SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 613.

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, “nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento” (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário. Direito e prática tributária*, Padova, Cedam, v. L, 1979). **As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são** a) os **impostos** (CF, art. 145, I; arts. 153, 154, 155 e 156), b) as **taxas** (CF, art. 145, II), c) as **contribuições**, que são c.1) **de melhoria** (CF, art. 145, III), c.2) **sociais** (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195; CF, 195, § 4º) e c.2.2) **salário educação** (CF, art. 212, § 5º) e c.3) **especiais**: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os **empréstimos compulsórios** (CF, art. 148) (STF, ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, DJ 5-3-1993) (grifo nosso)

A destinação do produto da arrecadação tributária é relevante para a classificação jurídica dos tributos, já que a afetação do produto da arrecadação a determinado objetivo (*v.g.*, atuação da União na área social) é o que permite a diferenciação das contribuições (sociais e especiais) das demais espécies tributárias. Apesar de o artigo 4º, II, do CTN refutar a “*destinação legal do produto da sua arrecadação*” para determinar a natureza jurídica do tributo, até mesmo porque o CTN só prevê três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria), o art. 167, IV da CF/1988 diferencia os impostos das contribuições pela destinação do produto da arrecadação, ao vedar vinculação, no caso dos impostos, mas permitir, no caso das contribuições.

Aliomar Baleeiro explica que, para o ente federado, constitucionalmente competente, instituir validamente um tributo, ele deverá editar lei (princípio da legalidade) com a hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos. A Constituição, como um dos pilares da ordem nacional, prevê a federação. E a discriminação da competência tributária é manifestação do federalismo, já que é a

descentralização do poder de instituir e regular tributos. A competência tributária constitucional no Brasil é rígida, repelindo, assim, a bitributação, bem como evitando a promiscuidade entre tributos distintos. Assim, o fato gerador e a base de cálculo são conceitos constitucionais, utilizados para definir a natureza jurídica do tributo e bem realizar os desígnios constitucionais em relação à competência tributária. Os tributos têm conceitos exaustivos, advindos da lei, claramente identificáveis. Exemplificativamente, ou se está em presença de uma taxa, ou de um preço; ou de imposto sobre serviços ou sobre operação de circulação de mercadoria. E é a Constituição que traz as balizas do fato gerador e da base de cálculo, os elementos identificadores da natureza do tributo, através da rigidez da discriminação constitucional das competências tributárias.<sup>28</sup>

Como expusemos no tópico anterior, o STF reiteradamente decidiu que o AFRMM seria uma contribuição, mais especificamente uma CIDE (na CF/1988), o que é endossado no texto da Exposição de Motivos que acompanha a Medida Provisória 177/2004, que foi convertida na Lei 10.893/2004, que rege atualmente o AFRMM.<sup>29</sup>

José Eduardo Soares de Melo salienta que o AFRMM é um encargo de estranha denominação e imprecisão normativa, notadamente pelo fato de ter ingressado no ordenamento jurídico sob a égide da Constituição anterior.<sup>30</sup>

De fato, como percebemos na análise da evolução histórica do AFRMM, o legislador, intencionalmente ou não, optou por não identificar precisamente a espécie tributária na denominação (à exceção da “Taxa de Renovação da Marinha Mercante” prevista na Lei 3.381/1958). Mas, ainda que decidisse batizar a espécie tributária com um dos nomes expressos nas classificações possíveis, aqui discutidas, esse nome seria pouco relevante diante da disposição clara do CTN (art. 4º, I), no sentido de que na determinação da natureza jurídica do tributo são irrelevantes “[...] a denominação e demais características formais adotadas pela lei”.

E, ao contrário do que ocorre com o inciso II do mesmo art. 4º do CTN (irrelevância da destinação legal do produto da arrecadação), que aqui já manifestamos ter sido mitigado por disposição constitucional superveniente, o inciso I é plenamente eficaz para sanar as recorrentes atecnias do legislador na denominação empregada para a exação.

Portanto, na linha adotada, de que a destinação legal do produto da arrecadação é relevante na classificação das espécies tributárias identificadas na CF/1988,<sup>31</sup> não

28 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 168-194, *passim*.

29 *Exposição de Motivos 9/2004 - MF/MT/MDIC*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/Exm/EMI-9-MT-MF-MDIC-CCV-04.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EMI-9-MT-MF-MDIC-CCV-04.htm). Acesso em 28 fev.2022.

30 MELO, José Eduardo Soares de. *Importação e Exportação no Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2014, p. 318.

31 No mesmo sentido de: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. *Direito Tributário e Direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. *In*:

se acorda com o posicionamento de que o AFRMM possa ser um imposto, visto que o produto de sua arrecadação é vinculado.<sup>32</sup> Tampouco seria o AFRMM uma taxa, diante da ausência de identificação de “[...] *exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição*” (na dicção do art. 77 do CTN).

José Eduardo Soares de Melo afirma que, à luz da CF/1988, o AFRMM “[...] apresenta notas genéricas de imposto (exação não vinculada à atividade estatal), revelando a mesma fisionomia do ICMS (art. 155, II), por considerar como fato gerador a prestação de serviço de transporte de carga, e como base de cálculo o preço desse serviço”, mas reconhece que o STF dirimiu a controvérsia no sentido de que o AFRMM possui validade jurídico-constitucional, tendo sido recepcionado como CIDE, coexistindo com o ICMS relativamente a serviços de transporte de bens oriundos de outros países.<sup>33</sup>

As decisões do STF sobre o tema, destacadas no tópico anterior deste estudo, norteiam majoritariamente a jurisprudência, hoje, no sentido de que o AFRMM é, à luz da CF/1988, uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, classificação endossada, v.g., por Liziane Angelotti Meira, Rosaldo Trevisan e Luiz Alberto Gurgel de Faria.<sup>34</sup>

Por fim, não faltam vestígios dessa natureza na própria redação da Lei 10.893/2004, que rege o AFRMM. Veja-se, por exemplo, o *caput* do artigo 3º: “O AFRMM, instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987, destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, e constitui fonte básica do FMM”.

Identificado o AFRMM como uma CIDE, cabe indagar qual seria o seu fundamento constitucional, diante do texto da CF/1988, tarefa que se empreende a seguir.

---

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 625.

32 Adotado, como exposto, v.g., em: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel A. Machado. *Direito tributário atual: pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 147.

33 MELO, José Eduardo Soares de. *A Importação no Direito Tributário: impostos - Taxas - Contribuições*. São Paulo: RT, 2003, p. 203.

34 Respectivamente, em: MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 470; TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado, PUC/PR, 2008, p. 163-164; e FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Tributos sobre o Comércio Exterior*. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e Exportação no Direito Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2007, p. 70.

## 6 O ARFMM e a Constituição

A CF/1988, em seu artigo 149, § 2º, III, dispôs sobre a possibilidade de instituição, pela União, de contribuições de intervenção no domínio econômico:

Art. 149. **Compete exclusivamente à União instituir contribuições** sociais, **de intervenção no domínio econômico** e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º **As contribuições** sociais e **de intervenção no domínio econômico** de que trata o **caput** deste artigo: *(incluído pela Emenda Constitucional 33/2001)*

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; *(incluído pela Emenda Constitucional 33/2001)*

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; *(incluído pela Emenda Constitucional 33/2001)*

III - poderão ter alíquotas: *(incluído pela Emenda Constitucional 33/2001)*

a) **ad valorem**, **tendo por base o** faturamento, a receita bruta ou o **valor da operação** e, no caso de importação, o valor aduaneiro; *(incluído pela Emenda Constitucional 33/2001)* [...] (grifo nosso).

Como concluímos que o AFRMM possui natureza jurídica de CIDE, cabe verificar se o tributo atende aos preceitos constitucionais estabelecidos para a espécie, no rol taxativo que consta no artigo 149 da CF/1988.

No que tange à competência para a criação da contribuição, o *caput* do artigo 149 expressa ser da União, o que não representa uma dificuldade no caso do AFRMM, diante da análise aqui efetuada em relação à RMIT do tributo, especialmente no que se refere à sujeição ativa, destacando que o AFRMM foi efetivamente instituído pela União, com disciplina atual básica na Lei (federal) 10.893/2004.

O disposto nos artigos 146, III (exigência de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária), e 150, I (legalidade estrita) e III (anterioridade) não é afrontado pelas normas de regência do AFRMM, tributo criado antes da CF/1988, e que se amolda a tais comandos, na medida em que sempre foi disciplinado em lei, com respeito à anterioridade inerente às contribuições.

A base de cálculo do AFRMM é o frete, ou seja, a remuneração do transporte aquaviário (valor da operação), o que está em sintonia com o § 2º, III, “a”, do art. 149

da CF/1988. Partindo-se da análise da função comparativa das bases de cálculo, usada para obter a natureza jurídica do tributo, devemos observar a base utilizada pela legislação que instituiu a contribuição e o texto constitucional que outorga e limita a competência tributária do ente federado. O texto constitucional, na redação dada pela Emenda 33/2001, é claro ao estabelecer as bases de cálculo possíveis do tributo. Quando *ad valorem*, pode ser o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou, no caso de importação, o valor aduaneiro.

Cabe, no entanto, informar que o AFRMM não é um tributo devido pela importação (o que demandaria como base de cálculo o valor aduaneiro), visto que se refere exclusivamente ao transporte aquaviário (um dos modais pelos quais se operam as importações) e não trata exclusivamente de mercadorias importadas. Ademais não é relevante, para efeito de incidência do AFRMM, se a mercadoria efetivamente será desembaraçada (libada pela Aduana) e/ou incorporada à economia nacional.

Caso a hipótese de incidência do AFRMM fosse a importação de mercadorias (embora já tenhamos aqui firmado posicionamento de que não é), a única base de cálculo possível, constitucionalmente, seria o valor aduaneiro, em sintonia com o que decidiu o STF no RE 559.937:

[...] 4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas *ad valorem* e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. (RE 559937, Relatora Min. ELLEN GRACIE, Relator p/ Acórdão Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/13, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013)

A referida decisão revela que o STF entende que as contribuições disciplinadas pelo art. 149 da CF/1988 devem ficar circunscritas a determinadas bases ou materialidades, fazendo com que o legislador tenha um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo de tais tributos. Isso porque o artigo 149 da CF/1988 veda a criação de tributo com a base de cálculo diversa das citadas no texto constitucional.

Como anota Roque Antonio Carraza:<sup>35</sup>

[...] em relação a algumas contribuições o constituinte (originário ou derivado), ao apontar-lhes as bases de cálculos possíveis (o que fez, por exemplo, com as contribuições interventivas, quando suas alíquotas forem *ad valorem*), retirou do legislador federal a possibilidade de livremente dispor sobre o assunto. Pelo

35 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 492.

contrário, obrigou-o a eleger, em relação a tais contribuições, não só determinadas bases de cálculo, como as respectivas hipóteses de incidência, dada a necessária e inafastável vinculação existente entre estes dois elementos essenciais da norma jurídica tributária.

Adicione-se que o artigo 149, § 2º, III, “a” da CF/1988, após a Emenda Constitucional 33/2001, traz limitações também quanto às possíveis materialidades de contribuições já existentes, e não apenas nas futuras contribuições a serem criadas.

Entretanto, o STF parece ter mitigado, em 2020 e 2021, a questão da taxatividade das bases de cálculo, em recurso repetitivo (Temas 325 e 495), com entendimento que reputa constitucionais as bases de cálculos de contribuições diversas daquelas previstas no art. 149, § 2º, III, “a” da CF/1988:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE), À AGÊNCIA BRASILEIRA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTOS (APEX) E À AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL (ABDI). RECEPÇÃO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1.O acréscimo realizado pela EC 33/2001 no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico. 2.O emprego, pelo art. 149, § 2º, III, da CF, do modo verbal “**poderão ter alíquotas**” **demonstra tratar-se de elenco exemplificativo** em relação à presente hipótese. Legitimidade da exigência de contribuição ao SEBRAE - APEX - ABDI incidente sobre a folha de salários, nos moldes das Leis 8.029/1990, 8.154/1990, 10.668/2003 e 11.080/2004, ante a alteração promovida pela EC 33/2001 no art. 149 da Constituição Federal. 3.Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 325, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001.” (RE 603.624, Relatora min. ROSA WEBER, Relator p/ Acórdão Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2020, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-004, DIVULG 12-01-2021, PUBLIC 13-01-2021) (grifo nosso)

[...] 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas”

que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, **não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos**, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo. 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Tese fixada para o Tema nº 495: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001. (RE 630.898, Relator DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089, DIVULG 10-05-2021, PUBLIC 11-05-2021) (grifo nosso).

De qualquer modo, tendo o AFRMM por base o valor da remuneração do transporte aquaviário (valor da operação), e não tendo o tributo como hipótese de incidência a importação (por ter construção jurídica distinta de outras contribuições, como a Contribuição para o PIS/PASEP-importação e à COFINS -importação), os preceitos do artigo 149 da CF/1988 restariam cumpridos ainda que se desconsidere a flexibilização, na interpretação da suprema corte brasileira.

## 7 Considerações Finais

Buscamos, neste estudo, a partir da análise da evolução legislativa do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e da construção de sua regra-matriz de incidência tributária (RMIT), identificar a natureza jurídica do tributo e sua compatibilidade com o texto constitucional vigente.

Na evolução legislativa, identificamos que o AFRMM, que encontrou entre seus antecedentes um tributo denominado de “Taxa de Renovação da Marinha Mercante”, na Lei 3.381/1958, passou por diversas matrizes legais, e teve as atividades de gestão a cargo de dois ministérios, em processo de mutação normativa que ainda não encontra total acomodação, visto que, recentemente, a Lei 14.301/2022 (em relação à qual ainda paira pendência de análise de vetos presidenciais) ainda promoveu alterações substanciais em temas relacionados à incidência e ao dimensionamento das alíquotas.

Na construção da RMIT do AFRMM, concluiu-se, em relação à hipótese de incidência, que o critério material consiste no transporte aquaviário da carga até um porto brasileiro, identificando-se a materialização em coordenadas de tempo e espaço o “[...] início efetivo da operação de descarregamento da embarcação” (critério temporal) e o “[...] porto brasileiro” (critério espacial).



No conseqüente normativo, não paira controvérsia em relação à sujeição ativa, exercida pela União (com atividades de fiscalização e cobrança, entre outras, a cargo da RFB, e contencioso pecuniário direcionado ao Decreto 70.235/1972, norma geral sobre o processo administrativo fiscal). E, na sujeição passiva, a norma de regência (Lei 10.893/2004) é clara, na delimitação do contribuinte (consignatário constante do conhecimento de carga), sendo o proprietário da carga contribuinte (nos casos de não obrigatoriedade de emissão do conhecimento de carga) ou responsável solidário (caso seja obrigatória a emissão).

Ainda no conseqüente normativo, a base de cálculo do AFRMM é inequivocamente o frete, entendido como a remuneração do transporte aquaviário, comprovada pelo conhecimento de carga (cabendo destacar que a norma legal de regência menciona ainda despesas adicionais na base). A alíquotas, todas *ad valorem*, são de: 25% na navegação de longo curso, 10% na navegação de cabotagem e 40% na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de granéis líquidos nas regiões Norte e Nordeste (salvo derrubada de veto presidencial pelo Parlamento, na Lei 14.301/2022, hipótese em que as alíquotas passariam a ser de: 8% na navegação de longo curso, na navegação de cabotagem e na navegação fluvial e lacustre, por ocasião do transporte de granéis sólidos e outras cargas nas Regiões Norte e Nordeste; e 40% na navegação fluvial e lacustre, por ocasião do transporte de granéis líquidos nas Regiões Norte e Nordeste).

Em relação à natureza jurídica do AFRMM, a conclusão coincide com a tomada nas recorrentes análises do tema pelo Supremo Tribunal Federal, tratadas em tópico específico deste estudo, no sentido de que o AFRMM é uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), à luz do texto constitucional de 1988, adotando-se classificação quinquipartida das espécies tributárias.

A conclusão pela natureza de CIDE, obtida não só pela identificação da hipótese de incidência e da base de cálculo do AFRMM, mas também de sua destinação legalmente vinculada, afasta o debate sobre eventual bitributação e invasão da esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Inclusive, conforme explicado, o Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, tanto no regime anterior quanto após a Constituição de 1.988, foi instado a examinar o AFRMM, decidindo sobre a sua natureza jurídica e a sua constitucionalidade, ajudando, assim, a moldar as características do tributo. Se, antes da Constituição de 1.988, entendia que era uma contribuição parafiscal e, no regime anterior, constitucional, reafirmou a constitucionalidade do tributo, com o advento da atual Carta, decidindo ser o AFRMM uma CIDE.

A destinação específica é um dos atributos das contribuições, inclusive presente no texto constitucional, devendo suas receitas ser obrigatoriamente aplicadas nas finalidades previstas.<sup>36</sup>

36 Nessa linha: CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 87; PAULA JÚNIOR, Aldo de. *O fundamento fático de validade das CIDES e o controle*

A partir do cotejo analítico dos comandos do artigo 149 da CF/1988 e da norma legal de regência do AFRMM (Lei 10.893/2004), percebe-se que o tributo respeita os ditames constitucionais, em sua construção jurídica, o que aponta para a constitucionalidade da exação.

Cabe, no entanto, explorar, ainda que a título de reflexão, como questão derradeira, mas de importância fulcral, a correta destinação do produto arrecadado, de modo a verificar a concretização e a efetividade da intervenção. Isso implicaria verificar se a destinação do AFRMM justifica a intervenção estatal e respeita a finalidade para qual o tributo foi criado.

Esse juízo de referibilidade, no entanto, extrapolaria as dimensões deste estudo, e é deixado tão-somente a título de semente, ao lado da análise internacional do AFRMM, à luz da Cláusula do Tratamento Nacional (Artigo III do GATT), citada de início, para empreitadas futuras, que venham a dar continuidade, ou até a refutar, as conclusões aqui externadas.

Nesta jornada, limitamo-nos a verificar, à luz da análise da evolução legislativa e da construção da regra matriz de incidência tributária, que o AFRMM, recepcionado pela CF/1988 como CIDE, encontra, na Lei 10.893/2004, um marco legal compatível com o texto constitucional, e que a destinação de recursos arrecadados com o tributo teve, inclusive, a transparência delimitada na própria lei de regência.

---

*concentrado de sua constitucionalidade.* São Paulo: Noeses, 2014, p. 70; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 492; HORVATH, Estevão. *Contribuições de intervenção no domínio econômico.* São Paulo: Dialética, 2009, p. 49; BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle.* São Paulo: Noeses, 2006, p. 156.

## Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al derecho aduanero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2013.
- BOSSCHE, Peter Van den. *The Law and Policy of the World Trade Organization – Texts, cases and materials*. New York: Cambridge University, 2005.
- BRASIL. *Exposição de Motivos 9/2004 - MF/MT/MDIC*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/Exm/EMI-9-MT-MF-MDIC-CCV-04.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EMI-9-MT-MF-MDIC-CCV-04.htm).
- BRASIL. *Exposição de Motivos 137/2011 - MF/MT/MINC/MCTI/MDIC*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Mpv/545.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Mpv/545.htm#art1)
- BRASIL. *Exposição de Motivos 16/2020 - MINFRA/MF / PL 4.199/2020*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260433>.
- BRASIL. *Relatórios trimestrais referentes ao AFRMM*. Disponível em: <https://www.gov.br/infraestrutura/pt-br/assuntos/incentivos/incentivos-fiscais/adicional-ao-frete-para-a-renovacao-da-marinha-mercante-afrmm>.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel A. Machado. *Direito tributário atual: pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o Comércio Exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e Exportação no Direito Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2007, p. 39-74.
- FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. NY: W.W. Norton & Cia, 1999.

MAVROIDIS, Petros C.; GROSSMAN, Gene M.; HORN, Henrik. *National Treatment*. In: HORN, Henrik; MAVROIDIS, Petros C. *Legal and Economic Principles of World Trade Law*. New York: Cambridge University, 2013, p. 205-362.

JACKSON, John Howard. *The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations*. 2. ed. Cambridge: MIT, 1997.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *A Importação no Direito Tributário: impostos - Taxas - Contribuições*. São Paulo: RT, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *Importação e Exportação no Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2014.

PAULA JÚNIOR, Aldo de. *O fundamento fático de validade das CIDES e o controle concentrado de sua constitucionalidade*. São Paulo: Noeses, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 608-625.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação de Mestrado, PUC/PR, 2008.

TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras/LEX, 2017.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios Constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.