

## Tributação das agências de turismo e cruzeiros exige cautela



O regime de tributação das remessas ao exterior por agência de turismo

brasileira, que comercializa pacotes de turismo disponibilizados por empresas não-residentes, sem que estas mantenham algum estabelecimento permanente em território brasileiro, demanda cautelas e cuidadosa atenção com suas situações materiais.<sup>[1]</sup> Não se cuidará, porém, dos pagamentos a países com os quais o Brasil mantenha convenções para evitar a dupla tributação. E vale antecipar que são lançadas aqui reflexões sobre questões que merecem aprimoramentos legislativos em lei própria com máxima urgência, dada a magnitude do setor econômico e sua demanda de segurança jurídica para garantir a todos os usuários um regime fiscal equilibrado.

Recentemente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa RFB 1.611, de 25 de janeiro de 2016, que trouxe a regulamentação do regime de incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre *rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior* nas hipóteses de pagamento de prestação de serviços decorrentes de viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais (artigo 2º), que se sujeitam à incidência do IRRF à alíquota de 25%, no caso das *despesas com serviços turísticos*, tais como hotéis, transporte, hospedagem, cruzeiros marítimos e pacotes de viagens.

Primeira cautela é ver a IN 1.611/2016 como medida que “cria” qualquer tributo novo. Nada de novo sob o sol. A IN 1.611/2016 apenas repete o que consta do artigo 7º da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999, a saber: “Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.” E, ainda, explicita o quanto dispunha no artigo 60 da Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, cuja isenção prevista com prazo certo expirou em 31 de dezembro de 2015, quanto aos valores destinados à cobertura de *gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no país, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais*, até o limite global de R\$ 20 mil ao mês. Tudo para confirmar que, nestes casos, recupera-se aquela competência geral para tributação de sujeitos não residentes.

A principal cautela, entretanto, consiste na análise das situações materiais diferenciadas em cada modalidade de serviços comercializados.

O turismo é a atividade que responde pelo deslocamento de pessoas das suas residências habituais, em caráter temporário, com finalidade cultural ou de lazer, por uma razão diferente de qualquer atividade remunerada, entre países ou entre unidades territoriais de um mesmo país. Ou, como considerado pela Conferência das Nações Unidas de 1963, em Roma, o turismo internacional vê-se definido pela Organização Mundial do Turismo (OMT) como aqueles casos em que o turista cruza as fronteiras internacionais com essas finalidades, por período superior a 24 horas.

Com a Lei 11.771, de 17 de setembro de 2008, o Brasil, passou a ter um conceito específico de turismo, e cujo artigo 2º assim define a referida atividade:

"Para os fins desta Lei, considera-se turismo as atividades realizadas por pessoas físicas durante viagens e estadas em lugares diferentes do seu entorno habitual, por um período inferior a 1 (um) ano, com finalidade de lazer, negócios ou outras".

Conforme os incisos II e III, do artigo 21, da Lei 11.771/2008, agências de turismo e transportadoras turísticas consideram-se “prestadores de serviços turísticos”, as quais integram atividades econômicas relacionadas à cadeia produtiva do turismo. Este conceito, de cadeia produtiva do turismo, entendido como conjunto das atividades que compõem o exercício do turismo, não se limita ao transporte, mas ocupa uma série complexa de serviços entre si conexos, de modo separável ou incindível, como ocorre com os pacotes de viagens, e todos complementares entre si.

Dentre outras, uma das mais importantes atividades promovidas por uma agência consiste na intermediação de serviços, em nome de transportadores turísticos, residentes ou não-residentes.

Para este específico propósito, o artigo 24, da Lei 11.771/2008, prescreve:

"§ 4º As atividades complementares das agências de turismo compreendem a intermediação ou execução dos seguintes serviços: (...)

VI – representação de empresas transportadoras, de meios de hospedagem e de outras fornecedoras de serviços turísticos;

§ 5º A intermediação prevista no § 2º deste artigo não impede a oferta, reserva e venda direta ao público pelos fornecedores dos serviços nele elencados".

A Lei 11.771/2008, que também dispõe sobre as atividades e serviços das agências de turismo, qualifica, no artigo 27, como agência de turismo, a pessoa jurídica que exerce a atividade econômica de intermediação remunerada entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou os fornece diretamente.

De se ver, a agência intermedeia os negócios e, nesse particular, não assume a condição de “estabelecimento permanente” das operadoras estrangeiras (i), não se apresenta como “contribuinte do imposto” (ii) e tampouco pode confundir-se com “fonte de pagamento” (iii), nos casos de vendas de pacotes de viagens em nome de transportadora turística não-residente.

As agências de turismo e viagens, portanto, são consideradas pela legislação específica como modalidades de interposição de pessoas na modalidade de “agente”, de modo pressuposto, salvo eventual hipótese de atividade de mandato ou de representação, no que se descaracterizaria a atividade de agência e de todos os seus serviços, passível ademais de revogação do cadastro no Ministério do Turismo.

De modo equivalente, o artigo 16, da Resolução Normativa CNTUR 04, de 28 de janeiro de 1983, assim já dispunha:

“é privativa das agências de turismo a representação de empresas transportadoras, empresas de hospedagem e outras prestadoras de serviços turísticos, exceção feita ao representante ou agente geral exclusivo de uma única destas empresas ou entidades, que exerça a representação unicamente na base territorial definida no acordo ou contrato firmado com a empresa representada”.

A contraprestação percebida pela intermediação patrocinada pela agência consiste unicamente na comissão recebida, o que será descontado do valor a ser remetido para o não-residente. Como consta do parágrafo 2º, da Lei 11.771/2008:

"§ 2º O preço do serviço de intermediação é a comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo desses fornecedores, facultando-se à agência de turismo cobrar taxa de serviço do consumidor pelos serviços prestados".

No que tange às remessas para o exterior, a título de pagamento de qualquer despesa com atividade turística, inclusive na forma de pacote turístico, o artigo 21, da Resolução Normativa CNTUR 04/1983 prescreve que somente serão admitidas remessas para o exterior a título de pagamento de serviços turísticos quando forem realizadas por agência de viagens e turismo.

Ocorre verificar se a lei tributária tem liberdade para atribuir responsabilidade tributária às agências e

instituições financeiras para retenção de imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) a sujeitos não residentes por serviços prestados no exterior. E aqui residem as principais dúvidas, ditadas pela divergência de metodologia jurídica na aplicação do Direito Tributário.

Para o tratamento da tributação de não-residentes, temos que considerar dois conceitos distintos entre si, mas funcionalmente complementares. O primeiro é o de “fonte efetiva de rendimento”, que é o critério que se presta para os fins de determinar a conexão material entre o sujeito (contribuinte) e o território; e o segundo, relacionado à “fonte de pagamento”, que se presta como designativo do responsável pela retenção ou pagamento do tributo devido. Ambas as formas de “fontes (produção e pagamento) podem coincidir em uma mesma situação fática, quando contribuinte (não-residente) e a fonte pagadora (residente e responsável tributário) são identificáveis (i). Pode, ainda, haver apenas a localização da fonte de produção no País e a instituição financeira pela qual faz-se a remessa de recursos seja a única a assumir a condição de responsável pela retenção (ii). E pode haver remessas de recursos sem a ocorrência de fato jurídico tributário no território nacional, hipótese em que não se admite qualquer cabimento para retenção de tributos, a título da presença da fonte de pagamento sem fonte de produção (iii).

O não-residente, no Brasil ou em qualquer país, encontra-se jungido a um tratamento analítico dos rendimentos obtidos no território, mediante retenção na fonte, e cujo aperfeiçoamento depende da presença da *localização da fonte de produção*.

Para justificar a tributação, no estudo do Imposto sobre a Renda, o conceito de “fonte de produção” é o único critério que evidencia a demonstração de capacidade contributiva, pela ocorrência do fato jurídico tributário que legitima a tributação dos não-residentes (conforme artigo 682, do RIR). A verificação da “fonte de pagamento” tem outras finalidades, presta-se para determinação do responsável tributário (a “fonte”) ou, quando não há prévio regime de tratamento específico na fonte, para justificar o dever de retenção genérico, nos casos de remessas de recursos que não estiveram submetidas a uma tributação na fonte (responsável solidário), numa forma híbrida, entre responsabilidade (bancos) e uma espécie de critério temporal para o aperfeiçoamento do fato gerador da obrigação tributária (conforme artigo 685, do RIR). O que importa, pois, em qualquer um dos casos, é verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, à luz dos limites entabulados pelo Código Tributário Nacional.

O artigo 43, I, do CTN, bem destaca que a “renda” deve ser entendida como “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” ou como quaisquer outras formas de rendimentos, desde que possam representar “acréscimos patrimoniais” e quando passíveis de “disponibilidade”.

Veja-se que nesta regra geral os termos “produto” e “acréscimos patrimoniais” aparecem denotando “resultado”, sob a condição de “riqueza nova”, porque todo produto, todo resultado, possui uma fonte, uma origem a ser considerada, pois o produto, *per si*, não será suficiente para estabelecer o tratamento tributário a ser aplicado àquele resultado. Disso resulta que a noção de renda tributável, como resultado obtido sob a forma de acréscimo patrimonial (i), na condição de riqueza nova (ii) e aperfeiçoado quando disponível (iii), deve estabelecer-se em função da origem de tal produto, mas não exclusivamente sobre este, que serve apenas para delimitar o regime aplicável na sua tributação.

E este é o exato sentido do artigo 682, do RIR, quando prescreve a retenção na fonte, para as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, a qual deverá ser aplicada para “a renda e os

proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no país”, mas sempre como fonte de produção, enquanto origem do rendimento, sem qualquer confusão com a fonte de pagamento.

No momento temporal no qual se aperfeiçoa a disponibilidade econômica ou jurídica (quando do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa do rendimento), nos termos do artigo 685, do RIR, a fonte de pagamento, passa a ser considerada como espécie de típica de responsabilidade solidária da “fonte” ou como critério para retenção pelas instituições bancárias, as quais, igualmente a qualquer outra fonte, assume essa mesma conotação.

Ora, somente os fatos de obtenção de rendimentos localizados no território nacional podem ensejar para os não-residentes a sujeição ao imposto.

Diante disso, pela própria peculiaridade dessa situação, os serviços contratados no Brasil, mas prestados, total ou parcialmente, fora do território nacional, terão a fonte de produção do rendimento fora do âmbito territorial.

Para quem adote a noção de “fonte de pagamento” como metodologia que orienta a exigibilidade do IRRF, como é o caso da forma adotada pela SRFB, esses serviços, não obstante tenham suas fontes de produção localizadas fora do território, podem vir a ser tributados quando dos respectivos pagamentos no Brasil, em vista da localização aqui da fonte de pagamento. Este risco é inafastável.

Em qualquer um dos casos citados acima, tributar pagamentos realizados a sujeitos “não-residentes” por serviços prestados por estes “fora” do território brasileiro é tributar as próprias pessoas residentes tomadoras dos serviços, pela despesa que realiza, e não aqueles não-residentes, pelas rendas que eventualmente possam auferir com tais pagamentos.

Em técnica jurídica apurada, os sujeitos não-residentes não poderiam ser tributados, no Brasil, por fatos praticados no exterior, por absoluta falta de conexão entre suas atividades (conexão material) ou seu *status* subjetivo (conexão pessoal) com o ordenamento local. Definitivamente, não é ao Brasil que os não-residentes devem participar sua efetiva demonstração de capacidade contributiva, mas aos estados de localização da fonte de produção (com o qual mantenha conexão material) e àquele de residência (por conexão subjetiva). Somente estes estarão autorizados a exigir tributos de tal sujeito, a partir da sua demonstração de capacidade contributiva.

Em síntese, somente os pacotes de viagem adquiridos por residentes e vendidos por transportadoras turísticas não-residentes, mesmo que por intermédio de agências localizadas no Brasil, para prestações de serviços turísticos no país ou de cruzeiro marítimo na costa brasileira (cabotagem), poderiam ser tributados pelo IRRF, dada a localização no território brasileiro da fonte de produção.

Vale assinalar que nada disso se confunde com o quanto prescreve o artigo 60 da Lei 12.249/2010, cuja vigência da isenção (e todo o seu âmbito material) expirou em 31 de dezembro de 2015, quanto aos valores destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no país, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais. Instrução Normativa não é meio suficiente para repristinar a vigência de “lei” nas hipóteses tipificadas e revogadas pela vigência a prazo certo. O destaque material das “viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais”, pela perda vigência no tempo certo, não será suficiente para elidir a aplicação das regras isentivas sobre

âmbitos materiais diversos, como é o caso da isenção do artigo 690, XIV, do RIR/99.

Quanto à venda dos pacotes de viagens no Brasil por não-residentes, mesmo que intermediados por agências, põe-se a dúvida sobre a extensão da isenção do artigo 690, XIV, do RIR/99, tanto no que concerne ao local da prestação do serviço (atividades de cabotagem ou no exterior), como, igualmente, do modo da prestação dos serviços (despesas terrestres e despesas marítimas, por equiparação).

Numa interpretação restritiva, o inciso XIV, do artigo 690, do RIR/99, segundo o qual está isento o pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos, deve-se verificar se esta alcançaria unicamente os gastos com transporte, hospedagem, alimentação e entretenimentos prestados em base terrestre. Com rigor, esta é uma “isenção” imperfeita, na medida que os serviços são prestados no exterior, ou seja, em âmbito típico de não-incidência.

No caso de pagamento dos pacotes turísticos não há como separar estes valores dos serviços agregados, pois a legislação vigente considera, para os fins de qualificação do conceito de “excursão” ou de “pacote de viagem”. Logo, estes veem-se alcançados pela isenção, sem qualquer limite quanto ao local da prestação do serviço pelo não-residente, dentro ou fora do País, na medida que o inciso XIV, do artigo 690, do RIR, não faz restrições de quaisquer espécies a respeito do local da prestação ou ao modo de execução do turismo.

Atualmente, o conceito de “excursão” deu lugar ao de “pacote de viagem”, o qual encontra-se expressamente qualificado, pelo artigo 28, da Lei 11.771/2008, nos seguintes termos:

“Art. 28. Consideram-se *transportadoras turísticas* as empresas que tenham por objeto social a prestação de serviços de transporte turístico de superfície, caracterizado pelo deslocamento de pessoas em veículos e embarcações por vias terrestres e aquáticas, compreendendo as seguintes modalidades:

I – *pacote de viagem*: itinerário realizado em âmbito municipal, intermunicipal, interestadual ou internacional que incluam, além do transporte, outros serviços turísticos como hospedagem, visita a locais turísticos, alimentação e outros.” (grifamos).

Conforme o citado artigo 28, da Lei 11.771/2008, pacote de viagem é atividade exclusiva de empresas qualificadas como transportadoras turísticas, que devem ser necessariamente as empresas que tenham por objeto social a prestação de serviços de transporte turístico de superfície, caracterizado pelo deslocamento de pessoas. E quanto às atividades, o inciso I do citado artigo não deixa dúvidas, o itinerário pode ser municipal, intermunicipal, interestadual ou internacional e deverão incluir, além do transporte, outros serviços turísticos como hospedagem, visita a locais turísticos, alimentação e outros, de modo inseparável e complementar.

É certo que a redação do inciso XIV, do artigo 690, do RIR, ao prescrever como isento apenas o pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos para não-residentes, em vista dessa demarcação restritiva a despesas terrestres, há um possível risco de autuação por parte da Receita Federal. Tudo a depender da forma de interpretação empregada.

Ao nosso ver, cumpre admitir como legítimo que o inciso XIV, do artigo 690, do RIR, alcança como

isento o pagamento de pacotes turísticos quando vendidos por não-residentes, sejam estes serviços turísticos prestados no âmbito terrestre ou na forma de cruzeiro marítimo, em virtude da equiparação legal do inciso I, do artigo 28, da Lei 11.771/2008, ao que a remessa dos recursos estará sujeita à isenção outorgada. Aplicação do direito privado (Lei do turismo) conforme o artigo 109 do CTN.

Por fim, vejamos o caso dos cruzeiros marítimos.

As operadoras não-residentes, ao realizarem viagens de cruzeiro na costa brasileira, estarão sujeitas à incidência do IRRF, sobre os rendimentos originados no território brasileiro, ou até mesmo sobre os lucros apurados, limitadamente ao que for apurado estritamente a bordo, em águas brasileiras, e nos limites da navegação de cabotagem. Para o tratamento tributário e controle aduaneiro aplicáveis a operações de navegação de cabotagem, efetuadas por navio estrangeiro em viagem de cruzeiro, a Instrução Normativa 137, de 23 de novembro de 1998, que continua em vigor, ao lado da Instrução Normativa SRF 390, de 30 de janeiro de 2004, cujo artigo 77 versa sobre a cobrança da CSLL na espécie.

No caso de cruzeiros no exterior, a aplicação do artigo 26 da *Convenção das Nações Unidas sobre direito do mar* (CNUDM) afastará sempre a tributação dos serviços prestados por embarcações em regime de passagem. Segundo o artigo 26 da CNUDM, não cabem tributos a navios estrangeiros apenas com fundamento na sua passagem pelo mar territorial, a não ser como remuneração de determinados serviços prestados a esse navio, e desde que sejam impostos sem discriminação.

Diante disso, durante a permanência no território marítimo de algum Estado, qualquer ocorrência de fato jurídico tributário relativamente “a remuneração de determinados serviços prestados a esse navio” serão sempre tributados.

Em conclusão, os serviços turísticos prestados por transportadoras turísticas não-residentes não podem ser tributados por atos localizados fora do território nacional, apenas pelo fato de a venda dos pacotes turísticos realizar-se no Brasil, razão pela qual a simples fonte de pagamento no território não será suficiente para ensejar conexão material suficiente para qualquer cobrança de tributo. O regime de tributação sobre a renda previsto na Constituição e no artigo 43, do CTN, bem o demonstram. Deveras, as operadoras estrangeiras, na qualidade de não-residente no Brasil, só estarão sujeitas à pretensão tributária do Fisco brasileiro quando praticarem fatos imponíveis dentro dos limites territoriais do Brasil, sujeitando-se ao princípio da territorialidade, segundo os regimes dos pacotes turísticos aqui examinados.

---

<sup>1</sup> Cf. TORRES, Heleno Taveira. Regime tributário das operadoras de turismo internacional e de cruzeiros marítimos. *Revista Tributária das Américas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 1, junho de 2010.

**Date Created**

03/02/2016