

NAVEGANDO EM ÁGUAS BRASILEIRAS

Algumas considerações sobre a tributação dos cruzeiros marítimos na costa brasileira

FERNANDO VAISMAN*
Advogado
ANDRÉ DE ALMEIDA**
Advogado

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. Embora os relatos sejam os mais diversos, o que se verifica é que, historicamente, há notícias de que os primeiros cruzeiros que circularam no País datariam dos longínquos anos 20, sendo que a ativi-

dade em questão teria começado a ganhar corpo apenas nos anos 60.

No final dos anos 90, com a expressa previsão constitucional de permissão à exploração dessa atividade por empresas estrangeiras¹, com a inauguração do terminal marítimo de passageiros no porto de Santos e com um cenário econômico favorável que se instaurava no País, criou-se, defini-

* Fernando Vaisman é advogado especializado em Direito Tributário, com atuação em Consultivo e Contencioso Tributário. É mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

** André de Almeida é bacharel em Direito pela PUC/MG. Extensão em Corporate Law na Georgetown University, Washington D.C. e na PUC/SP. Foi presidente da Federação Interamericana de Advogados e é membro da Comissão de Relações Internacionais do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), diretor de Relação Internacional do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) e membro do Conselho da Câmara-e.net.

1 A Emenda Constitucional nº 07/95 alterou o texto do Artigo 178 da Constituição Federal, que passou a vigorar com a seguinte dicção: “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.*” (g.n.) Para muitos, foi essa alteração legislativa que legitimou a exploração desta atividade por empresas não nacionais.

tivamente, espaço para o desenvolvimento desse mercado no Brasil.

Obviamente, o clima agradável, as belas paisagens litorâneas, a não coincidência do período de verão com o da Europa e dos 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 e março, importantes embarcações visitem a costa brasileira.

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 nesse ramo 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 microuniverso que é um navio de cruzeiro.

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. Naquele ano, foi publicada

instrução normativa 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 a tributação incidente sobre a importação dos produtos que serão revendidos a bordo enquanto estiverem os navios em território nacional.

Com a edição da Instrução Normativa nº 137 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 especial, chamado de admissão temporária, 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.

Primeiramente, dispõe a regra fiscal que o armador estrangeiro deverá constituir representante legal no País, que será responsável, na condição de mandatário, a:

I - promover a importação de mercadorias estrangeiras;

II - requerer a concessão de regimes aduaneiros especiais;

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.

Ainda de acordo com a Instrução Normativa (IN) em questão, no momento do ingresso da embarcação no País, o comandante do navio entregará à autoridade aduaneira, em três vias, um registro de inventário de todas as mercadorias a bordo destinadas à comercialização, além da Declaração Simplificada de Importação.

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: (i) 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 (ii) 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 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (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

Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (Darfs) de pagamento de todos os tributos aplicáveis a essa atividade.

Nesse sentido, lembramos que, para as mercadorias importadas que sejam comercializadas no navio durante a temporada, devem-se recolher os tributos incidentes sobre a importação, ou seja, o Imposto de Importação (II) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como o Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (Cofins)-Importação. Contudo, é importante destacar que as mercadorias destinadas ao uso e ao consumo da tripulação e dos passageiros na embarcação estrangeira, e não à comercialização a bordo, não estão suscetíveis à tributação incidente sobre a importação, entendimento este, inclusive, com eco na jurisprudência administrativa que vem se formando ao redor do tema.

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 destinadas à comercialização dentro do navio.

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.

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, pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Nesse sentido, em relação ao IRPJ e à CSLL, aplica-se a modalidade do lucro presumido, justamente pelo fato dessas embar-

cações não possuem 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) 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.

Por fim, sobre a receita bruta operacional, aplica-se, ainda, o percentual de 3,65% para o cálculo do PIS/Cofins devido. Embora a regra fiscal seja clara ao determinar

a sujeição do resultado operacional das embarcações à incidência do PIS/Cofins, do IRPJ e da CSLL, tal incidência, a nosso ver, mostra-se questionável, eis que 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.

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

☞ CLASSIFICAÇÃO PARA ÍNDICE REMISSIVO:

<PODER MARÍTIMO>; Navio Mercante; Navio de Turismo; Impostos;