

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TRANSPORTADOR MARÍTIMO

TAX LIABILITY FOR MARITIME CARRIER

Solon Sehn¹

RESUMO: O presente artigo estuda a responsabilidade tributária do transportador marítimo no direito brasileiro, aplicando as limitações constitucionais para a definição da responsabilidade tributária na análise da constitucionalidade do art. 32, I, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Palavras-chave: tributos aduaneiros; responsabilidade tributária; transporte marítimo; transportador; armador; NVOCC.

ABSTRACT: This article studies the tax liability of the maritime carrier under Brazilian law, applying the constitutional limits for the definition of tax liability in the analysis of the constitutionality of art. 32, I, of Decree-Law No. 37/1966.

Keywords: customs duties; tax liability; maritime shipping; carrier; shipowner; NVOCC.

1 INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA

O transportador, nos termos do art. 32, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, é responsável pelo pagamento do imposto de importação devido pelo consignatário: “Art. 32. É responsável pelo imposto: [...] I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno”. Trata-se de previsão antiga, incluída pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, mas que vem sendo questionada pelos autores mais recentes. As objeções doutrinárias devem-se ao fato de que, ao contrário do que deveria ocorrer na responsabilidade tributária, é o patrimônio do transportador – e não do importador – que acaba suportando o encargo econômico do tributo².

O presente artigo tem por objeto o estudo dessa controvérsia, considerando as particularidades do contrato de transporte marítimo e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca dos limites do legislador infraconstitucional na definição das hipóteses

¹ Professor de Direito Aduaneiro e Tributário. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). Ex-Conselheiro do CARF (Conselho Administrativo Federal de Recursos Fiscais). Membro do Conselho Editorial da International Law and Business Review - Maritime Law Academy. Membro do Comitê Técnico da Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário.

² SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 82 e ss.



de responsabilidade tributária.

2 DESTINATÁRIO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Inicialmente, cumpre ressaltar que, ao definir o devedor da obrigação tributária, o legislador deve observar os preceitos constitucionais de distribuição de competência. Desses sempre resulta – direta ou indiretamente – um *sujeito passivo possível*³, também denominado *destinatário constitucional tributário*⁴. No imposto de importação (CF, art. 153, I), o destinatário da carga tributária não pode ser outra pessoa senão aquela que promove o ingresso do produto estrangeiro no território nacional. Portanto, é o importador que – na condição de titular da capacidade econômica pressuposta pela regra de competência – deverá ter o seu patrimônio alcançado pelo imposto de importação⁵. Sem isso, há uma indevida “desnaturação subjetiva do tributo”⁶, incompatível com a exigência de coerência interna ou lógica da norma jurídica-impositiva que decorre do princípio da capacidade contributiva⁷.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 Espécies de responsabilidade tributária

A sujeição passiva da obrigação tributária deve recair sobre a pessoa que, manifestando a capacidade contributiva pressuposta pelo legislador, realiza a hipótese de

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 275; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 81 e ss.

⁴ Partindo da noção de *destinatário legal tributário* exposta por Hector Villegas (Destinatário legal tributário: contribuintes e sujeitos passivos na obrigação tributária. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 30, p. 271 e ss., jul./ago. 1974), Marçal Justen Filho demonstra que: “[...] no Brasil, pode-se falar não apenas em um destinatário legal tributário, mas também no *destinatário constitucional tributário*” (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 262).

⁵ SEHN, Solon. *Comentários ao regulamento aduaneiro: tributação do comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2021. p. 189 e ss.; SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 79 e ss.; SEHN, Solon. *Imposto de importação*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 131 e ss.

⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 253-254. Como destaca Renato Lopes Becho, “[...] admitir que uma lei infraconstitucional possa fixar o sujeito passivo de um tributo previsto na Constituição é o mesmo de se dizer que uma lei ordinária pode mudar a Constituição, negando-se a supremacia desta sobre todo o sistema jurídico” (BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 21).

⁷ DE MITA, Enrico. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000. p. 103-104.



incidência do tributo⁸. Portanto, dentro da terminologia do inciso I do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN), o devedor do crédito tributário deve ser o *contribuinte*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Entretanto, por razões pragmáticas ligadas à efetividade arrecadatória, muitas vezes o legislador acaba definindo como devedor alguém que pratica um outro fato jurídico, diverso do evento impositivo⁹. Esse é posto na condição de *sujeito instrumental*¹⁰, *no lugar ou ao*

⁸ A hipótese de incidência descreve abstratamente um evento de possível ocorrência no plano social, sendo também denominada “fato gerador” da obrigação tributária na legislação tributária e na prática forense. Essa expressão, entretanto, vem sendo abandonada na doutrina, porque, quando utilizada sem especificação, pode significar o fato abstratamente previsto na hipótese de incidência da norma jurídica e, ao mesmo tempo, um fato concreto que se subsume à descrição normativa. Por isso, para evitar ambiguidades, os autores têm adotado denominações substitutivas, tais como *fato gerador abstrato* e *fato gerador concreto*, *hipótese tributária* e *fato jurídico tributário*, *hipótese de incidência* e *fato impositivo*, *tipo legal* (tipo tributário) e *situação de fato*, entre outras. Sobre o tema, cf.: SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 167, nota 12-B; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 4; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 318; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 49 e ss.; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 239 e ss.

⁹ Como ensina Maria Rita Ferragut, “a causa mais difundida para a criação das normas de responsabilidade é a arrecadatória” (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 32). Nessa mesma linha, Luciano Amaro ressalta que “a eleição desse terceiro, para figurar no polo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da *comodidade* até a *necessidade*. [...] Imagine-se, por exemplo, o imposto de renda sobre rendimentos de não residentes no País: a lei tem que escolher um terceiro (a fonte pagadora) como sujeito passivo (na condição de responsável) para viabilizar a incidência do tributo. Noutros casos, são razões de conveniência (para simplificar a arrecadação, ou para garantir sua eficácia) que determinam a eleição do terceiro como responsável.” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 304).

¹⁰ MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. Torino: UTET, 1970. p. 121. BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1957. v. II. t. I. p. 116 e ss. Nesse sentido, mais recentemente, a doutrina italiana tem a fundamentado no princípio da colaboração e da boa-fé (RUSSO, Pasquale; FRANSONI, Guglielmo; CASTALDI, Laura. *Istituzioni di diritto tributario*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 2016. p. 114). Entre nós, isso também foi ressaltado por Marçal Justen Filho, quando destaca que a responsabilidade tributária está assentada na “[...] regra implícita de que a nenhum convivente em sociedade é dado furtrar-se a colaborar com o Estado” (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 295); ou, como destacado mais recentemente por Leandro Paulsen, no *dever fundamental de colaborar em caráter geral com a tributação* (PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 168 e ss.).



lado¹¹ do contribuinte, em razão de um *dever de colaboração* estabelecido pelo legislador considerando a sua posição jurídica perante aquele que realiza o evento imponible¹². No direito comparado, sobretudo na Itália e na Espanha, essa forma de sujeição passiva é dividida em duas categorias: a *substituição* e a *responsabilidade*. Entre nós, a maior parte dos autores as insere no gênero *responsabilidade tributária*, diferenciando a *responsabilidade por transferência* (ou responsabilidade em sentido estrito) e a *responsabilidade por substituição*¹³.

3.2 Responsabilidade por substituição

A *substituição* é um instituto típico do direito tributário. Nela não há uma responsabilidade por débito de terceiro. O *substituto* assume o *lugar* do contribuinte na condição de devedor de uma obrigação própria. O *substituído*, apesar de realizar o evento imponible, fica desvinculado da obrigação. Porém, na condição de titular da capacidade contributiva, acaba tendo o seu patrimônio alcançado. Isso ocorre porque o substituto é alguém que, por manter uma *relação jurídica especial* com o contribuinte, pode desenvolver ou desempenhar uma certa ação para que o patrimônio daquele satisfaça o débito¹⁴, descontando o valor devido de algum pagamento realizado em favor desse ou repercutindo o encargo mediante acréscimo no preço de um bem ou na remuneração de um serviço¹⁵. Trata-se, assim, de um *sujeito instrumental* posto pela lei *no lugar* do contribuinte, que não deve suportar a carga tributária, porque a sua vinculação não é assentada na capacidade contributiva, mas em um *dever de colaboração*¹⁶.

Portanto, na substituição tributária, é o patrimônio do substituído que deve ser alcançado pelo tributo. Por isso, o controle da existência da situação-base que justifica a

¹¹ GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentale del diritto tributario*. Torino: UTET, 1956. p. 251.

¹² MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. Torino: UTET, 1970. p. 119 e ss.

¹³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986; BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

¹⁴ GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentale del diritto tributario*. Torino: UTET, 1956. p. 254.

¹⁵ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español: derecho tributario*. 22. ed. Madrid-Barcelona: Marcial-Pons, 2000. v. II, p. 56 e ss. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 80.

¹⁶ MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. Torino: UTET, 1970. p. 119 e ss.



imposição ocorre em face do *substituído*¹⁷. Assim, se esse é beneficiário de uma isenção ou de uma imunidade, a substituição tributária não pode ser validamente exigida. O mesmo aplica-se os aspectos pessoais relevantes para a eventual gradação de tributos progressivos ou direito de dedução, que devem considerar as características do substituído¹⁸.

O CTN não menciona a *substituição tributária* em seus dispositivos. Entretanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF¹⁹) entende que essa pode ser instituída com base na previsão genérica no art. 128²⁰. Além disso, desde a Emenda nº 03/1993, a substituição tributária encontra-se prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal:

Art. 150. [...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A substituição permite a concentração da fiscalização em um número menor de agentes econômicos; normalmente, no início da cadeia de circulação do produto – no fabricante, no atacadista ou no importador –, em vez de difusa entre diversos estabelecimentos varejistas. É muito mais eficiente, v.g., fiscalizar uma indústria que adquire o gado bovino como insumo para a fabricação de um produto alimentício do que os inúmeros pecuaristas que o fornecerem para o fabricante. Por isso, a técnica tem sido adotada com bastante frequência nos últimos anos. No entanto, a definição do substituto pelo legislador não pode ocorrer de maneira irrestrita, apenas visando à conveniência arrecadatória.

O substituto tributário sempre deve ser alguém que mantém uma *relação jurídica*

¹⁷ MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. Torino: UTET, 1970. p. 121.

¹⁸ Como ensina Geraldo Ataliba, “[...] os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do fato, ou não formação da obrigação, são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte (e não à pessoa do responsável ou substituto). Assim, v.g., os casos de isenções ou imunidades subjetivas, gradações pessoais do imposto de renda na fonte etc.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 82).

¹⁹ STF, Tribunal Pleno, RE 213.396, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 1º.12.2000: “O Código Tributário Nacional previu a substituição tributária, de forma genérica, no art. 128, *verbis*: [...]” (voto do relator).

²⁰ “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”



especial com o contribuinte, podendo desenvolver ou desempenhar uma certa ação para que o patrimônio daquele satisfaça o débito, descontando o valor devido ou repercutindo o encargo econômico. É o que ensina Geraldo Ataliba, ao ponderar que, na sujeição passiva indireta:

[...] a carga do tributo não pode – e não deve – ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o quantum do tributo que deverá pagar por conta daquele²¹.

Esse limite foi reconhecido pela jurisprudência do STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 603.191. Nele a Corte ressaltou que o dever de colaboração do substituto não afasta o dever fundamental de pagar tributos do contribuinte. Assim, “não sendo o substituto obrigado a contribuir, senão a colaborar com a Administração Tributária, é essencial para a validade de tal instituto jurídico que ao substituto seja assegurada a possibilidade de retenção ou ressarcimento quanto aos valores que está obrigado a recolher aos cofres públicos”. No mesmo julgado, o Tribunal entendeu que a validade da substituição está condicionada à constitucionalidade da “própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes”²².

3.3 Responsabilidade por transferência

Na *responsabilidade por transferência*, após a ocorrência do evento imponible, o crédito tributário que deveria ser pago pelo contribuinte passa a ser devido por um terceiro, em caráter subsidiário ou solidário. O responsável não é um devedor originário, mas alguém que responde pelo débito em razão da violação de um *dever de vigilância* ou de *verificação da conformidade fiscal* do contribuinte. Trata-se, assim como na *substituição tributária*, de um *dever de colaboração*. Porém, com fundamento diferente, porque é estabelecido considerando que o responsável, em razão de sua posição jurídica, apesar de não ter meios para reter ou repercutir o valor, pode se assegurar do pagamento do crédito tributário pelo

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 80.

²² STF, Tribunal Pleno, RE 603.191, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* 05.09.2011.



devedor, inclusive subordinando a prática de um ato jurídico do interesse do contribuinte à comprovação de sua conformidade fiscal. O legislador parte desse potencial de colaboração e o converte em dever jurídico. A partir de então, o sujeito é compelido a fazer uso das faculdades que decorrem de sua posição nessa relação jurídica, colocando-as em benefício do interesse público. Dessa maneira, sendo possível fazê-lo em face das circunstâncias, o responsável deve exigir a comprovação do adimplemento da obrigação tributária, sob pena de responder – como garantidor – pela inadimplência do contribuinte²³.

Para se compreender a *ratio* desse instituto, tome-se o exemplo do art. 134, VI, do CTN, aplicável aos “tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício”. O serventuário, dentro da relação jurídica que mantém com as partes do negócio jurídico tributado pelo ITBI, não tem meios para reter o crédito tributário devido ou incluí-lo no valor dos emolumentos cobrados pela lavratura da escritura de compra e venda. Mas pode perfeitamente recusar-se a lavrá-la enquanto não apresentado o comprovante de recolhimento do imposto sobre a transmissão de bens imóveis *inter vivos*.

A responsabilidade por transferência encontra-se disciplinada nos arts. 129 a 133 (*responsabilidade dos sucessores*) e nos arts. 134 e 135 (*responsabilidade de terceiros*) do CTN. Porém, o legislador ordinário pode criar novas hipóteses de responsabilização com fundamento no art. 128, desde que não contrarie essas disposições, que têm eficácia de lei complementar (CF, art. 146, III, “b”).

Destarte, como já decidiu o STF no RE nº 562.276, o art. 146, III, “b”, da Constituição não impede o legislador ordinário de *criar novos casos de responsabilidade tributária*, desde que observe os requisitos do art. 128 do CTN e não desconsidere “as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma”. Além disso, entendeu que “o ‘terceiro’ só pode ser chamado responsabilizado [sic.] na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que *a contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo

²³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 296.



contribuinte”²⁴. Assentado nessas premissas, a Corte definiu a seguinte tese de repercussão geral: “É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social” (Tema nº 13).

Nessa mesma linha, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.845, o STF declarou a invalidade do parágrafo único do art. 18-C da Lei 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso. Esse preceito atribuiu a responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal:

[...] ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, *b*, da CF). A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadas da responsabilidade pessoal do terceiro²⁵.

Não houve, nesses julgados, manifestação acerca da necessidade de reembolso ou de ressarcimento do valor pago pelo responsável. Para parte da doutrina, contudo, isso seria dispensável, porque essa modalidade de responsabilização teria natureza *sancionatória*. Entretanto, essa não parece a melhor interpretação. A obrigação de pagar tributo não pode constituir, mesmo indiretamente, uma medida punitiva. No Estado Democrático de Direito, o critério impositivo deve ser a capacidade contributiva do obrigado. As exigências desse princípio fundamental não podem ser flexibilizadas por conveniência da arrecadação. Por isso, não se pode dispensar a exigência de que o patrimônio do contribuinte satisfaça o débito. Isso se traduz em duas exigências. A primeira é que, ao estabelecer as hipóteses de responsabilidade, o legislador ordinário deve eleger alguém que possa se proteger contra o

²⁴ STF, Tribunal Pleno, RE 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* 10.03.2011.

²⁵ STF, Tribunal Pleno, ADI 4.845, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJe* 04.03.2020.



risco de responder pelo débito ou de sofrer o impacto econômico da carga tributária²⁶. A segunda é que, em qualquer caso, se pagar o crédito tributário, o responsável tem direito de regresso contra o contribuinte. Com isso, fica assegurado que a carga fiscal será suportada pelo titular da capacidade econômica pressuposta pela norma, compatibilizando o instituto com o princípio constitucional da capacidade contributiva.

4 TRANSPORTADOR-ARMADOR E NVOCC

Os *serviços de transporte* podem ter por objeto o deslocamento de pessoas ou de coisas por meio aéreo, aquaviário (marítimo, fluvial ou lacustre), terrestre (rodoviária ou ferroviária) ou multimodal. No transporte de produtos ou de coisas, o *transportador (carrier)*, mediante remuneração (*frete*) e sem vínculo empregatício, *obriga-se* a transportar um bem móvel e corpóreo de um lugar para outro, com segurança e dentro do prazo convencionado, que é remetido por um expedidor (*shipper, embarcador* ou *remetente*) em benefício de outrem (*consignatário* ou *destinatário*). Trata-se de uma estipulação em favor de terceiros. As partes são apenas o transportador e o embarcador. O destinatário da mercadoria, denominado consignatário, não integra a relação jurídica-contratual²⁷, que é formalizada mediante emissão de um título de crédito pelo transportador: o *conhecimento de transporte* (conhecimento de carga ou de frete ou, no transporte marítimo, conhecimento marítimo, *B/L* ou *Bill of Lading*). O término do vínculo ocorre com a entrega ou depósito da mercadoria, em perfeitas condições²⁸ ao destinatário ou ao endossatário do conhecimento, dentro do prazo ajustado ou esperado em face das circunstâncias (Código Civil, arts. 750²⁹, 754³⁰ e 755³¹).

²⁶ RUSSO, Pasquale; FRANSONI, Guglielmo; CASTALDI, Laura. *Istituzioni di diritto tributario*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 2016. p. 114.

²⁷ Sobre o tema, cf.: ANTONINI, Alfredo. *Corso di diritto dei trasporti*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2015; SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 81; GOMES, Orlando. *Contratos*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 309 e ss., e-Book; TARTUCE, Flávio. *Direito civil: teoria geral dos contratos e contratos em espécie*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. v. 3, p. 723 e ss. e-Book; TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. *Fundamentos do direito civil: contratos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. v. 3, p. 409 e ss. e-Book.

²⁸ É inerente ao contrato a chamada cláusula de incolumidade, de sorte que, desde o momento em que recebe a carga até a sua entrega, o transportador responde pelos prejuízos resultantes do atraso, da perda, danos ou avaria. A legislação, inclusive, obriga a contratação de seguro contra perdas ou danos causados à carga (Lei 11.442/2007, art. 13, I e II; e Decreto-lei 73/1966, art. 20, “m”). Súmula STF 161: “Em contrato de transporte, é inoperante a cláusula de não indenizar”.

²⁹ “Art. 750. A responsabilidade do transportador, limitada ao valor constante do conhecimento, começa no



O transporte internacional marítimo de mercadorias em sentido estrito ou transporte marítimo comercial é realizado com o uso de uma embarcação, que tem a sua gestão náutica, preparação e aparelhamento para fins comerciais sob a responsabilidade de uma pessoa – jurídica ou física – denominada *armador*³². O serviço de transporte, por sua vez, pode ser prestado pelo próprio armador ou por empresas conhecidas como *NVOCC (Non Vessel Operator Common Carrier)* ou transportador comum não operador de navio. Esses são “transportadores sem navios” ou “transportadores não armadores” que celebram um contrato com o armador-transportador e outro com o proprietário da carga, assumindo perante este a condição de transportador contratual³³.

Para saber de forma objetiva quando o armador atua como transportador, basta o exame do conhecimento marítimo, também denominado *B/L* ou “*Bill of Lading*”. Esse título de crédito (“*nota promissória do mar*”) somente pode ser emitido pelo transportador. Logo, quando for o emitente do *B/L*, fica evidenciada a atuação do armador como transportador

momento em que ele, ou seus prepostos, recebem a coisa; termina quando é entregue ao destinatário, ou depositada em juízo, se aquele não for encontrado.”

³⁰ “Art. 754. As mercadorias devem ser entregues ao destinatário, ou a quem apresentar o conhecimento endossado, devendo aquele que as receber conferi-las e apresentar as reclamações que tiver, sob pena de decadência dos direitos.”

³¹ “Art. 755. Havendo dúvida acerca de quem seja o destinatário, o transportador deve depositar a mercadoria em juízo, se não lhe for possível obter instruções do remetente; se a demora puder ocasionar a deterioração da coisa, o transportador deverá vendê-la, depositando o saldo em juízo.”

³² De acordo com o art. 2º, III, da Lei nº 9.537/1997: “Art. 2º Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições: [...] III – Armador – pessoa física ou jurídica que, em seu nome e sob sua responsabilidade, apresta a embarcação com fins comerciais, pondo-a ou não a navegar por sua conta;”

³³ Assim, como enuncia a Resolução Normativa Antaq nº 62/2021: “Art. 2º [...] § 1º Para efeitos desta Resolução, o transportador marítimo não operador de navios (NVOCC) é considerado como usuário perante o transportador marítimo efetivo, e como transportador, perante o usuário final do serviço de transporte prestado. (Redação dada pela Resolução nº 86/2022-ANTAQ, de 09.09.2022)”. Sobre o tema na doutrina, cf.: ANTONINI, Alfredo. *Corso di diritto dei trasporti*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2015. p. 150 e ss. PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant Lo Blanch, tomo I, 2000, p. 336. ANJOS, J. Haroldo dos; GOMES, Carlos Rubens Caminha. *Curso de direito marítimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 120 e ss.; GIBERTONI, Carla Adriana Comitre. *Teoria e prática do direito marítimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 110 e ss.; CREMONEZE, Paulo Henrique. *Prática de direito marítimo: o contrato de transporte marítimo e a responsabilidade civil do transportador*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 52 e ss.; ENE, Marcelo Machado. *Os agentes marítimos*. Belo Horizonte: Arraes, 2020. p. 9 e ss.; MARTINS, Eliane M. Octaviano. *Curso de direito marítimo, volume I: teoria geral*. 4. ed. Barueri: Manole, 2013. p. 302 e ss.; SILVA, Filipe Carvalho de Moraes; SILVA, Francisco Carlos de Moraes. *Agenciamento marítimo: atribuições e responsabilidades*. Vitória: Novacom, 2015.



marítimo³⁴. Ademais, como ensina Alfredo Antonini em seu *Corso di diritto dei trasporti*, o NVOCC “[...] consolida mercadorias de diferentes embarcadores em um único *container* (*groupage*) e emite para cada um deles um conhecimento de embarque em seu próprio nome, não em representação ou por conta do armador do navio no qual o *container* está carregado; e recebe outro conhecimento de embarque do armador ou *charterer* desse navio, figurando nele como embarcador”³⁵. Assim, quando o negócio jurídico envolve a presença de um transportador comum não operador de navio, há um *B/L Master* (*Master Bill of Lading*) emitido pelo armador-transportador contra o NVOCC, que, por sua vez, emite um *B/L House* (*House Bill of Lading*) para cada lote de carga, também denominado *B/L agregado*, *filhote* ou *sub-master*³⁶.

É por essa razão que inciso I do art. 32 do Decreto-Lei nº 37/1966 faz referência ao transportador, e não ao armador. A responsabilidade tributária nele prevista abrange o armador-transportador e o NVOCC, restrita, no entanto, ao imposto de importação devido pelos importadores que figurem como consignatários nos *Bill of Lading* por ele emitidos.

5 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TRANSPORTADOR

Como se viu, para responsabilizar validamente um terceiro, o legislador deve eleger alguém com uma proximidade com o contribuinte ou com a materialidade da hipótese de incidência do tributo. Essa deve ser suficiente para permitir o ressarcimento do valor devido, mediante retenção ou acréscimo do montante do crédito tributário ao preço do bem ou do serviço tributado. Essa exigência é flexibilizada apenas quando a responsabilidade tributária

³⁴ CREMONEZE, Paulo Henrique. *Prática de direito marítimo: o contrato de transporte marítimo e a responsabilidade civil do transportador*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 54 e ss.

³⁵ Tradução nossa. “[...] consolida merci di differente caricatori in un unico container (c.d. groupage) e rilascia a ciascuno di esse la polizza di carico a nome proprio, non in rappresentanza o per conto dell’armatore della nave su cui il container viene caricato; e riceve altra polizza di carico da parte dell’armatore o del charterer di tale nave, figurando in essa quale caricatore” (ANTONINI, Alfredo. *Corso di diritto dei trasporti*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2015. p. 130).

³⁶ O art. 2º, II, “c”, da Resolução Normativa nº 62/2021, da Antaq, define o transportador marítimo não operador de navios como “a pessoa jurídica, conhecida como **Non-Vessel Operating Common Carrier** (NVOCC), que não sendo o armador ou proprietário de embarcação responsabiliza-se perante o usuário pela prestação do serviço de transporte, emitindo o BL, agregado, house, filhote ou sub-master, e subcontratando um transportador marítimo efetivo”.



apresentar caráter punitivo. Isso ocorre quando o legislador seleciona alguém que – em razão das particularidades da relação jurídica mantida com o titular da capacidade contributiva – pode verificar ou exigir deste a comprovação do adimplemento da obrigação tributária, protegendo-se do risco de responder pelo débito ou de sofrer o impacto econômico respectivo³⁷. Assim, caso esse descumpra o dever de colaboração, responderá como garantidor pela inadimplência do contribuinte, assegurado o direito de regresso contra o contribuinte.

Esses limites foram ultrapassados pelo art. 32, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação do Decreto-Lei nº 2.472/1988. Em primeiro lugar, porque o transportador não tem qualquer proximidade com a materialidade da hipótese de incidência do imposto de importação, senão pela circunstância de ter sido contratado para transportar o produto. Essa, porém, é insuficiente para permitir o ressarcimento do crédito tributário, seja por meio de retenção ou acréscimo ao valor do frete. Isso porque o conhecimento marítimo (*B/L* ou *Bill of Lading*) é emitido pelo transportador antes do lançamento do crédito tributário, já com a especificação do frete pago na origem (*freight prepaid*) ou a pagar no destino (*freight collect*). Nesse momento, como o evento imponível do imposto de importação ocorre posteriormente e ainda não se conhece o montante do tributo devido, não é possível incluí-lo no valor do frete. Por conseguinte, se for obrigado a pagar o crédito tributário, é o patrimônio do transportador – e não do destinatário constitucional do tributo (o importador) – que acabará suportando o encargo econômico.

Tampouco é cabível impor ao transportador o dever de verificar ou de exigir do importador a comprovação do adimplemento da obrigação tributária. Ao entregar a mercadoria no porto de destino, o transportador esgota o objeto de sua contratação. Nem mesmo a Receita Federal realiza uma atividade fiscalizatória nesse momento.

Na importação, o crédito tributário é pago apenas no registro declaração de mercadorias, por meio do débito em conta corrente bancária do importador. Isso, por sua vez, não é realizado imediatamente após a entrega da mercadoria no porto pelo transportador

³⁷ RUSSO, Pasquale; FRANSONI, Guglielmo; CASTALDI, Laura. *Istituzioni di diritto tributario*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 2016. p. 114.



marítimo, podendo, nos termos do art. 546 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), ocorrer em até 90 dias da descarga do produto importado em recinto alfandegado de zona primária³⁸.

Nessa etapa, ademais, há somente um pagamento antecipado – sujeito à homologação da autoridade aduaneira – que tem por base as informações prestadas pelo sujeito passivo na declaração de mercadorias³⁹ registrada no Siscomex ou no Portal Único de Comércio Exterior. A cobrança de eventual diferença do crédito tributário – inclusive nas hipóteses de extravio – ocorre por meio de lançamento de ofício suplementar na conferência final do manifesto, na etapa intermediária da conferência aduaneira; ou em até cinco anos após a liberação (desembaraço aduaneiro⁴⁰), dentro do procedimento de auditoria pós-despacho (revisão aduaneira) previsto no art. 638 do Decreto nº 6.759/2009:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

³⁸ Decreto nº 6.759/2009 “Art. 546. O despacho de importação deverá ser iniciado em (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 44, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º): [...] I - até noventa dias da descarga, se a mercadoria estiver em recinto alfandegado de zona primária”.

³⁹ *Declaração de mercadorias* é um termo foi introduzido pela Convenção de Quioto Revisada (CQR), incorporada ao direito interno pelo Decreto Legislativo nº 56/2019, promulgado pelo Decreto nº 10.276/2020, que abrange a DI (Declaração de Importação), a Duimp (Declaração Única de Importação) e a DSI (Declaração Simplificada de Importação). Sobre o tema, cf: SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 192 e ss.

⁴⁰ O termo “desembaraço aduaneiro” foi substituído por liberação após a Convenção de Quioto Revisada (Decreto Legislativo 56/2019; Decreto 10.276/2020). Cf.: SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 198 e ss.



No curso dessa sucessão de eventos, não há qualquer interveniência do transportador. Esse não pode influir para interromper ou para obstar o despacho aduaneiro, que tem início e fim independentemente de sua manifestação de vontade, quando já esgotada a sua atuação contratual. Tal fato retira qualquer legitimidade constitucional para a sua responsabilização tributária, uma vez que, à luz do texto constitucional, segundo ensina Leandro Paulsen, “[...] não teria razoabilidade a imposição de responsabilidade a quem não tivesse relação com o fato gerador ou com o contribuinte, de modo a poder influir de algum modo para que o contribuinte fizesse o pagamento ou para facilitar a fiscalização”⁴¹. Essa limitação já foi reconhecida pelo STF no RE nº 603.191, julgado em regime de repercussão geral. Nele foi definido que o dever de colaboração imposto ao responsável tributário “[...] deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes”.

Portanto, ao fazer com que o patrimônio do transportador – e não do importador – acabe suportando o encargo econômico do imposto de importação, o inciso I do art. 32 do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação do Decreto-Lei nº 2.472/1988, não é compatível com a Constituição.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O imposto de importação tem como *destinatário constitucional* ou *sujeito passivo possível* o importador. É esse que, sendo titular da manifestação de capacidade contributiva pressuposta pela regra de competência impositiva, deve ter o seu patrimônio alcançado pelo imposto. Trata-se de exigência que também se aplica na definição da responsabilidade tributária. Assim, na *substituição tributária*, o substituto sempre deve ser alguém que, em razão de uma *relação jurídica* mantida com o importador, tenha meios de desenvolver ou de desempenhar uma certa ação para que o patrimônio daquele satisfaça o débito, seja descontando o valor devido de algum pagamento realizado em favor desse ou então repercutindo o encargo mediante acréscimo no preço de um bem ou na remuneração de um serviço. Na *responsabilidade por transferência*, por sua vez, o legislador deve eleger um

⁴¹ PAULSEN, *op. cit.*, p. 194.



sujeito que, em sua relação jurídica com o contribuinte, possa se assegurar do pagamento do crédito tributário pelo devedor, inclusive subordinando a prática de um ato jurídico do interesse do contribuinte à comprovação de sua conformidade fiscal.

Nenhum desses limites, reconhecidos pela doutrina e pela jurisprudência do STF, foram observados pelo inciso I do art. 32 do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação do Decreto-Lei nº 2.472/1988. O contrato de transporte não permite ao transportador desenvolver uma ação (retenção ou acréscimo ao frete) para fazer com que o patrimônio do importador satisfaça do débito. Ademais, o despacho aduaneiro de importação tem início e fim independentemente da manifestação de vontade do transportador, quando já esgotada a sua atuação contratual. O transportador não pode influir para interromper ou para obstar o seu andamento, o que o impossibilita de se proteger contra o risco de responder pelo crédito tributário ou de sofrer o impacto econômico da carga tributária. Logo, o inciso I do art. 32 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

7 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ANJOS, J. Haroldo dos; GOMES, Carlos Rubens Caminha. *Curso de direito marítimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.
- ANTONINI, Alfredo. *Corso di diritto dei trasporti*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2015;
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, v. II. t. I, 1957.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CREMONEZE, Paulo Henrique. *Prática de direito marítimo: o contrato de transporte marítimo e a responsabilidade civil do transportador*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- DE MITA, Enrico. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000.
- ENE, Marcelo Machado. *Os agentes marítimos*. Belo Horizonte: Arraes, 2020
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro:



Forense, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentale del diritto tributario*. Torino: UTET, 1956.

GIBERTONI, Carla Adriana Comitre. *Teoria e prática do direito marítimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español: derecho tributario*. 22. ed. Madrid-Barcelona: Marcial-Pons, v. II, 2000.

MARTINS, Eliane M. Octaviano. *Curso de direito marítimo, volume I: teoria geral*. 4. ed. Barueri: Manole, 2013.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. Torino: UTET, 1970.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant Lo Blanch, tomo I, 2000.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RUSSO, Pasquale; FRANSONI, Guglielmo; CASTALDI, Laura. *Istituzioni di diritto tributario*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 2016.

SILVA, Filipe Carvalho de Moraes; SILVA, Francisco Carlos de Moraes. *Agenciamento marítimo: atribuições e responsabilidades*. Vitória: Novacom, 2015.

SEHN, Solon. *Comentários ao regulamento aduaneiro: tributação do comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2021.

SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

SEHN, Solon. *Imposto de importação*. São Paulo: Noeses, 2016.

SEHN, Solon. RECLASSIFICAÇÃO ADUANEIRA E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. *Revista de Direito e Negócios Internacionais da Maritime Law Academy - International Law and Business Review*, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 07–26, 2022. DOI: 10.56258/issn.2763-8197.v2n1.p07-26. Disponível em:

<https://mlawreview.emnuvens.com.br/mlaw/article/view/49>. Acesso em: 21 nov. 2023.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

TARTUCE, Flávio. *Direito civil: teoria geral dos contratos e contratos em espécie*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 3, 2021.

TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. *Fundamentos*



do direito civil: contratos. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 3, 2021.

VILLEGAS, Hector. Destinatário legal tributário: contribuintes e sujeitos passivos na obrigação tributária. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 30, p. 271 e ss., jul./ago. 1974.

