



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 0016286-18.2010.4.03.6100/SP**

2010.61.00.016286-9/SP

**D.E.**

Publicado em 22/02/2017

RELATOR : Desembargador Federal MARCELO SARAIVA  
 APELANTE : ROYAL CARIBBEAN CRUZEIROS BRASIL LTDA  
 ADVOGADO : SP232382 WAGNER SERPA JUNIOR e outro(a)  
 APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
 ADVOGADO : SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF  
 VIANNA  
 No. ORIG. : 00162861820104036100 6 Vr SAO PAULO/SP

**EMENTA**

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS -IMPORTAÇÃO. AFRETAMENTO A "TIME CHARTER". CONTRATO COMPLEXO. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDENCIA DA TRIBUTAÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 17, DA LEI Nº 10.865/04, NA REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº 11.727/08.

1. Trata-se de mandado de segurança é de afastamento da cobrança de PIS-Importação e COFINS-Importação, incidentes sobre a remessa de valores relativos à contraprestação em razão do afretamento de embarcações a *time charter* para fins turísticos de embarcações para fins turísticos, de que trata o art. 8º, § 17, da Lei nº 10.865/04, na redação conferida pela Lei nº 11.727/08.

2. Sob o prisma constitucional da tributação, o objeto da lide encontra respaldo no artigo 195, IV, que trata das contribuições sociais a serem pagas pelo importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

3. Regulamentando o tema, a Lei 10.865, de 30/04/2004, instituiu o PIS/COFINS sobre importação de bens e serviços, com alíquota zero para alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa (artigo 8º, § 14); porém a Lei 11.727, de 23/06/2008, inseriu os §§ 17 e 18 ao artigo 8º da Lei 10.865/2004 para excluir a alíquota zero na importação de serviços de frete, afretamento, arrendamento ou aluguel de embarcações para o transporte de pessoas para fins turísticos.

4. O afretamento está disciplinado no art. 2º, da Lei nº 9.432/97, compreendendo as seguintes modalidades: afretamento a casco nu; por tempo e por viagem.

5. O caso dos autos se enquadra na segunda modalidade, qual seja, afretamento por tempo. Trata-se de contrato complexo, como admite a própria impetrante, não se podendo desmembrá-lo para efeito de tributação, devendo ser considerado o conjunto de relações jurídicas.

6. Cotejando o objeto social da impetrante com o contrato acostado aos autos (fls. 84/102), resta evidenciado impetrante obrigou-se ao fornecimento do navio e tem responsabilidade sobre a tripulação responsável pela condução da embarcação durante os cruzeiros turísticos comercializados. Além disso, incluiu a prestação de serviços de bordo, tais como preparação e fornecimento de todo o serviço de alimentação e bebidas, lavanderia, vendas de mercadorias, piscinas, etc.

7. Evidentemente não se pode atribuir a tal contrato o caráter pretendido, de mera locação de bem móvel, tratando toda essa gama de serviços como meros acessórios. Na verdade, eles são justamente a razão de ser do afretamento dos navios para a comercialização dos pacotes turísticos.

8. Os serviços prestados, tal como descritos no contrato acostado a estes autos, são de natureza complexa, entretanto, se decompõem em vários serviços, mas todos com esta principal característica de estarem relacionados e indissociáveis com a atividade turística inerente ao afretamento por tempo.

9. Na avença em questão, o que interessa não é apenas o transporte propiciado pelo navio afretado, mas o diferencial do negócio, representado pelo conjunto de serviços agregados ao pacote turístico. O contrato não é tipicamente de locação ou transporte, mas de prestação de serviços turísticos, tanto que o objeto social da impetrante refere-se à comercialização, divulgação e distribuição de cruzeiros marítimos.

10. Diferentemente do ISS, em que se aplicam precedentes do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que contratos complexos/híbridos não devem ser desmembrados para fins fiscais, uma vez que a atividade de afretamento não consta na lista de serviços tributáveis pelo ISS, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação foram positivados no artigo 8º, § 17, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, que não padecem de qualquer inconstitucionalidade..

11. Apelação desprovida.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 01 de fevereiro de 2017.

**MARCELO SARAIVA**  
Desembargador Federal Relator

---

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): MARCELO MESQUITA SARAIVA:10071

Nº de Série do Certificado: 7E6C6E9BBD25990F

Data e Hora: 09/02/2017 20:02:50

---

## **APELAÇÃO CÍVEL Nº 0016286-18.2010.4.03.6100/SP**

2010.61.00.016286-9/SP

RELATOR : Desembargador Federal MARCELO SARAIVA  
 APELANTE : ROYAL CARIBBEAN CRUZEIROS BRASIL LTDA  
 ADVOGADO : SP232382 WAGNER SERPA JUNIOR e outro(a)  
 APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
 ADVOGADO : SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF VIANNA  
 No. ORIG. : 00162861820104036100 6 Vr SAO PAULO/SP

## RELATÓRIO

Trata-se de apelação interposta por Royal Caribbean Cruzeiros Brasil Ltda em face da sentença denegatória (fls. 256/259), em sede de mandado de segurança, cujo pedido é de afastamento da cobrança de PIS-Importação e COFINS-Importação, incidentes sobre a remessa de valores relativos à contraprestação em razão do afretamento de embarcações a *time charter* para fins turísticos. Incabível a cobrança de honorários advocatícios, nos termos do art. 25 da Lei nº12.016/2009. Custas na forma da lei.

Em suas razões de inconformismo, a apelante, aduz a necessidade de reforma da sentença, tendo em vista que o valor contratualmente fixado é pago à empresa contratada, exclusivamente, em virtude do afretamento do navio por tempo determinado, de modo que se revela como um contrato "sui generis",

o qual não caracterizada prestação de serviços, mas a reserva de navio de passageiros, acompanhado de sua tripulação e infraestrutura, em favor da apelante.

Com contrarrazões, vieram os autos a esta E.Corte.

O representante do MPF opinou pelo desprovimento da apelação.

É o relatório.

### VOTO

Trata-se o objeto da controvérsia da possibilidade da cobrança de PIS-Importação e COFINS-Importação, incidentes sobre a remessa de valores relativos à contraprestação em razão do afretamento de embarcações *a time charter* para fins turísticos.

Cotejando os autos, destaco que da discussão posta nos autos mister é ter o conhecimento se a remessa de valores relativos à contraprestação em razão do afretamento de embarcações *a time charter* para fins turísticos se enquadra na hipótese prevista no artigo 8º, § 17, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, para efeito de incidência da contribuição ao PIS-Importação e à COFINS-Importação.

O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação foram introduzidos no Sistema Tributário Nacional, com base nos artigos 149, § 2º, incisos II e III, alínea *a* e 195, inciso IV, da CF/88, dispositivos alterados pela EC nº 42/2003, por meio da MP 164, convertida na Lei nº 10.865/2004, com a redação que lhe conferiu a Lei nº 11.727/2008.

O artigo 3º da Lei 10.865/2004, nos incisos I e II, elenca como fato gerador do tributo:

*Art. 3º O fato gerador será:*

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou*

*II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

O inciso II é expresso em mencionar a remessa de valores ao exterior a título de contraprestação por serviço prestado.

Vale dizer, tais exações têm por base econômica a "**importação de bens e serviços**", assim entendidos:

*I) prestação de serviços - compreendidos os realizados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, que sejam executados no País ou cujo resultado aqui se verifique (art. 1º, § 1º, I e II, da Lei 10.865/04);*

*II) bens - aqui entendido como aqueles bens, produtos ou mercadorias integrando o patrimônio de alguém e passível de apreciação monetária, que ingressam território nacional para incorporação à economia interna, tendo o legislador excetuado (art. 2º da Lei 10.865/04) os que não se caracterizam pela ocorrência da importação propriamente dita.*

A Lei nº 11.727/2008, a seu turno, dispôs sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, além de reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, senão vejamos:

*Art. 3º O art. 8º da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 17 e 18:*

*"Art. 8º [...]*

*§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; referente a alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004)*

*[...]*

*§ 17. O disposto no § 14 deste artigo **não se aplica** aos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, em decorrência da prestação de serviços de frete, **afretamento**, arrendamento ou aluguel de embarcações marítimas ou fluviais destinadas ao transporte de pessoas **para fins turísticos**.*

*§ 18. O disposto no § 17 deste artigo aplicar-se-á também à hipótese de contratação ou utilização da embarcação em atividade mista de transporte de cargas e de pessoas para fins turísticos, independentemente da preponderância da atividade." (NR.)*

Indubitável, portanto, de que ficou expressa a "mens legis" de tributar as mencionadas empresas que tratam de prestação de serviços, de caráter econômico, mercantil, visando ao lucro.

Ademais, é preciso ter em mente que não é dado ao Poder judiciário adequar à lei ao que a parte alega ser justo, ou seja, só atua como legislador negativo, deixando de aplicar a norma declarada ilegal ou inconstitucional, sendo-lhe vedado conferir benefícios fiscais não previstos em lei ou estendê-los aos contribuintes não contemplados pela lei existente.

Relativamente à natureza jurídica do contrato de afretamento *Time Charter*, vislumbro que se revela de caráter misto ou híbrido, entre o fretador e armador da embarcação, onde o afretador contrata a locação de coisa (embarcação) e, **ao mesmo tempo**, locação de serviço (préstimos da tripulação), cabendo ao terceiro - afretador -, apenas, a gestão **comercial** da embarcação, já que a gestão **náutica** (manutenção apropriada da embarcação/navio, à navegação e a tudo mais que se fizer necessário para a consecução desta), permanece a cargo do armador - fretador.

Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem possuem delineamentos próprios que lhe conferem autonomia, não se confundindo com nenhum outro contrato porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra.

É indubitável que a ROYAL CARIBBEAN CRUZEIROS (BRASIL) LTDA busca, na consecução de seus objetos sociais, a *a comercialização, divulgação e distribuição de cruzeiros marítimos*, conforme se infere de seu contrato social (fls. 29):

*"Artigo 2 - A Sociedade tem por objeto social as seguintes atividades:*

- a) a comercialização, divulgação e distribuição de cruzeiros marítimos;*
- b) participação em outras sociedades como sócia ou acionista."*

Analisando as cláusulas do contrato acostado aos autos (fls. 85/102), fica evidenciada a estreita relação existente entre os contratantes e a efetiva prestação de vários tipos de serviços. Como a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, presunções e ficções de senso comum, não expressamente autorizadas em lei, não podem ser usadas para motivar ou fundamentar

juízo pela incidência de norma tributária. Potencial de realização do fato gerador não pode substituir, pura e simplesmente, a constatação da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário.

No caso dos autos, os cruzeiros marítimos são o segmento turístico que mais cresce no mundo, sendo equiparados, na visão mercadológica, a um *resort* flutuante, devido aos diversos serviços e atividades de lazer oferecidos, como aulas de ginástica, infraestrutura aquática (piscinas) e outros esportes. Os atrativos noturnos são variados, podendo ser destacados os bares (com música ao vivo), teatros e cassinos, além da realização de festas.

Essa ampla infraestrutura de serviços costuma implicar, outrossim, na prestação de outros serviços (logística), constituindo o maior atrativo desse tipo de atividade turística, sendo a responsável por segurar maior tempo os turistas dentro de seu interior.

Os serviços prestados, tal como descritos nos contratos acostados a estes autos, são de natureza complexa, entretanto, se decompõem em vários serviços, mas todos com esta principal característica de estarem relacionados e indissociáveis com a atividade turística inerente ao afretamento por tempo.

Diferentemente do ISS, em que se aplicam precedentes do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que contratos complexos/híbridos não devem ser desmembrados para fins fiscais, uma vez que a atividade de afretamento não consta na lista de serviços tributáveis pelo ISS, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação foram positivados no artigo 8º, § 17, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, que não padecem de qualquer inconstitucionalidade.

Não reconhecer estes serviços como fatos geradores dos tributos em comento seria admitir isenção que a lei não prevê.

Nesse sentido, colaciono precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta E.Corte, "in verbis":

*"TRIBUTÁRIO - ISSQN - AGENCIAMENTO MARÍTIMO E AGENCIAMENTO, CORRETAGEM OU INTERMEDIÇÃO NO AFRETAMENTO DE NAVIOS - ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA - ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS: DESCABIMENTO. 1. Descabe ao STJ, em sede de recurso especial, analisar possível ofensa a dispositivos constitucionais. 2. No agenciamento marítimo ou de navios, a empresa de agenciamento atua em nome do armador (responsável pelo navio) e contrata os serviços portuários de que necessitam esses navios em águas brasileiras, provendo-lhes todas as necessidades. Essas funções não estão abrangidas pelos serviços especificados no item 50 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68. Precedentes desta Corte (REsp 271.676/RS e REsp 246.082/RJ). 3. Impossibilidade de enquadrar o agenciamento marítimo no mencionado item através de interpretação extensiva porque os serviços previstos na lista não possuem natureza análoga aos serviços questionados. 4. Indevida a cobrança do ISS sobre agenciamento marítimo até o advento da LC 116/2003, quando foi expressamente incluído o serviço no item 10.06. 5. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, o contrato de afretamento de navios pode-se dar em três modalidades: a) afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação; b) afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado; c) afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens. 6. Os contratos de afretamento a casco nu, por natureza, assemelham-se aos contratos de locação e os navios, por força do art. 82 do Código Civil/1916, são considerados bens móveis. Assim, aplicável em tese o item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 (com a redação dada pela LC 56/87), que prevê a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. 7. Entretanto, o STF, no julgamento do RE 116.121-3/SP, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da exigência, restando assentado que a cobrança do ISS sobre locação de bem móvel contraria a Lei Maior e desvirtua institutos de Direito Civil. 8. Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos, não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68. Portanto, igualmente não tributável o agenciamento, a corretagem ou a intermediação no afretamento de navios. 9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido para conceder a segurança.*

(STJ, RESP 200501782054, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06.09.2007, DJ DATA:26/09/2007 PG:00207)

E ainda, colaciono, precedente desta E.Corte. Confira-se:

*"MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. AFRETAMENTO A TIME CHARTER. CONTRATO COMPLEXO. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 17, DA LEI Nº 10.865/04, NA REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº 11.727/08. 1. Trata-se de mandado de segurança ajuizado com vistas a que a impetrante não seja compelida ao recolhimento do PIS-Importação e da COFINS/Importação incidentes sobre remessas de valores relativos à contraprestação de afretamento a time charter de embarcações para fins turísticos, de que trata o art. 8º, § 17, da Lei nº 10.865/04, na redação conferida pela Lei nº 11.727/08. 2. A questão não demanda dilação probatória e resolve-se pela análise do alegado direito líquido e certo, imbricado à natureza jurídica do contrato entabulado. Desnecessário, portanto, perquirir acerca das obrigações dele decorrentes. 3. Tendo em vista o disposto no art. 515, § 3º, do CPC e considerando que a causa encontra-se pronta para julgamento, passa-se à análise do mérito. 4. Verifica-se que a matriz constitucional da tributação encontra-se no artigo 195, IV, que trata das contribuições sociais a serem pagas pelo importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. 5. Neste passo, a Lei 10.865, de 30/04/2004, instituiu o PIS/COFINS sobre importação de bens e serviços, com alíquota zero para alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa (artigo 8º, § 14); porém a Lei 11.727, de 23/06/2008, inseriu os §§ 17 e 18 ao artigo 8º da Lei 10.865/2004 para excluir a alíquota zero na importação de serviços de frete, afretamento, arrendamento ou aluguel de embarcações para o transporte de pessoas para fins turísticos. 6. O afretamento está disciplinado no art. 2º, da Lei nº 9.432/97, compreendendo as seguintes modalidades: afretamento a casco nu; por tempo e por viagem. 7. Naquela primeira hipótese, não há nenhuma prestação de serviço, apenas a disponibilização da posse, uso e controle da embarcação. Inexigível, portanto, a tributação guerreada em casos que tais, o que está em consonância com a Súmula Vinculante nº 31 do STF, a propósito do ISS (É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis) 8. O caso concreto enquadra-se na segunda modalidade, qual seja, afretamento por tempo. Diversamente do anterior, trata-se de contrato complexo, como admite a própria impetrante, não se podendo desmembrá-lo para efeito de tributação, devendo ser considerado o conjunto de relações jurídicas. 9. A empresa contratada pela impetrante obrigou-se ao fornecimento do navio e de toda a tripulação responsável pela condução da embarcação durante os cruzeiros turísticos comercializados. Além disso, incluiu a prestação de serviços de bordo, tais como preparação e fornecimento de todo o serviço de alimentação e bebidas, lavanderia, vendas de mercadorias, piscinas, salão de beleza, massagistas, shows, música ao vivo, boate, excursões terrestres, recreações adulta e infantil. 10. Evidentemente não se pode atribuir a tal contrato o caráter pretendido, de mera locação de bem móvel, tratando toda essa gama de serviços como meros acessórios. Na verdade, eles são justamente a razão de ser do afretamento dos navios para a comercialização dos pacotes turísticos. 11. Para a impetrante, para a empresa estrangeira e para os turistas, o que interessa não é apenas o transporte propiciado pelo navio afretado, mas o diferencial do negócio, representado pelo conjunto de serviços agregados ao pacote turístico. O contrato não é tipicamente de locação ou transporte, mas de prestação de serviços turísticos, tanto que o objeto social da impetrante refere-se à prestação de serviços como agência de viagens e turismo, com os desdobramentos que são peculiares à atividade. 12. Tais serviços não dependem da disponibilização do navio, já que poderiam ser prestados pela própria impetrante. Ao contratá-los juntamente com a locação da embarcação e o serviço de tripulação, indubitosa a incidência da tributação pelo PIS/COFINS IMPORTAÇÃO, máxime diante da previsão legal estampada no art. 8º, § 17, da Lei nº 10.865/04, na redação conferida pela Lei nº 11.727/08. 13. Dou parcial provimento à apelação da impetrante para anular a sentença que extinguiu o feito por inadequação da via eleita e, no mérito, denegar a ordem, nos termos supracitados. Prejudicado o agravo retido..*

(TRF3, AMS 00255612520094036100, Rel. Juiz Federal Roberto Jeuken, Terceira Turma j. 19/03/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:31/03/2015)

Sendo assim, verifico que não merecem acolhimento as alegações da apelante, razão pela qual, mantenho a r.sentença atacada.

Ante o exposto, **nego provimento** à apelação, nos termos da fundamentação.

É como voto.

**MARCELO SARAIVA**  
**Desembargador Federal**

---

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): MARCELO MESQUITA SARAIVA:10071

Nº de Série do Certificado: 7E6C6E9BBD25990F

Data e Hora: 09/02/2017 20:02:53

---