

TRIBUTAÇÃO DOS CRUZEIROS MARÍTIMOS NA COSTA BRASILEIRA

BREVES ESTUDOS

Almeida
CORPORATE LAW

ÍNDICE

APRESENTAÇÃO	3
HISTÓRICO E PRINCIPAIS ASPECTOS GERAIS	4
DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 137/98.....	6
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (“II”)	12
IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (“IPI”)	13
PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO	13
ICMS.....	14
IRPJ, CSLL, PIS E COFINS (TRIBUTAÇÃO SOBRE O RESULTADO).....	16
OUTRAS CONSIDERAÇÕES	17

APRESENTAÇÃO

A navegação de cabotagem, mais conhecida como atividade de cruzeiros marítimos, vem sendo um dos negócios que tem alcançado grande crescimento no Brasil desde 1998 até hoje.

Atento a esta realidade, e considerando o constante crescimento das receitas e fluxo de capital neste específico segmento do mercado, o fisco brasileiro resolveu despendar maior atenção ao setor, instituindo assim diversas obrigações e sistemáticas de tributação específicas para a atividade.

Ocorre que, por vezes, em razão do específico regime de tributação, tanto as empresas que operam neste nicho quanto as embarcações que aportam no país, se veem surpreendidas em meio as diversas obrigações a serem cumpridas.

Diante disso, no presente estudo foram analisados os principais pontos relativos à tributação aplicável especificamente a esta atividade, sendo abordada, essencialmente, a forma de tributação eleita pela legislação brasileira incidente sobre o resultado operacional das empresas que exploram tal segmento no Brasil, bem como sobre a importação de mercadorias que serão revendidas a bordo enquanto as embarcações permanecerem em território brasileiro.

Apesar da aridez do tema, buscamos retratá-lo da forma mais direta e simples possível, almejando trazê-lo à baila da maneira mais agradável possível aos leitores, sem perder de vista, contudo, o rigor técnico-jurídico adotado pelos profissionais do Almeida Advogados.

Desejamos uma boa leitura a todos!

HISTÓRICO E PRINCIPAIS ASPECTOS GERAIS

Não é de hoje que existem empresas que exploram a atividade de navegação de cabotagem (também conhecida como atividade de cruzeiros marítimos) na costa brasileira. Historicamente, vale lembrar que os primeiros cruzeiros que circularam no país datam dos longínquos anos 20, sendo que a atividade em questão começou a ganhar corpo nos anos 60.

No final dos anos 90, com a edição da Emenda Constitucional nº 7/95¹ e legitimação da possibilidade de exploração dessa atividade por empresas estrangeiras, aliada a inauguração do terminal marítimo de passageiros no Porto de Santos, criou-se, definitivamente, espaço para o desenvolvimento desse mercado no Brasil.

Obviamente, o clima agradável, as belas paisagens litorâneas, a não coincidência do período de Verão com a Europa e Estados Unidos, aliados ao aumento do poder aquisitivo do brasileiro nas últimas duas décadas, tornaram nosso país um importante mercado-alvo para as empresas que exploram essa modalidade de negócio, o que faz com que, entre novembro a março, importantes embarcações visitem a costa brasileira.

Prova disso são os crescentes números apresentados pelo setor em desde 1999, de acordo com os dados disponibilizados pelo Terminal Marítimo de Passageiros Giusfredo Santini CONCAIS S.A. em Santos, vejamos:

➤ Movimentação de Passageiros

Temporada	Embarque	Desembarque	Trânsito	Total	Evolução acumulada %
98/99	45.664	45.933	3.055	94.652	

¹ Art. 1º O art. 178 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 178.** A lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade.

Parágrafo único. Na ordenação do transporte aquático, a lei estabelecerá as condições em que o transporte de mercadorias na cabotagem e a navegação interior poderão ser feitos por embarcações estrangeiras."

99/00	19.126	19.309	7.644	46.079	0%
00/01	36.721	35.417	16.530	88.668	94%
01/02	70.488	68.783	12.579	151.850	160%
02/03	70.130	71.101	10.240	151.471	160%
03/04	66.237	67.257	20.334	153.828	163%
04/05	98.361	98.285	28.907	225.553	238%
05/06	153.656	154.258	46.364	354.278	374%
06/07	219.011	219.268	53.594	491.873	520%
07/08	274.337	273.931	49.056	597.324	631%
08/09	359.156	359.523	50.337	769.016	812%
09/10	453.579	454.315	71.972	979.866	1035%
10/11	512.200	517.821	90.809	1.120.830	1184%
11/12	449.981	450.500	91.369	991.850	1048%
TOTAL	2.828.647	2.835.701	552.790	6.217.138	

➤ **Receita gerada em Santos e região²**



² Receitas com operações portuárias: abastecimento de combustível, água e alimentos; serviços portuários; lixo; etc.

Se não é segredo para ninguém que os grandes *players* internacionais dessa atividade veem no Brasil uma importante oportunidade de negócios, o que poucos sabem é que grande parte da receita dessas empresas não advém diretamente da venda de cabines propriamente dita, mas sim da venda de bens e serviços a bordo.

Assim, além do transporte de passageiros propriamente dito, tantas outras relações comerciais instauram-se dentro dos navios de cruzeiro, como a prestação dos mais variados serviços (spa, massagens, academia, etc.) e venda dos mais diversos produtos nos bares e lojas on board, o que demonstra que a atividade em questão é bem mais complexa do que se pode imaginar inicialmente.

Atento a esse contexto, o fisco brasileiro, enxergando nessa atividade uma potencial fonte de recursos, não se manteve alheio a essa realidade e tratou de voltar seus olhos às empresas que a cada temporada exploram tal serviço, produzindo legislação específica a respeito do tema, com vistas a regular o tratamento tributário desse micro-universo que é um navio de cruzeiro.

DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 137/98

No âmbito federal, até 1998, ressentia o ordenamento brasileiro de norma que regulamentasse, de forma específica, a tributação da atividade de cabotagem turística na costa brasileira. Nesse ano, foi publicada instrução normativa³ por parte da Secretaria da Receita Federal que, em linhas gerais, regulamenta a tributação não só do resultado operacional das empresas que exploram essa atividade, mas também da importação dos produtos que serão revendidos a bordo enquanto estiverem os navios em território nacional.

Com a edição da Instrução Normativa nº 137⁴ de 1998 instaurou-se o regime de tributação aplicável atualmente às empresas que exploram a cabotagem turística no país. Por esse diploma infralegal, tem-se que os navios propriamente ditos, bem como as mercadorias que já se encontram a bordo quando do ingresso no país, serão objeto de regime aduaneiro

³ Instrução Normativa SRF nº 137, de 23 de novembro de 1998

⁴ Art. 4º Ao navio em viagem de cruzeiro será aplicado o regime de admissão temporária, mediante procedimento simplificado, que consistirá no despacho concessório da autoridade aduaneira, exarado no termo de entrada da embarcação, por ocasião do encerramento da visita aduaneira.

especial, chamado de admissão temporária⁵, pelo qual, inicialmente, todos os tributos federais incidentes na importação encontram-se suspensos até o momento da saída definitiva do navio do território nacional naquela temporada.

Assim, muito embora o próprio navio, bem como as mercadorias já existentes a bordo, juridicamente, sejam importadas ainda que de forma temporária, sobre essa operação não há, num primeiro momento, a sujeição a nenhum tributo alfandegário.

Nesse sentido, vale lembrar que qualquer bem que adentra em território nacional é considerado, juridicamente, como importado, ou seja, tanto o navio quanto as mercadorias e bens que lá se encontram devem ser tratados como bens importados, de forma a, em tese, estarem no campo de incidência dos tributos aduaneiros. .

Com efeito, todas as mercadorias que forem comercializadas no interior da embarcação, enquanto esta estiver no país, serão alvo de tributação conforme demonstraremos mais adiante. Assim, só não serão tributados, em razão do Regime Especial da Admissão Temporária, aqueles bens que ingressarem e saírem do Brasil sem que ocorra sua venda, o que, obviamente, inclui a própria embarcação, desde que a mesma no Regime Especial da Admissão Temporária até um período máximo de 3 (três) meses, prorrogável por igual período⁶, o que faz com que as embarcações possam permanecer no país, isentas de tributação, apenas um semestre por ano.

⁵ Instrução Normativa SRF nº 285/03:

Art. 1º O regime aduaneiro especial de admissão temporária é o que permite a importação de bens que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão parcial, no caso de utilização econômica, na forma e nas condições previstas nesta Instrução Normativa.

Art. 5º Consideram-se automaticamente submetidos ao regime de que trata o art. 4º (*regime aduaneiro especial de admissão temporária*):

VI - as embarcações estrangeiras em viagem de cruzeiro pela costa brasileira, com escala em portos nacionais ou em navegação de cabotagem;

⁶ **Art. 10.** Compete ao titular da unidade da SRF responsável pelo despacho aduaneiro a concessão do regime de admissão temporária e a fixação do prazo de permanência dos bens no País, bem assim a sua prorrogação.

§ 1º O prazo de permanência será fixado:

I - pelo prazo contratado:

a) de arrendamento operacional, de aluguel, de empréstimo ou de prestação de serviços, prorrogável na mesma medida deste, na hipótese de importação para utilização econômica;

b) para a prestação de serviços de beneficiamento, montagem, renovação, recondicionamento, acondicionamento ou reacondicionamento, de que trata o inciso X do art. 4º; ou

c) para ensaios ou testes relacionados ao desenvolvimento de protótipos, até o limite de cinco anos; ou

Esse regime poderá se extinguir com a adoção de uma das seguintes providências, pelo beneficiário, dentro do prazo fixado para a permanência do bem no País:

- ✓ Reexportação;
- ✓ Entrega do bem à Fazenda Nacional, livre de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-lo;
- ✓ Destruição, às expensas do beneficiário;
- ✓ Transferência para outro regime aduaneiro⁷; ou
- ✓ Despacho para consumo.

Em uma sucinta explicação, a reexportação dará fim à admissão temporária, pois, por sua própria natureza, os bens não mais estarão no Brasil. Não haverá, neste caso, necessidade do recolhimento dos tributos, eis que os mesmos não serão comercializados no mercado interno.

A segunda hipótese apresentada ocorre no caso do importador entregar gratuitamente os bens, sejam estes as mercadorias ou a própria embarcação, à Fazenda Nacional. Aqui também não haverá a necessidade de recolhimento dos tributos eis que o valor do próprio bem suprirá o montante que poderia vir a ser devido em razão de eventual importação.

No caso da destruição, também não haverá que se falar em tributação, eis o próprio bem deixa de existir.

Na transferência para outro regime aduaneiro, faz se necessária a observância das regras do novo regime para que se verifique a incidência ou não de tributos sobre a operação.

II - em até três meses, nos demais casos, prorrogável, uma única vez, por igual período.

III - em até três meses, nos demais casos, prorrogável, uma única vez, por igual período.

§ 2º Na fixação do prazo, a autoridade aduaneira levará em conta a finalidade a que se destinam os bens e o tempo necessário ao cumprimento dos trâmites para a sua reexportação.

§ 3º A prorrogação do prazo de vigência do regime pode ser concedida por titular de unidade local da SRF diversa daquela em que ocorreu o despacho de admissão.

§ 4º Na hipótese do § 3º, a unidade da SRF de despacho deverá ser informada sobre a prorrogação.

§ 6º Do indeferimento do pedido de concessão do regime de admissão temporária ou de prorrogação do prazo de vigência, baseado em decisão fundamentada, caberá, no prazo de até trinta dias, a apresentação de recurso voluntário, em última instância, à autoridade hierarquicamente superior à que proferiu a decisão.

⁷ Nos termos da Instrução Normativa SRF nº 121, de 11 de janeiro de 2002

Por fim, verificando-se o último caso, que só se aplica para as mercadorias a bordo, a empresa deverá recolher os tributos sobre a venda da maneira demonstrada adiante.

Vale destacar que, além das regras acima mencionadas, segundo a legislação nacional, para que seja possível a exploração da atividade no Brasil, o armador estrangeiro deverá constituir representante legal no país que será responsável, na condição de mandatário, a:

- ✓ Promover a importação de mercadorias estrangeiras;
- ✓ Requerer a concessão de regimes aduaneiros especiais;
- ✓ Proceder ao despacho para consumo das mercadorias estrangeiras comercializadas a bordo do navio;
- ✓ Promover a aquisição de mercadorias nacionais para abastecimento do navio; e,
- ✓ Na qualidade de responsável tributário, calcular e pagar os impostos e contribuições federais devidos, decorrentes das atividades desenvolvidas a bordo do navio ou a ele relacionadas, no período em que permanecer em operação de cabotagem em águas brasileiras.

Vale destacar que, de acordo com as regras vigentes no país⁸, mandatário é aquele a quem foram conferidos poderes para, em nome de outrem, praticar atos ou administrar interesses. Assim, tratando-se de hipótese de mandato legal, eis que a própria legislação atribui a condição de mandatário ao representante dessas empresas, esta também delimita a extensão dos poderes deste mandatário, apresentados acima.

Superadas as atribuições do mandatário, percebe-se que, além deste, a IN em análise também confere responsabilidades à própria embarcação, que deverá, no momento de seu ingresso no país, anunciado com um prazo de seis horas de antecedência mínima⁹, entregar à autoridade aduaneira, geralmente por meio do comandante do navio, além da Declaração

⁸ Art. 653 da Lei 10.406/02 ("Código Civil").

⁹ **Art. 3º** A chegada do navio em viagem de cruzeiro deverá ser informada à autoridade aduaneira que jurisdicione o porto de entrada no País, com antecedência mínima de seis horas, para fins de visita aduaneira.

Simplificada de Importação (“DSI”), três vias do registro de inventário de todas as mercadorias a bordo destinadas à comercialização¹⁰.

Neste ponto, ressaltamos que o registro da DSI, inicia o procedimento de Despacho Aduaneiro¹¹, que se findará, no caso de Admissão Temporária, quando o navio sair do país, devendo, neste momento, serem recolhidos os eventuais tributos incidêntes sobre as atividades desenvolvidas no período de sua permanência no país.

Destacamos que a DSI será válida pelo prazo legal em que o navio permanecer no país, sendo que, em caso de prorrogação do regime de admissão temporária, será necessária a apresentação de nova DSI.

Vale lembrar que a DSI deverá estar acompanhada dos seguintes documentos, se aplicáveis¹²:

¹⁰ **Art. 5º** O controle aduaneiro sobre as mercadorias de origem estrangeira transportadas no navio em viagem de cruzeiro, ou embarcadas no País para reposição de estoques, destinadas à provisão de bordo ou à venda em lojas, bares e instalações semelhantes, observará o seguinte:

I - provisões de bordo: os víveres de origem estrangeira deverão ser depositados em compartimento próprio, de onde serão retirados conforme as necessidades de consumo da tripulação e dos passageiros;

II - mercadorias estrangeiras destinadas à venda: o comandante do navio manterá registro do estoque diário de mercadorias estrangeiras a bordo, que permita identificar o movimento ocorrido no período, relativamente ao saldo inicial, entradas, saídas e saldo final.

§ 1º No ato da visita, no porto de entrada no País, o comandante do navio apresentará, à autoridade aduaneira, relação, em três vias, das mercadorias estrangeiras existentes a bordo, destinadas à venda, que constituirão o estoque inicial, para efeito do disposto no inciso II.

§ 2º As vias da relação referida no parágrafo anterior terão as seguintes destinações:

a) 1ª via: unidade aduaneira que jurisdicione o porto de entrada;

b) 2ª via: representante legal, no País, do armador estrangeiro, averbada pela autoridade aduaneira;
e

c) 3ª via: comandante do navio.

¹¹ Instrução Normativa SRF nº 611, de 18 de janeiro de 2006.

Art. 10. O registro da DSI caracteriza o início do despacho aduaneiro de importação.

¹² **Art. 11.** A DSI será instruída com os seguintes documentos:

I - via original do conhecimento de carga ou documento equivalente;

II - via original da fatura comercial, quando for o caso;

- ✓ Via original do conhecimento de carga ou documento equivalente;
- ✓ Via original da fatura comercial, quando for o caso;
- ✓ DARF que comprove o recolhimento dos tributos, quando for o caso;
- ✓ Nota fiscal de saída, quando for o caso; e
- ✓ Outros, exigidos em decorrência de Acordos Internacionais ou de legislação específica.

Para fins de controle, o comandante do navio manterá, ainda, registro do estoque diário de mercadorias estrangeiras a bordo, que possa identificar o movimento ocorrido no período (saldo inicial, entradas, saídas e saldo final).

Em caso de ressuprimento do navio durante o período em que se encontrar em águas brasileiras, duas possibilidades podem ocorrer:

- ✓ Em caso de mercadoria de origem estrangeira, a mesma será transferida do porto de entrada ao navio sob o regime de trânsito aduaneiro, aplicando-lhe a suspensão de tributos aduaneiros tal como se tais mercadorias tivessem adentrado no país juntamente com o navio; e
- ✓ Em caso de mercadoria de origem nacional, o embarque será acompanhado apenas e tão somente da nota fiscal de venda, sendo que nesse caso, a venda a navio operante na costa brasileira não se equipara a uma operação de exportação, não sendo aplicável, portanto, a imunidade tributária inerente às exportações para o fornecedor nacional dessas mercadorias, inclusive, no tocante ao ICMS.

A saída definitiva naquela temporada da embarcação fica condicionada à apresentação de relatório atualizado das mercadorias existentes a bordo, com a indicação dos bens que foram consumidos e comercializados no período, bem como dos DARFs de pagamento de todos os tributos aplicáveis a essa atividade.

III - via original da receita médica, na hipótese do inciso XIII do art. 4º;

IV - DARF que comprove o recolhimento dos tributos, quando for o caso;

V - nota fiscal de saída, quando for o caso; e VI - outros, exigidos em decorrência de Acordos Internacionais ou de legislação específica.

Nesse sentido, lembramos que, para as mercadorias importadas que sejam comercializadas no navio durante a temporada deve-se recolher os tributos incidentes sobre a importação, ou seja, o Imposto de Importação (II), o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como o PIS/COFINS-Importação.

O cálculo desses tributos deverá ser realizado da seguinte forma:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (“II”)

O Imposto de Importação é calculado pela aplicação das alíquotas fixadas na TEC sobre uma base de cálculo.

A base de cálculo do II consiste no valor aduaneiro¹³ da mercadoria, também conhecido por muitos como valor CIF (*Cost, Insurance and Freight*), enquanto a alíquota varia a depender da mercadoria, de acordo com os valores estabelecidos na tabela de Tarifa Externa Comum (“TEC”).

O código de receita para recolhimento do tributo é 7730.

¹³ **Art. 77.** Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC nº 13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009):

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (“IPI”)

O IPI é calculado pela aplicação de uma alíquota, que varia dependendo do produto, sobre a base de cálculo, que consiste no valor aduaneiro somado ao II. Em quase totalidade dos casos a alíquota do IPI é *ad valorem* (porcentagem aplicada à base de cálculo), porém existem situações em que a alíquota aplicada será específica, ou seja, é um valor unitário, expresso em Real (R\$), a ser aplicado sobre a quantidade da mercadoria na unidade de medida correspondente.

Este último caso se aplica às bebidas, veja o exemplo:

1 garrafa de 1L de vodka – NCM 2208.60.00

Valor = R\$ 200,00

Alíquota Específica¹⁴ = R\$ 4,34 (por 1 L)

IPI = quantidade vendida (L) x alíquota = 1 x R\$ 4,34 = R\$ 4,34

O código de receita para recolhimento do IPI eventualmente incidente na operação é o 7743.

PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO

O PIS e a COFINS eventualmente incidentes sobre as operações *on board* são calculados mediante a aplicação de uma determinada alíquota sobre a base de cálculo, que consiste no valor aduaneiro das mercadorias importadas, acrescido do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS – que contem o IPI em sua base), incidente sobre a importação, e do valor das próprias contribuições.

Em quase totalidade das importações, a alíquota aplicável do PIS é de 1,65% e a da Cofins é de 7,6%, porém existem alíquotas diferenciadas tratando-se mercadorias específicas¹⁵.

¹⁴ Produto classe S de acordo com o art. 209 do Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI – “RIPI”)

¹⁵ Usamos como exemplo o comparativo do caput com o §2º, porém, destacamos que existem outras alíquotas além dessas.

ICMS

Vale mencionar, ainda e fugindo-se um pouco da esfera federal, que, no âmbito estadual, no momento, não é exigido o pagamento do ICMS-Importação, muito embora haja rumores de que alguns fiscos estaduais estariam se mobilizando com vistas a instituir essa modalidade de tributação.

Neste ponto é importante lembrarmos que em julho de 1975 foi celebrado um Convênio entre diversos estados brasileiros¹⁶, dispendo que não seriam albergadas pela incidência do ICMS, as mercadorias destinadas ao uso e consumo¹⁷ dentro de embarcações de bandeira estrangeira aportadas no país.

De acordo com o instrumento, a saída de produtos industrializados de origem nacional, destinada ao consumo ou uso de embarcações ou aeronaves, de bandeira estrangeira, aportadas no País, observadas as seguintes condições:

- ✓ Operação efetuada ao amparo de guia de exportação, na forma das normas estabelecidas pelo Conselho do Comércio Exterior - CONCEX, devendo constar do

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

§ 2º As alíquotas, no caso de importação de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 3303.00 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, são de:

I - 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento), para a COFINS-Importação.

¹⁶ Ministério da Fazenda, AC, AL, AM, BA, CE, DF, ES, GO, MA, MG, MT, PA, PB, PE, PI, PR, RJ, RN, RS, SC, SE e SP.

¹⁷ Se aplica aos fornecimentos efetuados nas condições ali indicadas, qualquer que seja a finalidade do produto a bordo, podendo este destinar-se ao consumo da tripulação ou passageiros, ao uso ou consumo durável da própria embarcação ou aeronave, bem como à sua conservação ou manutenção.

documento, como natureza da operação, a indicação: "fornecimento para consumo ou uso de embarcações e aeronaves de bandeira estrangeira";

- ✓ Adquirente sediado no exterior;
- ✓ Pagamento em moeda estrangeira conversível, através de uma das seguintes formas:
 - a) pagamento direto, mediante fechamento do câmbio em banco devidamente autorizado;
 - b) pagamento indireto, a débito da conta de custeio mantida pelo agente ou representante do armador adquirente do produto;
- ✓ Comprovação do embarque pela autoridade competente.

Contudo, o convênio nada dispõe sobre o ICMS nas mercadorias comercializadas dentro das embarcações, portanto, nada impede que alguns estados venham instituir o ICMS nessa hipótese.

Apesar das profundas alterações legislativas ocorridas desde a sua edição, o Convênio ICM nº 12/75 ainda permanece em vigor, eis que foi, por diversas vezes, prorrogado. A última prorrogação¹⁸, ocorrida em dezembro de 1993 por meio do Convênio ICMS nº 124/93, determinou a eficácia do Convênio ICM nº 12/75 por prazo indeterminado.

Por fim, com relação à tributação de uma forma geral, , tanto federal quanto, eventualmente, estadual, incidente sobre as mercadorias, é importante destacar, que aquelas destinadas ao uso e consumo da tripulação e dos passageiros na embarcação estrangeira, e não à comercialização a bordo, via de regra estariam fora do campo de incidência de qualquer

¹⁸ **Cláusula primeira.** Ficam prorrogadas, até as datas indicadas, as disposições contidas:

V - por prazo indeterminado:

01. no Convênio ICM 12/75, de 15 de julho de 1975;

tributo quanto à sua importação, entendimento este, inclusive, encontra eco na jurisprudência administrativa¹⁹ que vem se formando ao redor do tema, vejamos:

*“Assim, devem ser pagos os tributos incidentes na importação apenas nos casos de venda ou doação de mercadorias a passageiros ou terceiras pessoas, como será demonstrado, Já as **mercadorias destinadas ao uso e consumo de bordo dos tripulantes e passageiros não podem ser tributadas**”.*

(...)

*“Trago a lume os dispositivos supracitados para, mediante análise sistemática da legislação pertinente ao fornecimento de mercadorias para uso e consumo de bordo, concluir que as **mercadorias consumidas a bordo não podem ser tributadas**”.*

Daí a importância de realizar-se no registro de inventário uma descrição extremamente minuciosa acerca de quais mercadorias são destinadas ao consumo dos passageiros e tripulantes e quais são destinados à comercialização dentro do navio.

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS (TRIBUTAÇÃO SOBRE O RESULTADO)

Além dos tributos incidentes na importação das mercadorias que serão comercializadas *on board*, a regra fiscal determina que o resultado operacional dessas empresas estrangeiras seja tributado no país pelo PIS/COFINS e pelo Imposto de Renda (“IRPJ”) e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (“CSLL”).

Nesse sentido, em relação ao IRPJ e CSLL, aplica-se a modalidade do lucro presumido, justamente pelo fato dessas embarcações não possuírem escrituração contábil que permita a apuração pelo Lucro Real.

Assim, aplicando-se os percentuais de 9,6% (venda de mercadorias) e 38,4% (prestação de serviços) para o IRPJ e 14,4% (venda de mercadorias) e 38,4% (prestação de serviços)

¹⁹ Acórdão nº 3101-00.117 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF – 3ª Seção – 1ª Turma da 1ª Câmara. Publicado em 17 de junho de 2009.

para a CSLL sobre a receita auferida pelas embarcações, chega-se à sua lucratividade presumida, alcançando-se o *quantum* devido pelos navios a título desses dois tributos.

Neste ponto trazemos o seguinte exemplo:

1º trimestre de 2012

Receita bruta das vendas de mercadorias = R\$ 100.000,00

Receita bruta das prestações de serviços = R\$ 100.000,00

Base de cálculo (vendas) = (9,6% x 50.000) = R\$ 9.600,00

Base de cálculo (serviços) = (38,4% x 50.000) = R\$ 38.400,00

- **Base de cálculo total = 9.600,00 + 38.400,00 = R\$ 48.000,00**
- **Alíquota = 15% (receita bruta inferior à R\$ 60.000,00)**

IRPJ = 48.000 x 15% = R\$ 7.200,00

O mesmo exemplo pode ser aplicado para cálculo da CSLL, alterando-se apenas o coeficiente de lucratividade de 9,6% para 14,4% no caso das vendas de mercadorias e a alíquota do tributo de 15% para 9%.

Por fim, sobre a receita bruta operacional, aplica-se, ainda, o percentual de 3,65% para o cálculo do PIS/COFINS devido, vejamos o exemplo abaixo:

Receita operacional jan/12 = R\$ 200,00

PIS = 200 x 0,65% = R\$ 1,30

COFINS = 200 x 3% = R\$ 6,00

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

Embora a regra fiscal seja clara ao determinar a sujeição do resultado operacional das embarcações estrangeiras à incidência do PIS/COFINS, IRPJ e CSLL²⁰, tal incidência, a

²⁰ **Art. 2º** Para os fins do disposto nesta Instrução Normativa, o armador estrangeiro deverá constituir representante legal no País, pessoa jurídica, outorgando-lhe poderes para, na condição de mandatário:

I - promover a importação de mercadorias estrangeiras;

II - requerer a concessão de regimes aduaneiros especiais;

nosso ver, mostra-se questionável, eis que se a tributação fosse aplicável, a legislação brasileira estaria ou considerando tributar parcela do lucro de empresa estrangeira domiciliada no exterior, haja vista que o navio é apenas um bem pertencente a esta empresa ou estaria considerando o navio como estabelecimento permanente para fins da aplicação de tributação no Brasil, o que entendemos não ser o caso..

Assim, em nosso entendimento, o fato de explorar atividade de cabotagem turística no país não confere à embarcação o status de residente fiscal para fins de tributação, sendo certo que o representante legal exigido pela legislação atua tão somente como mandatário da empresa internacional de transporte marítimo.

Isso se dá porque o critério de conexão entre o sujeito passivo e o fato gerador aplicável ao caso é o da residência ou domicílio fiscal, ou seja, em linhas gerais, se aqui não é residente fiscal, aqui não se deve tributar. Note que não é objeto de estudo a responsabilidade tributária do mandatário pela retenção na fonte, haja vista que não podemos concordar com

III - proceder ao despacho para consumo das mercadorias estrangeiras comercializadas a bordo do navio;

IV - promover a aquisição de mercadorias nacionais para abastecimento do navio; e,

V - na qualidade de responsável tributário, calcular e pagar os impostos e contribuições federais devidos, decorrentes das atividades desenvolvidas a bordo do navio ou a ele relacionadas, no período em que permanecer em operação de cabotagem em águas brasileiras.

§ 1º Relativamente ao disposto no inciso V deste artigo, as atividades e a apuração dos impostos e contribuições serão registradas e demonstradas na escrituração do mandatário, destacadamente daquelas que lhe são próprias, observadas todas as normas de determinação e pagamento aplicáveis às pessoas jurídicas nacionais.

§ 2º A base de cálculo será, quanto:

- a) ao imposto de renda das pessoas jurídicas - IRPJ e à contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, o lucro operacional das atividades, observado o disposto no parágrafo único do art. 339 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, 1994;
- b) ao imposto de importação - II, o valor aduaneiro da mercadoria estrangeira;
- c) ao imposto sobre produtos industrializados - IPI, vinculado à importação, o valor aduaneiro da mercadoria estrangeira acrescido do imposto de importação;
- d) à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, a receita bruta de venda de bens e serviços;
- e) ao imposto de renda incidente na fonte - IRF, o valor do rendimento pago ou creditado.

a responsabilidade de mero representante legal ser exigido pelas obrigações fiscais da empresa.

Além do mais, segundo as regras de domicílio fiscal brasileiras²¹, este será eleito pelo contribuinte ou responsável e, na falta de eleição, deverá ser considerado domicílio fiscal, no que diz respeito às pessoas jurídicas de direito privado, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento e, em última hipótese, o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Ainda se faz oportuno mencionar que, de acordo com as regras internacionais gerais de residência fiscal, apresentadas no artigo 4º do Modelo da OCDE para Acordo para Evitar a Dupla Tributação, bem como da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e Itália²²,

²¹ **Art. 127.** Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

²² ARTIGO 4

Domicílio fiscal

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, esteja aí sujeita a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga.

2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:

mesmo em caso de duplicidade de residência, o que não entendemos ser o fato, o contribuinte “*será considerado como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva*”.

Logo, perseguindo o silogismo normativo, sempre que uma pessoa, seja ela jurídica ou física, for considerada residente fiscal de um Estado, automaticamente será considerada não residente de outro, ainda que a lei interna deste estabeleça de modo diverso. Obviamente estamos levando em conta a existência de acordo internacional cujo intuito seja evitar a bitributação.

Além disso, de acordo com o artigo 8º do Modelo da OCDE de Acordo para Evitar a Dupla Tributação, contemplado na Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e Itália²³, “*os lucros*

-
- a) será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);
- b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;
- c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;
- d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.
- 3.** Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.

²³ ARTIGO 8

Navegação marítima e aérea

- Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.
- Se a sede da direção efetiva da empresa de navegação se situar a bordo de um navio, esta sede será considerada situada no Estado Contratante em que se encontre o porto de registro desse navio, ou na ausência de porto de registro, no Estado Contratante em que resida a pessoa que explora o navio.

provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa". Na hipótese da sede de direção coincidir-se com a embarcação, então a tributação deverá ser realizada pelo Estado em que estiver localizado o porto de registro do navio. Ainda, na ausência deste porto de registro, o ente tributante será aquele em que reside a pessoa que explora a embarcação.

O que facilmente se percebe na leitura da norma, é a intenção de se assegurar a tributação exclusiva em um único Estado, em que o poder de tributar decorrerá da localização da sede de direção efetiva da empresa.

Em outras palavras, caso o navio se encontre domiciliado em país diverso do Brasil, o lucro percebido por essa embarcação deve ser tributado no país de da sede diretiva da empresa e não no Brasil.

Vale lembrar que a expressão "tráfego internacional", definida pelo artigo 3º (Definições Gerais) da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e Itália²⁴, designa todo transporte efetuado

3. O disposto no parágrafo 1 também se aplica aos lucros provenientes da participação em um "pool", em uma associação ou em uma agência de operação internacional.

4. O Acordo entre o Brasil e a Itália, datado de 4 de outubro de 1957, destinado a evitar a dupla tributação sobre os rendimentos provenientes do exercício de navegação marítima e aérea, cessará de aplicar-se, em relação a qualquer imposto, no período durante o qual a presente Convenção for aplicável no que se refere a esse imposto.

²⁴ ARTIGO 3

Definições gerais

1. Na presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente:

- a) o termo "Brasil" designa a República Federativa do Brasil;
- b) o termo "Itália" designa a República Italiana;
- c) o termo "nacionais" designa:

I - todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um Estado Contratante;

II - todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com as leis em vigor num Estado Contratante;

d) as expressões "um Estado Contratante" e "o outro Estado Contratante" designam o Brasil ou a Itália consoante o contexto;

por um navio explorado por uma empresa cuja sede de direção efetiva esteja situada em um Estado, exceto quando o navio ou aeronave for explorado apenas entre pontos situados no outro Estado.

Destacamos que, em nosso entendimento a inclusão do termo "apenas" no texto legal, pode ser interpretado como aquelas embarcações cuja atividade seja explorar exclusivamente o turismo local, isto é, interno.

Diante disso, dado o fato que as empresas de cruzeiros marítimos não exploram exclusivamente o transporte entre dois pontos de um mesmo Estado, deve-se considerar aplicável a regra de competência tributária do Estado da sede de direção da empresa.

Oportuno destacarmos neste momento que o Brasil firmou inúmeros tratados para evitar a dupla tributação com diversos países, quais destacamos o celebrado com a Itália, por meio do Decreto Legislativo nº 77, de 5 de dezembro de 1979 e do Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981, país onde se encontram boa parcela das empresas que exploram as

e) o termo "pessoa" compreende uma pessoa física, uma sociedade e qualquer outro grupo de pessoas;

f) o termo "sociedade " designa qualquer pessoa jurídica ou qualquer entidade que, para fins tributários, seja considerada como pessoa jurídica;

g) as expressões "empresa de um Estado Contratante" "empresa do outro Estado Contratante" designam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante;

h) a expressão "tráfego internacional" designa todo transporte efetuado por um navio ou aeronave explorado por uma empresa cuja sede de direção efetiva esteja situada em um Estado Contratante, exceto quando o navio ou aeronave for explorado apenas entre pontos situados no outro Estado Contratante;

i) o termo "imposto" designa o imposto brasileiro ou o imposto italiano, consoante o contexto;

j) a expressão "autoridade competente" designa:

I - no Brasil: o Ministro da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou seus representantes autorizados;

II - na Itália: o Ministro da Fazenda.

2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da presente Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente.

atividades de cruzeiro, motivo pelo qual citamos, em algumas passagens, o acordo firmado entre nosso país e a nação em questão.

Outra parcela considerável dos navios que exploram a atividade de cruzeiros no país, pertence a empresas situadas nos Estados Unidos.

Contudo, a despeito desse país não possuir acordo para evitar a bitributação com o Brasil, entendemos que os mais conceitos acima apresentados já seriam suficientes para afastar a tributação do resultado operacional dos navios de empresas americanas que aqui trafegam, eis que a questão da residência fiscal, a nosso ver, é fator crucial para o estabelecimento do critério de conexão para tributação em comento, o que entendemos não estar caracterizada, haja tratado internacional ou não.

Diante disto, vemos com bons olhos a discussão acerca da não incidência do IRPJ, CSLL e PIS/COFINS sobre a atividade em questão.

O Almeida Advogados conta com uma Equipe especializada em Direito Tributário, e coloca-se desde já à disposição para quaisquer maiores esclarecimentos.

www.almeidalaw.com.br

Almeida
CORPORATE LAW