



PARECER SEI Nº 8212/2022/ME

PARECER PÚBLICO. Ausência de critério que determine o sigilo.

PIS. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS. COFINS-IMPORTAÇÃO. BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS.

Consulta originária da Secretaria Especial de Produtividade e Competitividade. Lei 11.774, de 2008, artigo 2º. Regime de suspensão do PIS, Cofins, PIS-Importação e Cofins-Importação, no caso de venda ou de importação, quando destinados à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo, para a pessoa jurídica previamente habilitada, nos termos e condições a serem fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do óleo combustível tipo bunker. Dúvida sobre a compatibilidade da Instrução Normativa RFB 1.911, de 2019, com a Lei 11.774, de 2008, na medida em que permite a habilitação ao benefício tributário apenas da pessoa jurídica que exerça atividades de navegação de cabotagem, apoio portuário ou marítimo.

Há elementos suficientes para se indicar a conformidade entre os dois diplomas, com apoio em particular no princípio da praticabilidade. Não há, a princípio, contudo, obstáculo jurídico a que se promova a revisão do ato infralegal, a partir da percepção, construída em consenso pelas áreas envolvidas, e aceita pela RFB, de que se pode avançar no sentido de se incorporar ou criar mecanismos de controle que a um só tempo atendam ao princípio da praticabilidade e permitam o atendimento da condição legal para o direito ao benefício de suspensão dos tributos.

Processo SEI nº 10099.101148/2021-13

I - CONTEXTO

1. A presente consulta tem fundamento no Ofício SEI 348588/2021/ME (21422440), da Secretaria Especial de Produtividade e Competitividade.

2. Eis o conteúdo:

1. Este documento encaminha questões suscitadas por nota técnica elaborada conjuntamente pelos Ministérios de Minas Energia e Infraestrutura, bem como por ofício enviado a esta Secretaria pela Associação Brasileira dos Armadores de Cabotagem (ABAC). Ambos documentos seguem em anexo e reportam problemas relacionados à tributação federal do combustível responsável pela movimentação de grandes e médias embarcações, o óleo combustível marítimo (marine fuel - MF ou intermediate fuel oil - IFO), comumente chamado de bunker.

2. O combustível é insumo importante especialmente para a navegação de cabotagem. Os custos com o bunker são responsáveis por, aproximadamente, 70% do total das despesas com a viagem de um navio de longo curso e até 50% para navegação de cabotagem. Registre-se que o governo tem amparado iniciativas para tornar mais competitivo o serviço de cabotagem no Brasil, a exemplo do Projeto de Lei nº 4.199/2020 (programa "BR do Mar") enviado pelo Poder Executivo e em fase de sanção presidencial.

3. A Petrobras detém quase que a integralidade da oferta de bunker no mercado nacional. Sua venda anual de bunker consiste em cerca de 70% para clientes estrangeiros (longo curso) e 30% para clientes nacionais, nas operações de cabotagem. As vendas ocorrem majoritariamente na modalidade spot, com definição do preço em dólares, por tonelada, para o local de abastecimento e data de entrega, acordados no ato da nomeação. Registre-se que a empresa está em um processo de alienação de oito refinarias, que respondem por cerca de 52% de toda a produção de óleo combustível, matéria-prima para bunker. Dessa forma, há potencial para aumento da concorrência no mercado nacional de bunker.

4. Tendo em vista o contexto descrito, a Nota Técnica Conjunta nº 3/2021/CGNV-SNPTA/DNHI/SNPTA, do Ministério da Infraestrutura (MInfra) e Ministério de Minas e Energia (MME), reforça a pertinência da análise da Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). A nota conjunta questiona a aderência da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 à Lei nº 11.774/2008. Indica que a aderência do regramento da RFB à Lei nº 11.774/2008 é capital para mercado mais competitivo de bunker no Brasil.

5. Em relação à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a venda de bunker para embarcações operadoras de cabotagem, a nota conjunta ressalta que o art. 2º da Lei nº 11.774/2008 suspendeu a exigência dessas contribuições, tanto na venda quanto na importação, sobre o bunker destinado à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo.

6. Conforme a nota, a Lei nº 11.774/2008, no caput do seu art. 2º, ainda atribuiu poderes à RFB para regulamentar os termos e condições deste benefício, inclusive indicando a necessidade de habilitação prévia dos beneficiários e, nesse contexto, a IN nº 1.911/2019, dispõe sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

7. Contudo, a nota técnica conjunta identifica problemas na suspensão dos tributos federais na comercialização de bunker para navegação de cabotagem em situações que demandam operações intermediárias. Isso devido ao fato de a IN RFB nº 1.911/2019 não enxergar a destinação do combustível, mas somente o destinatário. Sendo assim, nos casos em que embora o combustível seja destinado à navegação de cabotagem, para operações em que o destino não sejam empresas de navegação de cabotagem, há incidência dos tributos. Dessa forma, a nota aponta que a IN RFB nº 1.911/2019 pode ser aperfeiçoada no sentido de corrigir distorções com impactos concorrenciais, restringindo até mesmo a importação de bunker.

8. Um segundo ponto da análise da nota técnica é que, apesar do caso de importação de bunker estar contemplado na Lei nº 11.774/2008, a IN RFB nº 1.911/2019 não abarca o caso de importação de bunker para o abastecimento de empresas de navegação de cabotagem, o que gera um problema de competitividade com o produto importado. Qualquer agente que importe o bunker terá de efetuar o pagamento de tais tributos, levando o produtor nacional a ter uma vantagem competitiva tributária no mercado interno de bunker, impactando negativamente o ambiente concorrencial do setor de combustíveis e, conseqüentemente, do segmento de navegação de cabotagem no País.

9. Essa diferenciação entre o bunker nacional e o importado pode ser entendida como uma diferenciação entre produtos nacionais e importados, ferindo o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (General Agreement on Tariffs and Trade - GATT) da Organização Mundial do Comércio (OMC), o qual foi recepcionado no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei nº 313, de 30 de julho de 1948. Segundo o princípio, o produto ou serviço que ingressar no país mediante importação deverá ser tratado da mesma forma que aquele similar produzido internamente.

10. Finalmente, a nota técnica conjunta entende que uma eventual revisão da IN RFB nº 1.911/2019, não ampliaria o espectro de beneficiários previsto na legislação, mas apenas adequaria a norma à Lei nº 11.774/2008.

11. Sobre a ABAC, representa as empresas brasileiras de navegação (EBN) outorgadas a operar na navegação de cabotagem e encaminhou Ofício nº 42/2021, em 22 de dezembro de 2021, à SEAE. O ofício

expõe também o problema citado de falta de adequação da IN RFB nº 1.911/2019 à Lei nº 11.774/2008. A associação aponta que a IN RFB nº 1.911/2019, no art. 321, restringe a suspensão da exigência da contribuição do PIS/PASEP e COFINS na venda dos combustíveis tipo bunker para a navegação de cabotagem que é prevista no art. 2º da referida lei, conforme ofício.

12. Face ao exposto de forma sintetizada e reportado pela Nota Técnica Conjunta nº 3/2021/CGNV-SNPTA/DNHI/SNPTA (MInfra/MME), bem como por pelo Ofício nº 42/2021 da ABAC, são encaminhadas as seguintes questões à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

I - Como apresentado na nota técnica comentada, a Instrução Normativa (IN) nº 1.911/2019, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) impõe restrições e custos, não amparados na Lei nº 11.774/2008, às importações e vendas de bunker para distribuidores de combustíveis líquidos quando destinados à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo?

II - Caso imponha restrições e custos sem amparo na Lei nº 11.774/2008, além da necessidade de revisar a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, seria preciso a implementação de outras medidas de natureza fiscal ou tributária para que as referidas restrições e custos não afetassem as importações e vendas de bunker para distribuidores de combustíveis líquidos quando destinados à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo a partir do ano de 2022?

III - Caso não exista desconformidade da IN nº 1.911/2019 com a Lei nº 11.774/2008, para não ocorrerem as restrições e custos para as importações e vendas de bunker para distribuidores de combustíveis líquidos quando destinados à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo, indicados na Nota Técnica Conjunta nº 3/2021/CGNV-SNPTA/DNHI/SNPTA, quais alterações seriam necessárias na Lei nº 11.774/2008? Nesse caso, seriam necessárias também outras ações de natureza fiscal ou tributária?

II - ANÁLISE

II.1 - CABOTAGEM: TRATAMENTO NORMATIVO, BENEFÍCIOS ENTRAVES

3. Conforme Constituição Federal, artigo 21, inciso XII, alínea “d”, compete à União explorar, diretamente ou na forma de autorização, concessão ou permissão, os serviços de transporte aquaviário entre os portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território.

4. Nos termos da Lei 9.432, de 08 de janeiro de 1997, artigo 2º, inciso IX, a cabotagem compreende a navegação realizada entre portos ou pontos do território brasileiro, utilizando a via marítima ou esta e as vias navegáveis interiores.

5. O artigo 2º estabelece outras formas de transporte aquaviário. Confira-se:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

[...]

VII - navegação de apoio portuário: a realizada exclusivamente nos portos e terminais aquaviários, para atendimento a embarcações e instalações portuárias;

VIII - navegação de apoio marítimo: a realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos;

IX - navegação de cabotagem: [...]

X - navegação interior: a realizada em hidrovias interiores, em percurso nacional ou internacional;

XI - navegação de longo curso: a realizada entre portos brasileiros e estrangeiros;

[...]

XIV - navegação de travessia: aquela realizada:

a) transversalmente aos cursos dos rios e canais;

b) entre 2 (dois) pontos das margens em lagos, lagoas, baías, angras e enseadas;

c) entre ilhas e margens de rios, de lagos, de lagoas, de baías, de

anclas e de enseadas, numa extensão inferior a 11 (onze) milhas náuticas;
d) entre 2 (dois) pontos de uma mesma rodovia ou ferrovia interceptada por corpo de água.

6. O Decreto 2.596, de 18 de maio de 1998, incorpora a definição de navegação de mar aberto, nela inserindo o longo curso, a cabotagem, e o apoio marítimo, ao lado do conceito de navegação interior.

7. A cabotagem também é nomeada de navegação costeira ou transporte marítimo de curta distância, conforme Nayara Amaral Lima de Valois (Requisitos para modelo de operação da cabotagem de cargas containerizadas no Brasil: a utilização de terminais rápidos).

8. A Lei 9.432, de 1997, estabelece o caráter restritivo na cabotagem, permitindo, no artigo 7º, a participação das embarcações estrangeiras nessa modalidade de transporte, assim como no apoio portuário e na navegação de apoio marítimo, somente quando forem afretadas por companhias de navegação brasileiras, e sob determinadas condições. De acordo com artigo 2º, inciso V, como empresa brasileira de navegação, compreende-se a pessoa jurídica constituída de acordo com o disposto nas leis brasileiras, com sede no País, que tem por objeto o transporte aquaviário, autorizada a operar pelo órgão competente com embarcações próprias ou afretadas, conforme redação dada pela Lei 14.301, de 07 de janeiro de 2022.

9. Há também definição de cabotagem na Lei 10.893, de 13 de julho de 2004, que cuida do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante e o Fundo da Marinha Mercante.

10. O conceito estabelecido pela legislação nacional coincide com o figurino internacionalmente aceito. De acordo com o Glossário da Organização Mundial do Comércio (Disponível em: https://www.wto.org/english/thewto_e/glossary_e/cabotage_e.htm. Acesso em: 24 fev. 2022), cabotagem significa, em transporte marítimo, a operação de navios entre portos do mesmo país, normalmente ao longo da costa.

11. A navegação de cabotagem é regulada pela Agência Nacional de Transporte Aquaviário, segundo os princípios e diretrizes estabelecidos na Lei 10.233, de 5 de junho de 2001.

12. Compete à Antaq celebrar atos de outorga de permissão ou autorização de prestação de serviços de transporte pelas empresas de navegação fluvial, lacustre, de travessia, de apoio marítimo, de apoio portuário, de cabotagem e de longo curso. Cabe a ela gerir os respectivos contratos e demais instrumentos administrativos bem como fiscalizar o funcionamento e a prestação de serviços das empresas de navegação de longo curso, de cabotagem, de apoio marítimo, de apoio portuário, fluvial e lacustre.

13. Conforme aponta Ian Vinicius de Freitas Gonçalves (Logística aquaviária – modal cabotagem: desafios e ganhos para o transporte no Brasil. Trabalho de graduação. Universidade Federal da Paraíba, 2017), uma característica básica, comum nos países, é ser a cabotagem regulamentada. O Governo ou uma agência reguladora define a estrutura de fretes, faz a concessão de linhas e controla a oferta de transportes.

14. Há cinco tipos de modais básicos: o ferroviário, o rodoviário, o aquaviário, o dutoviário e o aéreo, cada um com suas peculiaridades, vantagens e desvantagens.

15. De acordo com Kalina Santos da Silva (Logística brasileira: um estudo teórico do modal aquaviário; cabotagem. Trabalho de graduação. Universidade Federal da Paraíba, 2015), a vantagem do modal aquaviário compreende a grande quantidade de carga que pode ser transportada em longas distâncias, associada a custos operacionais menores, porque transporta produtos de baixo valor agregado. Tem forte atuação, assim, no transporte global e no funcionamento de complexas cadeias logísticas.

16. No caso da cabotagem, há vários aspectos favoráveis à sua utilização no Brasil. Compreendem, como indicam Andréa Leda Ramos de Oliveira e Paulo Costacurta de Sá Porto (Serviços de cabotagem no Brasil: principais vantagens e desafios atuais. Revista

Espacios, v. 37, nº 8, ano 2016, p. 11), a larga extensão da costa marítima e fluvial, além da concentração das atividades econômicas, grandes centros produtores e consumidores, nas regiões próximas ao litoral,

17. Em termos gerais, os benefícios do modal estão associados à relação entre consumo de combustível por tonelada-quilômetro e ao baixo número de acidentes, o que promove o barateamento dos custos com seguros de carga e avarias ao longo do trajeto. Há ainda ganhos do ponto de vista ambiental, na relação com emissão de gases. Assim destaca Fernando Silva Neto (Transporte marítimo de cabotagem no complexo portuário do Itaqui: análise do potencial de mercado. Rev. Técnico Científica (IFSC), v. XX, n. XX, 2013).

18. Aprofundando o tema, aborda Jones Alexandre Barros Soares (Cabotagem como complemento na matriz de transportes: uma análise dos desafios para seu crescimento no sistema de transportes brasileiro no século 21. Dissertação de mestrado. Universidade de Coimbra, 2019, p. 60):

Sustentabilidade, segurança e eficiência - A navegação de cabotagem, comparativamente aos outros modais de transporte, tem significativas vantagens operacionais, econômicas e ambientais. Sua grande capacidade operacional de movimentação de cargas - elevada aptidão de carregamento por veículo - produz ganhos de escala que resultam em vantagens econômicas, como: menor consumo de combustível por tonelada transportada, menor custo por tonelada-quilômetro transportado, reduzido registro de acidentes, o que repercute em menores custos de apólices de seguro, tanto para as cargas, quanto para as embarcações. Para transportar a mesma quantidade de carga de uma embarcação de seis mil toneladas, haveria necessidade de 172 carretas de 35 toneladas ou 86 vagões de setenta toneladas. O menor consumo de combustível por tonelada-quilômetro transportado vai ter como consequência menor emissão de poluentes, um benefício ambiental. Portanto, também do ponto de vista energético e ambiental, é plausível o esforço de se ampliar a participação do modal aquaviário na matriz de transporte brasileira. É possível e desejável para o Brasil melhorar o balanceamento dos modais de transporte utilizados, havendo margem para ampliação do uso do aquaviário, em geral, e da cabotagem, em particular.

19. Dessa maneira, a navegação de cabotagem revela-se como uma opção consistente de transporte no país. Todavia, aponta o autor a existência de desequilíbrio na matriz de transporte brasileira entre os diversos modais, apresentando um alto grau de dependência do transporte rodoviário, com características de baixa eficiência energética, elevado custo para longa distância e altos índices de acidentes e de roubo e avaria de cargas.

20. Sobre o modal rodoviário, acentua Ravi Barbosa De Almeida (Principais entraves de infraestrutura e legislação na cabotagem brasileira. Trabalho de graduação. Universidade Federal da Bahia, 2014, p. 13):

Neste panorama, o modal rodoviário representa 65,6% do total dos transportes de carga feitos no Brasil. Mercadorias que são em sua maioria produzidas a menos de 500 km da costa e ao longo de mais de 7.400 km de costa que o Brasil tem, percorrendo assim muitas vezes distâncias que não são recomendadas para este modal, tornando os fretes mais caros, congestionando as rodovias do país, tornando-as mais perigosas, e poluindo ainda mais as regiões urbanas e os arredores; tudo isso por ser um modal com alto consumo de óleo combustível para transportar a mesma quantidade de carga que um navio iria consumir, por exemplo.

21. A vocação da cabotagem é atender ao transporte de produtos com origens e destinos próximos à costa, para longas distâncias. Todavia, no caso do Brasil, conforme aponta Sabine Mara Müller Souto (Em busca de uma matriz de transportes via cabotagem: proposta de regulamentação; preço de combustível, competição e multimodalismo. Dissertação de mestrado. Universidade do Vale do Itajaí, 2021), apesar de possuir 80 % da população a uma distância de até 200 km da costa e ter praticamente 8.000 km de litoral, apenas 11% da matriz de transporte está alocada neste modal.

22. As barreiras para o desenvolvimento da cabotagem no país são destacadas por Luana Baldissera e Julio César Zilli (Transporte marítimo de cabotagem em Santa Catarina: o caso Mercosul Line. Rev. Técnico Científica (IFSC), v. XX, n. XX, 2013), como dificuldades de negociação de projetos e cabotagem nos portos, incluindo disponibilização de áreas de armazenagem; incertezas na contratação do transporte marítimo pela pouca oferta de navios; facilidades da utilização do transporte rodoviário de cargas; complicações tributárias no uso do transporte intermodal; falta de reconhecimento da redução de riscos que poderia refletir na redução dos custos de seguro; e processos burocráticos, inclusive aduaneiros para a cabotagem.

23. Ian Vinicius De Freitas Gonçalves (op. cit.) chama a atenção para as limitações estruturais. Confira-se:

Dentre as principais limitações existentes para uma boa performance da navegação de pequeno curso, encontram-se os aspectos estruturais. Apesar da grande quantidade física dos portos brasileiros, eles ainda estão bastantes aquém do nível de modernidade necessário para performar e competir internamente com o modal rodoviário. A infraestrutura dos portos brasileiros necessita de grandes investimentos no que tange aspectos internos e externos e de equipamentos adequados para as atividades portuárias demandadas. Ausência de manutenção dos canais de acesso e dos berços de acostagem, que tratam-se dos espaços destinados ao navio operar em segurança, como também as dificuldades de acesso terrestre aos portos, foram identificadas pelos entrevistados da pesquisa como aspectos de extrema gravidade, configurando-se como limitantes ao uso da cabotagem, afetando sensivelmente o setor e desestimulando sua utilização por partes das empresas.

24. Foram apontados alguns entraves ao desenvolvimento da cabotagem. Cita-se também a tributação.

25. Sobre o tema, aborda Jones Alexandre Barros Soares (op. cit., pp. 33-34):

Para Lanchmann et al. (2009), a sobrecarga nos tributos e a burocracia são um dos principais impeditivos ao desenvolvimento da cabotagem, principalmente ao se comparar outros países, como Japão e Estados Unidos, onde há isenção de impostos. No Brasil, os autores apontam a incidência sobre:

- O frete (PIS, COFINS e ICMS): Aplica-se 14,5% sobre o valor do frete com destinos a regiões do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo. E nos demais destinos 19,8%;
- Tributação sobre importação e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para navieças/sobressalentes sem similar no país. E ainda há impostos indiretos sobre insumos nacionais à construção naval;
- Existem também tributos federais e estaduais no serviço (PIS/COFINS e ICMS) que não são cobrados sobre a navegação de longo curso (SEP, 2015). Além disso, pode-se apontar o preço do frete de cabotagem como um inibidor ao aumento da demanda por tal meio de transporte de cargas.

26. Observa-se uma expansão do modal, ainda assim, conforme indica Nilo de Souza Campos (Análise da indústria brasileira de navegação de cabotagem sob a ótica das Teorias de Michael Porter. Tese de doutorado. Universidade de Brasília, 2017), cujo aumento deve-se em parte ao transporte de commodities como o petróleo e a bauxita, além do transporte de contêineres.

27. Destaca Fernando Silva Neto (op. cit.) que a cabotagem não funciona de forma a excluir o modal rodoviário. Há uma situação de complementariedade e sua coexistência é essencial para se atingir um nível logístico competitivo, de modo que o esforço deve envolver, na verdade, uma distribuição de modais mais equilibrada.

28. Nayara Amaral Lima de Valois (Requisitos para modelo de operação da cabotagem de cargas containerizadas no Brasil: a utilização de terminais rápidos. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo, 2014) defende uma política governamental adequada para o desenvolvimento da cabotagem, com objetivos que incluam diminuir as distâncias dos terminais aos centros de produção e distribuição, maior flexibilidade nas operações dos terminais, melhor infraestrutura portuária e melhorias de acesso

marítimo e terrestre.

II.2 - BUNKER: DELIMITAÇÃO CONCEITUAL, IMPACTO NA CABOTAGEM E TRIBUTAÇÃO

29. De acordo com Felipe Fernandes Cordeiro (Atributos que influenciam a decisão de compra de combustível marítimo (bunker) no Brasil. Dissertação de mestrado. FGV, 2016, p. 15),

Os combustíveis responsáveis pela movimentação das embarcações são o óleo combustível marítimo (marine fuel - MF ou intermediate fuel oil - IFO), que é utilizado no motor principal (motor de propulsão) de embarcações de médio e grande porte, e o óleo diesel marítimo (marine gasoil - MGO), que é utilizado no motor auxiliar para a geração de energia elétrica e também no motor principal de algumas embarcações de pequeno porte. Tais combustíveis são comumente chamados de bunker. Atualmente, o óleo combustível marítimo é o combustível mais amplamente utilizado. No entanto, além de óleo combustível, outros combustíveis destilados são também utilizados como bunker.

30. Assim se verifica no Manual Técnico da Petrobrás (Combustíveis marítimos; informações técnicas. Disponível em: https://petrobras.com.br/data/files/02/83/FA/2C/5A39C710E2EF93B7B8E99EA8/Manual_Combustiveis_Maritimos_2021.pdf. Acesso em 24 fev. 2022), pelo qual se indica que os combustíveis utilizados em navios são classificados em residuais ou óleos combustíveis marítimos, e os destilados, produzidos a partir das frações mais leves do processo de refino, e são chamados de diesel marítimo.

31. Conforme Felipe Fernandes Cordeiro (op. cit.), o combustível residual é assim denominado porque é obtido a partir do resíduo do processo de refino, após a produção de todos os demais produtos economicamente mais rentáveis como a gasolina, o gasóleo, o propano, o butano, a nafta e os óleos lubrificantes. É um produto denso e de cor negra. Geralmente, não pode ser utilizado diretamente após o processo de refino, pois precisa ser misturado a outros componentes para atingir uma especificação comercialmente aceita, além da necessidade de ser tratado a bordo para que possa ser consumido nos principais motores de propulsão das embarcações. Os combustíveis destilados são mais leves, claros e de mais fácil manuseio. Diferentemente do óleo residual, o combustível destilado basicamente não necessita de tratamento antes da sua utilização.

32. Bunker é o nome genérico dado para o combustível utilizado por embarcações. A origem do nome bunker é proveniente do uso do carvão como combustível pelas primeiras embarcações movidas a vapor. O carvão, utilizado como combustível, era armazenado ao lado das caldeiras, em local chamado bunker. Assim, o próprio combustível, o carvão, passou a ser chamado de bunker. Assim destaca Felipe Fernandes Cordeiro (op. cit.).

33. O mesmo autor (op. cit., pp. 27-28) aborda o complexo processo de venda do bunker no Brasil.

34. Confira-se:

O processo de venda de bunker e seu fluxo de informações estão representados na figura 4. Atuam neste processo 7 atores, que desempenham os seguintes papéis:

- . Armador (shipowner) - É o proprietário da embarcação e também o responsável pela compra do combustível;
- . Operador da embarcação (vessel operator) ou disponent owner - É o responsável pelo controle da movimentação da embarcação. Este pode ser o próprio armador, também denominado head owner ou o afretador (time charterer ou bareboat charterer ou voyage charterer), que possui a gestão comercial ou náutica da embarcação ou ambas e, portanto, é também o responsável pela compra do combustível;
- . Trader (representante da trading company) - É o intermediário entre o armador ou o operador da embarcação e o supridor físico nas operações de compra de bunker. Ele assume a propriedade do produto, até ser efetivamente revendido ao consumidor final (armador ou

operador);

. Broker (representante da brokerage company) - É também o intermediário entre o armador e o operador nas operações de compra de bunker, entretanto, diferentemente das trading companies, estes não assumem a propriedade do produto durante a intermediação;

. Agente - Atua como representante do armador ou do operador nas atividades de apoio às suas embarcações nos portos, inclusive nas operações de abastecimento a navios;

. Programador do suprimento - A programação de suprimento ou da entrega é efetuada pela empresa responsável pela programação das barcas, que é a responsável pela realização dos abastecimentos das embarcações. Pode ser de responsabilidade direta da empresa supridora (Petrobras) ou pode ser delegada a operador logístico especializado (Transpetro);

. Supridor físico (Petrobras) - É a empresa fornecedora (supridora física) responsável pelo abastecimento das embarcações dos seus clientes no Brasil (trading companies, armadores e operadores).

35. Felipe Fernandes Cordeiro (op. cit.) destaca que no Brasil, e na maioria das regiões que comercializam bunker no mundo, o preço é negociado em dólares por tonelada. O preço do bunker é influenciado pelas cotações internacionais do bunker e do óleo cru, a disponibilidade do bunker no local do abastecimento, porto ou terminal, o preço em relação aos principais portos competidores, o custo do refino, o custo dos serviços associados ao abastecimento e o custo de movimentação do produto até o local do abastecimento.

36. O combustível é um dos principais insumos da cabotagem. Corresponde a mais de 30% das despesas operacionais de um navio, podendo chegar até a 50%, tornando-o o item mais relevante do custo operacional da embarcação.

37. O custo é encarecido em 12 a 17%, devido à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o que não ocorre sobre o combustível empregado para a navegação internacional, porque considerada operação de exportação e por isso não subordinada à incidência do tributo.

38. O artigo 12, da Lei 9.432, de 1997, estabelece que são extensivos às embarcações que operam na navegação de cabotagem e nas navegações de apoio portuário e marítimo os preços de combustível cobrados às embarcações de longo curso.

39. O comando, todavia, não é atendido particularmente em função da estrutura de incidência do ICMS, com eleição de alíquotas não coincidentes entre os diferentes entes políticos, evidenciando a falta de uma política tributária de incentivos fiscais concertada no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, por parte dos Estados Membros e Distrito Federal.

40. A inexistência de uma política para os preços do combustível na cadeia de distribuição faz com que este tenha preços bastante heterogêneos, sendo mais elevados nos portos do norte do país, conforme aponta Jones Alexandre Barros Soares (op. cit.).

41. Essa questão foi objeto de análise pelo Tribunal de Contas da União, no âmbito do Acórdão TCU 1389/2019, que examinou auditoria operacional estruturada com o intuito de incrementar a participação da cabotagem na matriz de transportes no Brasil.

42. Confira-se:

Achado 3: As estratégias previstas na PNT e a atuação dos órgãos setoriais não solucionam a falta de isonomia dos preços de combustível entre a navegação de cabotagem e a de longo curso.

[...]

73. De acordo com o art. 12, da Lei 9.432/1997, o preço do combustível cobrado das embarcações que operam na navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo deveria ser equiparado ao preço cobrado das empresas de navegação de longo curso. Todavia, na prática, não é isso que se observa.

74. Ocorre que a venda do óleo combustível marítimo para embarcações de longo curso é considerada exportação pela Petrobras, não incidindo impostos e contribuições, federais ou estaduais. Por outro lado, para embarcações que realizam a cabotagem de carga, é considerada venda interna, na qual recaem as contribuições tributárias de competência federal, CIDE/PIS/Confins, e o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS.

[...]

78. Outra constatação relevante nesta auditoria é a expressiva variação de alíquotas de ICMS nos diferentes entes federativos, o que chega a acarretar a alteração de rota dos navios em busca de combustível mais barato. A unidade instrutiva exemplificou que uma embarcação trafegando entre terminais portuários do rio Amazonas e o terminal de Alumar (Maranhão), desvia da rota original para abastecer em Belém, que tem alíquota de ICMS de 17%, enquanto no Maranhão a alíquota é de 25%.

79. Essa dificuldade também foi relatada pela Associação Brasileira de Armadores de Cabotagem (ABAC), visto que as embarcações que operam no transporte de cargas na navegação de cabotagem, próprias ou afretadas (a casco nu ou por tempo), arcam com as diferenças significativas nos preços de abastecimento nos diferentes portos brasileiros, enquanto as embarcações afretadas por viagem ou por espaço, em que a responsabilidade pelo abastecimento do combustível é da empresa estrangeira afretadora, têm acesso ao preço de longo curso da Petrobras, sem incidência de impostos.

[...]

83. O assunto não é de fácil solução, especialmente no que tange ao ICMS. Ressalto o disposto no art. 151 da Constituição Federal/1988, que veda à União instituir isenções de tributos da competência de Estados, do DF e dos Municípios. Assim, o foro adequado para as discussões fiscais a respeito do ICMS é o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Esse colegiado, formado por representantes dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro de Estado da Economia, foi instituído pela Lei Complementar 24/1975 com a finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária.

84. Como se vê, a situação exige articulação entre as esferas de governo e ações institucionalizadas, para o planejamento e implementação de uma política pública específica com vista a garantir a efetividade do art. 12 da Lei 9.432/1997 e das estratégias contidas na PNT.

85. Diante dessas constatações e presumindo um espírito de harmonia e cooperação entre os entes federados, acompanho, em essência, o encaminhamento proposto pela SeinfraPortoFerrovia para determinar ao Ministério da Infraestrutura que após interlocução com o Ministério de Minas e Energia e o Ministério da Economia, apresente plano de ação contemplando estratégias e ações para solucionar a cobrança de preços diferentes na venda de combustível marítimo para empresas de cabotagem e de longo curso, à luz do art. 12 da Lei 9.432/1997.

86. Acrescento recomendação para que o Ministério da Economia avalie a conveniência e a oportunidade de consultar o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) acerca de estudos e medidas com vistas a solucionar os problemas levantados neste achado, como mecanismo de desenvolvimento da navegação de cabotagem.

43. Aborda-se o tema sob a perspectiva dos Estados Membros e Distrito Federal, mas o Senado Federal tem um papel relevante no estabelecimento de balizas para o ICMS. Conforme artigo 155, § 2º, inciso V, alínea “b”, da Constituição Federal, confere-se a esta casa legislativa a competência para fixar alíquotas máximas nas operações internas, objetivando resolver conflitos, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

44. Haérsio Flávio Leite Da Silva ilustra o contexto com atuação do Senado Federal na disciplina do ICMS sobre o transporte aéreo (Desenvolvimento da cabotagem e da navegação interior brasileiras: possibilidades e limites de uma política tributária adequada. Dissertação de mestrado. Universidade Vale do Itajaí, pp. 63-65):

De qualquer forma, o Senado Federal tem um papel de extrema importância quando o assunto é incentivo ao desenvolvimento econômico e setorial. Como exemplo, cita-se a redução de alíquota do setor aéreo, autorizada pela Resolução n. 95, de 13 de dezembro de 1996, do Senado Federal.

Esse benefício fiscal para o setor aéreo, publicado no Diário Oficial da União, de 16 de dezembro de 1996, fixou em 4% a alíquota incidente na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal, com efeitos a partir de 1997.

Resumindo: o benefício fiscal concedido ao setor aéreo brasileiro teve uma redução de base de alíquota nas operações domésticas, tanto no manuseio de carga quanto no transporte de pessoas, como usuário final da prestação de serviço do modal aéreo.

45. O mesmo autor reforça a necessidade de uma política tributária adequada, sobretudo na lógica do ICMS, que possa contribuir de forma significativa para o desenvolvimento da cabotagem.

II.3 - SUSPENSÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS

46. A lei brasileira instituiu a suspensão do PIS, Cofins, PIS-Importação, Cofins-Importação na aquisição ou importação de bunker destinado à cabotagem.

47. Eis o figurino, conforme artigo 2º, da Lei 11.774, de 17 de setembro de 2008:

Art. 2º Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins e da Cofins-Importação, no caso de venda ou de importação, quando destinados à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo, para a pessoa jurídica previamente habilitada, nos termos e condições a serem fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de:

I - óleo combustível, tipo bunker, MF - Marine Fuel, classificado no código 2710.19.22;

II - óleo combustível, tipo bunker, MGO - Marine Gás Oil, classificado no código 2710.19.21; e

III - óleo combustível, tipo bunker, ODM - Óleo Diesel Marítimo, classificado no código 2710.19.21.

§ 1º A pessoa jurídica que não destinar os produtos referidos nos incisos do caput deste artigo à navegação de cabotagem ou de apoio portuário e marítimo fica obrigada a recolher as contribuições não pagas em função da suspensão de que trata este artigo, acrescidas de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação - DI, na condição de:

I - contribuinte, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação;

II - responsável, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

§ 2º Na hipótese de não ser efetuado o recolhimento na forma do § 1º deste artigo, caberá lançamento de ofício, com aplicação de juros e da multa de que trata o caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 3º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo deverá constar a expressão "Venda de óleo combustível, tipo bunker, efetuada com Suspensão de PIS/Cofins", com a especificação do dispositivo legal correspondente e do código fiscal do produto.

48. O incentivo condiciona-se à utilização no transporte de cabotagem. Não se verificando a condição, o contribuinte está sujeito ao pagamento das contribuições não pagas, acrescidas de juros e multa de mora. Confere-se à RFB a competência para estabelecer os termos e condições para a habilitação prévia, como requisito ao direito à suspensão.

49. A suspensão como modalidade de benefício tributário constitui formato usual nos regimes aduaneiros especiais.

50. Destacam Cristiane Canavesso, Priscila Ferreira Beni, Paolo Edoardo Coti-Zelati e Davi Lucas Arruda de Araújo (Regimes aduaneiros especiais: comparativo de práticas nas admissões e exportações temporárias de automóveis. Revista Competência, v.9, n.2, p. 125-156, ago/dez. 2016):

No Brasil os regimes aduaneiros especiais são definidos pela legislação por contemplarem suspensão, total ou parcial, dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

Tais regimes contemplam a suspensão da tributação como característica principal, mas cada um deles terá as respectivas premissas para que os impostos não sejam recolhidos.

O Decreto nº. 6.759/09 (ADUANEIRAS, 2013b) destaca dezessete tipos de regimes aduaneiros especiais e coloca que as obrigações fiscais suspensas pelo período de vigência do regime adotado são constituídas em Termo de Responsabilidade firmado pelo beneficiário.

Alguns regimes aduaneiros especiais são caracterizados por permitirem a exportação e importação de forma provisória, com suspensão tributária e sem cobertura cambial.

51. Como aponta Eduardo Hirata Arita (A norma de isenção tributária do drawback-suspensão e a desnecessidade de vinculação física. Monografia de especialização. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2014), observa-se na doutrina a inclinação em conferir à suspensão o caráter de norma jurídica de isenção tributária condicionada, concedida a título precário, tornando-se definitiva com o implemento do evento futuro.

II.4 - PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE

52. Em atenção ao comando contido no artigo 2º, da Lei 11.774, de 2008, estabelece, na atualidade, a Instrução Normativa RFB 1.911, de 11 de outubro de 2019, no artigo 321, que a habilitação ao regime de suspensão só pode ser requerida por pessoa jurídica que exerça atividades de navegação de cabotagem, apoio portuário ou marítimo.

53. Compreende-se que o critério adotado pela RFB decorre da necessidade de aplicação do princípio da praticabilidade tributária. As iniciativas que possam ser alocadas no princípio legitimam-se como propósito de garantir que o Estado receba as receitas tributárias, bem como facilitar, sob os espectros da comodidade e segurança, a administração tributária pelo órgão estatal competente.

54. Conforme elucida Ricardo Marozzi Gregório (Arm's length e praticabilidade nos preços de transferência. Tese de doutorado. USP, 2010), a ideia de que a tributação deve ser prática já estava presente na teoria clássica de Adam Smith, para quem a imposição dos impostos está vinculada, conjuntamente, à capacidade contributiva dos cidadãos, à criação de regras na fixação dos impostos para evitar arbitrariedades, à comodidade para os contribuintes e ao baixo custo do sistema arrecadador.

55. No Brasil, Ricardo Marozzi Gregório (ob. Cit.) faz referência aos trabalhos de Mizabel Derzi, inspirada nos estudos da doutrina alemã, e Regina Helena Costa.

56. Sobre Misabel Derzi (ob. Cit., p. 211), aponta:

Misabel Derzi define a praticabilidade como “o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis” e, com apoio nos autores alemães, relaciona as principais justificativas para sua implementação: a defesa da esfera privada, a uniformidade da tributação e o estado de necessidade da administração. Esta última se evidencia pela existência de supercomplexidade ou ausência de sistema no direito tributário; falta de praticidade e não adaptabilidade da lei tributária às mutações sociais e econômicas; inadequação da concepção legal de processo e procedimento, tradicionalmente voltados para a aplicação individual do direito, à aplicação em massa; e ausência de pessoal. No relato de Derzi, a doutrina alemã exige uma aplicação limitada da praticabilidade,

a qual não está isenta de objeções e críticas por muitas vezes se valer de mecanismos que ofendem a lei, a indelegabilidade de funções, a uniformidade de encargos fiscais e a igualdade.

57. Defende o autor que o princípio da praticabilidade tem estatura constitucional.

58. Confira-se (op. cit., pp. 215-221):

Antes, porém, convém estabelecer com maior profundidade o nexo de ligação da praticabilidade com o contexto constitucional-tributário. Afinal, até agora apenas divulgou-se opiniões doutrinárias segundo as quais a praticabilidade decorre dos ensinamentos da doutrina estrangeira e do desdobramento teleológico do próprio direito posto, bem como tratou-se de apresentar seus pressupostos de validade. Contudo, ainda não se firmou uma justificação mais sólida para a presença da praticabilidade como princípio constitucional no ordenamento brasileiro. É o que passa, então, a ser feito.

[...]

Conforme já apresentado, a igualdade geral justifica-se numa concepção generalista de justiça que fundamenta a criação de regras gerais que mantenham a essência de sua função primordial: eliminar ou reduzir as arbitrariedades na aplicação do direito. Com efeito, é impossível a criação de regras capazes de prever todas as particularidades dos indivíduos e situações que se apresentam nos casos concretos. Se fosse atribuída discricionariedade irrestrita ao aplicador do direito para a aferição casuística da igualdade particular, correr-se-ia o risco de provocar um alto grau de arbitrariedade. [...]

Para afastar ou reduzir o risco da arbitrariedade na aplicação do direito, o legislador busca socorro, então, nos mecanismos da praticabilidade. Atenua-se o fomento à igualdade particular para garantir uma aplicação menos arbitrária da lei em benefício da igualdade geral. Esta noção de isonomia na aplicação da lei se alinha com o mandamento da “igualdade diante da lei” ou igualdade formal prescrito na primeira parte do artigo 5º da Constituição brasileira. A igualdade formal fomenta a igualdade formal. É o dever (geral) de a própria lei facilitar o dever (formal) de igualdade na sua aplicação. É, pois, um mandamento *prima facie*, presente também na primeira parte do artigo 5º, na medida em que o dispositivo “todos são iguais perante a lei” é direcionado tanto para o aplicador da lei (dever formal) quanto para o legislador (dever geral). Impõe-se, portanto, reconhecer também a igualdade geral como um princípio de estatura constitucional.

[...]

A praticabilidade pode também ser justificada por outros princípios constitucionais. Neste sentido, entre outros, Regina Helena Costa destaca a segurança jurídica e a legalidade.

[...]

Apesar de procedentes as conexões alegadas pela autora, há que se ressaltar a íntima relação dos ideais sustentados por esses princípios com a igualdade geral. Como lembra Ricardo Lobo Torres: “segurança jurídica é certeza”. [...]

Em suma, igualdade geral, segurança jurídica e função material da legalidade constituem olhares diferenciados sobre o mesmo fenômeno. A praticabilidade, implementada por diversos dos seus mecanismos, atuará sempre com a intenção de promover o desenvolvimento destes ideais. Todos, por conseguinte, justificam a implementação dos mecanismos da praticabilidade.

59. É o fenômeno da praticabilidade, portanto, que fundamenta o desenho jurídico da habilitação no contexto do direito à suspensão de tributos federais.

60. Em função da complexidade nos processos de produção e manuseio do bunker, conforme destacado nos itens 29 a 31, e no processo de venda, com a atuação de diferentes atores, pelo que se verifica dos itens 33 e 34, há razões para se entender como adequado o critério utilizado pela RFB, que tem respaldo no princípio constitucional da praticabilidade tributária.

61. Há evidências de harmonia, portanto, entre a Instrução Normativa RFB 1.911, de 2019, e a Lei 11.774, de 2008, quanto aos critérios para habilitação.

62. Nada impede, todavia, que a questão possa ser debatida pelos diferentes órgãos do ME, com interesse sobre o tema, incluindo a RFB e a PGFN, na perspectiva de aprofundar o conhecimento das etapas envolvidas na importação do bunker, inclusive no intuito de se readequar o figurino e estabelecer, eventualmente, controles mais adequados, que confirmem segurança à operação, e permitam inferir, com grau de certeza adequado, que o combustível será destinado à cabotagem.

III - CONCLUSÃO

63. Opina-se, portanto, pelo esforço de que os órgãos possam reunir-se, no intuito de conhecer, em conjunto, todos os aspectos envolvidos na importação, com a possibilidade de se estabelecer novos arranjos operacionais de controle que permitam porventura rever o conjunto de regras normativas incidentes sobre a espécie.

64. Objetivamente, pode-se então encaminhar as indagações formuladas pela Secretaria Especial de Produtividade e Competitividade da seguinte forma. Há elementos suficientes para se indicar a conformidade da Instrução Normativa RFB 1.911, de 2019, com a Lei 11.774, de 2008, com apoio em particular no princípio da praticabilidade. Não há, a princípio, contudo, obstáculo jurídico a que se promova a revisão do ato infralegal, a partir da percepção, construída em consenso pelas áreas envolvidas, e aceita pela RFB, de que se pode avançar no sentido de incorporar ou criar mecanismos de controle que a um só tempo atendam ao princípio da praticabilidade e permitam o atendimento da condição legal para o direito ao benefício de suspensão dos tributos na comercialização ou importação do óleo combustível bunker.

ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA
Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 8212/2022/ME.
2. Submeto à apreciação do Coordenador-Geral de Assuntos Tributários.

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI
Coordenadora de Assuntos Tributários Substituta

1. De acordo com o Parecer SEI nº 8212/2022/ME.
2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário.

ADRIANO CHIARI DA SILVA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 8212/2022/ME.
2. Restitua-se o processo, em resposta ao Ofício SEI 348588/2021/ME (21422440), da Secretaria Especial de Produtividade e Competitividade.

PAULO JOSÉ LEONESI MALUF
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

Indexação: Consulta. 1.1.3. Princípio da legalidade. 8.2.2.6. Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. 8.2.2.7. PIS-Importação. 8.2.2.8. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. 8.2.2.9. COFINS-Importação. 13. Benefícios e incentivos fiscais.



Documento assinado eletronicamente por **Alexey Fabiani Vieira Maia, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 25/05/2022, às 10:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Schimitt Menegatti, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 25/05/2022, às 11:07, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral**, em 25/05/2022, às 11:15, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Paulo José Leonesi Maluf, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 25/05/2022, às 13:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **25081508** e o código CRC **3E6E6987**.