

Insper

**INSAPER – INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO LATU SENSU**

GIULIANA CESANI DE OLIVEIRA

**OS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS INCIDENTES SOBRE A VENDA, O USO E O
CONSUMO DE MERCADORIAS A BORDO EM VOOS NACIONAIS E
INTERNACIONAIS**

SÃO PAULO

2019

GIULIANA CESANI DE OLIVEIRA

OS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS INCIDENTES SOBRE A VENDA, O USO E O
CONSUMO DE MERCADORIAS A BORDO EM VOOS NACIONAIS E
INTERNACIONAIS

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao programa LL.M.
Direito Tributário como requisito
parcial para obtenção do título de
pós-graduada em Direito
Tributário.

Orientador: RÉGIS FERNANDO DE RIBEIRO BRAGA

SÃO PAULO

2019

DE OLIVEIRA, Giuliana Cesani.

Os aspectos tributários incidentes sobre a venda, o uso e o consumo de mercadorias a bordo em voos nacionais e internacionais /

Giuliana Cesani de Oliveira. — São Paulo, 2019.

n.f.

Trabalho de Conclusão de Curso – LL.M. Direito Tributário — Insper, 2019.

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Direito Tributário. 2. Operações a bordo. 3. Aeronaves. 4. Internacional e nacional. I. Giuliana Cesani de Oliveira. II. Os aspectos tributários incidentes sobre a venda, o uso e o consumo de mercadorias a bordo em voos nacionais e internacionais.

Aos meus amados pais, minha eterna gratidão.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, por todo apoio e incentivo, em suas inúmeras formas, na busca pelo conhecimento incansável, com base no trabalho árduo e no estudo diário. Obrigada por todo o carinho e a dedicação. Sempre repito: palavras são insuficientes para expressar toda a minha gratidão e amor.

Ao Daniel, que se mostrou, acima de tudo, um grande amigo, parceiro e companheiro, que foi em muitos momentos meu grande alicerce. Agradeço as ajudas, os conselhos e a leveza com que me fez conduzir este curso e a vida. Meu amor e gratidão serão eternos.

À Luisa, minha amiga antiga e dupla incansável, pela “sociedade” neste LL.M. e por dividir comigo todas as alegrias e ansiedades dessa vida dupla de advogada e estudante.

Aos professores e a toda turma LLM-DT12 por todas as terças e quintas-feiras dos últimos dois anos e meio, pela contribuição nas discussões e pelo enriquecimento acadêmico e profissional que nossos encontros nos proporcionaram.

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo discorrer sobre as operações de venda, uso e consumo efetuadas a bordo de voos nacionais e internacionais diretamente por companhias aéreas brasileiras, em face dos procedimentos fiscais relativos ao ICMS exigido pelos Estados.

Para tanto, examinar-se-á as condições e regras previstas pelo sistema normativo como necessárias à concessão de regime especial, indagando a ineficiência tributária resultante da quantidade elevada de obrigações acessórias e deveres instrumentais a que se submetem os contribuintes, para no fim analisar a viabilidade tributária desta atividade do ponto de vista do ICMS e sugerir ajustes à redação dos normativos vigentes.

No que tange às operações de uso e consumo efetuadas a bordo de voos internacionais, será explorada o regime de tributação incidente em face do entendimento jurisprudencial consolidado diante do Convênio ICM nº 12/1975 e sua aplicação perante o texto Constitucional de 1988.

Uma vez que a norma desonerativa prevista pelo Convênio ICM nº 12/1975, abrange apenas os produtos destinados ao uso ou consumo em aeronaves de bandeira estrangeira no país, será discorrida a problemática da tributação sobre as vendas em voos internacionais realizadas a bordo de aeronaves de bandeira brasileira, expondo os desafios para a implementação desse ramo de negócio pelas companhias aéreas brasileiras (já que esse tipo de prática é, atualmente, uma inovação ainda sem precedentes no Brasil) e, no fim, sugerindo a introdução de regulamentação que contribua para o desenvolvimento dessa atividade no País.

Palavras-chave: Direito Tributário. Operações a bordo. Aeronaves. Internacional e nacional.

ABSTRACT

The purpose of this article is discuss the sale, use and consumption operations carried out on national and international flights operated by Brazilian airlines, in view of tax procedures related to ICMS demanded by the States.

Thus, it will be examine the conditions and rules provided by law as necessary for the granting of special regime, and it will be investigate the tax inefficiency resulting from the high amount of ancillary obligations and instrumental duties to which taxpayers submit themselves, in order to analyze the viability of this activity from the point of view of ICMS.

Regarding the use and consumption operations carried out on international flights, the taxation regime will be explored regarding consolidated jurisprudential understanding before ICM Agreement No. 12/1975 and its application before the Federal Constitution of 1988.

Since the exemption rule provided for in ICM Agreement 12/1975 covers only products intended for use or consumption on foreign-flagged aircraft in the country, the problem of taxation on sales on international flights carried out on board aircraft will be discussed of Brazilian flag, exposing the challenges for the implementation of this branch of business by the Brazilian Airlines since this type of practice is currently an innovation still unprecedented in Brazil. In the end, will be suggested the introduction of law that will contribute to the development of this activity in the country.

Keywords: Tax Law. Operations on board. Aircraft. International and national.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	DO USO, CONSUMO E DA VENDA A BORDO EM VOOS DOMÉSTICOS – BREVE HISTÓRICO DA PROBLEMÁTICA	12
2.1.	DOS DADOS COMERCIAIS.....	13
2.2	A REGULAMENTAÇÃO PELO AJUSTE SINIEF Nº 07/2011.....	16
2.2.1	AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	17
2.2.2	AS PROBLEMÁTICAS E A INEFICIÊNCIA DO AJUSTE SINIEF Nº 7 DE 2011	22
2.2.3	ALTERNATIVAS ÀS INEFICIÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	26
3	DAS VENDAS A BORDO EM VOOS INTERNACIONAIS.....	32
3.1	DAS OPERAÇÕES A BORDO EM VOOS INTERNACIONAIS PELAS COMPANHIAS AÉREAS ESTRANGEIRAS – ABSORÇÃO DO CONVÊNIO ICM Nº 12/1975.....	32
3.2.	DAS OPERAÇÕES A BORDO EM VOOS INTERNACIONAIS PELAS COMPANHIAS AÉREAS BRASILEIRAS.....	34
3.2.2.	DO <i>LEADING CASE</i>	38
3.2.3	DA POSSIBILIDADE DE OPERACIONALIZAÇÃO DAS VENDAS EM VOOS INTERNACIONAIS E A INOVAÇÃO NAS LINHAS COMERCIAIS BRASILEIRAS	40
4	CONCLUSÕES.....	43
	REFERÊNCIAS	45

1 INTRODUÇÃO

A venda a bordo em voos nacionais atualmente é abordada pelo Ajuste SINIEF nº 07/2011 (“Ajuste”) que concede regime especial para a regulamentação das operações de venda de mercadorias a bordo de aeronaves em voos domésticos, promovidas diretamente por companhias aéreas ou seus parceiros comerciais.

No entanto, em razão da elevada quantidade de condições e regras previstas pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 para concessão de tributação diferenciada de ICMS aos contribuintes que operam vendas de mercadorias a bordo em aeronaves brasileiras durante trajeto doméstico, pode ser verificada uma ineficiência tributária que pode acabar por impossibilitar o negócio.

No entanto, como será verificado, quando há venda de mercadoria em voos domésticos, por maiores que sejam as implicações tributárias e respectivas obrigações acessórias devidas pelo contribuinte, não restam dúvidas quanto à incidência de ICMS.

Especialmente com relação ao tema, são muitos os desafios e críticas enfrentados pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011. Isso porque a quantidade de deveres instrumentais / obrigações acessórias a que o contribuinte está sujeito, resulta na problemática central deste trabalho, ou seja, verificar a possibilidade de desenvolvimento dessa espécie de negócio em aeronaves brasileiras durante voos domésticos e sugerir melhorias para a legislação correspondente.

Esse cenário atrapalha a atual tendência das companhias aéreas brasileiras que desejam aumentar suas receitas e ainda assim diminuir o preço das passagens, de modo similar ao que ocorre com as companhias aéreas estrangeiras, chamadas de *low-cost*, conforme será detalhado no curso desta exposição.

Por outro lado, quando as vendas de mercadorias ocorrem em voos internacionais, a situação é outra.

Quando os voos internacionais são operados por aeronaves de bandeira estrangeira, a regulamentação do assunto não oferece maiores problemas, já que o Convênio ICM nº 12, de 15 de julho de 1975 (“Convênio ICM nº 12/1975”) equipara as operações de uso e consumo a bordo em operações de exportação, sobre as quais

é garantida a imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal.

Contudo, quando estas mesmas rotas internacionais são operadas por aeronaves de bandeira nacional, há quem entenda que o Convênio ICM nº 12/1975 extrapole o sentido da imunidade constitucional, o que impede que a regra da não incidência alcance o seu objetivo.

Já com relação à venda de mercadorias a bordo de aeronaves brasileiras em voos internacionais, não há norma reguladora específica em nível nacional que regulamente a operação. O impacto decorrente destas eventuais operações poderia enfrentar os mesmos problemas operacionais e tributários que atualmente existem para as vendas a bordo de aeronaves nacionais em voos domésticos, estas atualmente regulamentadas pelo Ajuste.

A venda a bordo em voos internacionais é tida com crescente expectativa pelas companhias aéreas que intentam iniciar as operações de vendas a bordo de aeronaves brasileiras nos trajetos para o exterior, em modelo similar ao adotado em voos domésticos.

A análise dos aspectos relativos às obrigações principais e acessórias aplicáveis no caso, portanto, torna-se atual e relevante na medida em que permite verificar a viabilidade dessa atividade perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Se demonstrada a viabilidade dessas operações, uma análise nesse sentido impulsionaria o desenvolvimento dessa atividade, representando uma inovação no comércio brasileiro, já que atualmente não há registro de companhias aéreas brasileiras que desenvolvam atividades de venda a bordo de aeronaves em voos internacionais.

Para a execução deste trabalho, serão analisadas as características típicas das operações de venda, uso e consumo a bordo de aeronaves brasileiras em voos domésticos, com relação aos aspectos tributários referentes ao ICMS sobre as operações de venda interestaduais, tais como o regime de substituição tributária e o acúmulo de créditos de ICMS, bem como as obrigações acessórias que acompanham a operação.

Posteriormente, trataremos das operações de venda, uso e consumo a bordo de voos internacionais operados por companhias aéreas brasileiras. Para tanto, serão analisadas as previsões legislativas e a evolução jurisprudencial acerca da

possibilidade de extensão dos efeitos do Convênio ICM nº 12/1975 nas operações realizadas por empresas brasileiras.

Para cada cenário, serão abordadas as conclusões acerca da ineficiência tributária que rege as operações a bordo de voos nacionais e estrangeiros, capazes de dificultar e até mesmo impossibilitar o desenvolvimento dessa atividade de negócio perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, serão sugeridas mudanças legislativas para aprimorar o serviço ofertado pelas empresas aéreas para reduzir os custos operacionais incidentes sobre as operações de venda, uso e consumo, o que potencializa sua eficiência tributária.

2 DO USO, CONSUMO E DA VENDA A BORDO EM VOOS DOMÉSTICOS – BREVE HISTÓRICO DA PROBLEMÁTICA

A história das companhias aéreas começa logo após o fim da Primeira Guerra Mundial, inicialmente para transporte de cargas. Com o passar dos anos e com a necessidade (e curiosidade) dos homens em se transportar em curto espaço de tempo, o deslocamento de passageiros tornou-se recorrente.¹

Com a fomentação do transporte aéreo, as primeiras companhias aéreas em operação resolveram apostar nos serviços de refeição como estratégia de marketing para atrair novos clientes.²

De lá para cá, grandes movimentações nessa prestação de serviço ocorreram. No início, em meados dos anos 1950, na chamada “era de ouro das viagens aéreas”, os passageiros desfrutavam de refeições quentes, servidas com talheres de prata.³

No entanto, o elevado custo de refeições glamorosas encareceram em muito as passagens aéreas, o que fez surgir a necessidade de limitar a oferta de alimentos pelas companhias, que passaram a padronizar o *menu* oferecido aos clientes em “café, chá, água mineral e sanduíches ‘simples, frios e baratos’”⁴.

Aos poucos, com a crescente competitividade entre as empresas aéreas, foi-se percebendo que cada custo operacional que fosse cortado do orçamento possibilitaria a redução nos valores das passagens aéreas e, conseqüentemente, o aumento da procura dos clientes pelos serviços das companhias.

Foi assim que surgiram as empresas estrangeiras tidas como *low-cost* (traduzindo-se do inglês, empresas de custo baixo), cujo modelo operacional consiste na simplificação na oferta do serviço, eliminando custos chamados de secundários, que não influenciam no objetivo principal de sua contratação: o transporte aéreo.

Uma das medidas praticadas pelas companhias aéreas *low-cost* traduz-se na redução do fornecimento de refeições a bordo para alimentos mais simples, ou mesmo

¹ DUARTE, Marcelo. **Quando as companhias aéreas começaram a servir refeições.** Disponível em <http://guiadoscuriosos.uol.com.br/blog/2012/03/21/a-comida-na-historia-da-aviacao/>. Acesso em 25 mai 2019.

² Idem.

³ UOL. **Refeições a bordo: veja como era a vida dos passageiros antes do amendoim.** Disponível em <https://viagem.uol.com.br/noticias/2016/02/08/refeicoes-a-bordo-veja-como-era-a-vida-dos-passageiros-antes-do-amendoim.htm/>. Acesso em 25 mai 2019.

⁴ Idem.

para nenhum alimento, trazendo um cardápio de comidas *gourmet* para os clientes que desejam adquirir os produtos pelo preço estipulado.⁵

O modelo internacional aparentemente de sucesso, passou a ser apreciado pelas companhias aéreas brasileiras, que passaram, cada vez mais, a baratear o preço de suas passagens aos consumidores na disputa por clientes, reduzindo a quantidade de produtos ofertados durante o voo, deixando à disposição dos passageiros uma gama de produtos a ser comercializado, como medida de garantir aumento na rentabilidade de seus ganhos com outros tipos de atividade: a venda aérea de produtos.

No entanto, a falta de regulamentação deste tipo de atividade gerou certa incerteza nas companhias aéreas brasileiras, que por muito tempo operaram no escuro acerca da tributação e obrigações acessórias incidentes sobre o uso, o consumo e a venda de mercadorias a bordo dos voos domésticos, o que aumentava a competitividade entre as empresas diante da disputa pela oferta de passagens mais baratas.

A problemática apenas se resolveu com a edição do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011, o qual será exaustivamente tratado adiante.

2.1. DOS DADOS COMERCIAIS

Até 2011, as companhias aéreas brasileiras operavam sem qualquer regulamentação acerca da comercialização de produtos a bordo dos voos brasileiros. Nem mesmo quando a circulação de mercadorias servia para uso e consumo da aeronave e dos passageiros durante o transporte aéreo havia norma dispendo a respeito.

Os chamados *Fly Shopping* (traduzindo do inglês, os shoppings aéreos) foram introduzidos no Brasil pela TAM (hoje, LATAM)⁶ com venda de mercadorias no curso dos voos domésticos operacionalizados dentro do país. O objetivo era aumentar as

⁵ AIRWAY. **Falta de transparência tem ajudado companhias aéreas a cobrar mais pela sua viagem.** Disponível em <https://airway.uol.com.br/como-a-falta-de-transparencia-tem-ajudado-as-companhias-aereas-a-cobrar-mais-pela-sua-viagem/>. Acesso em 25 nov 2018.

⁶ TAM Linhas Aéreas, transformada em LATAM Airlines Group S.A após a fusão com a LAN Airlines, cuja formação foi concluída em 2012.

receitas auxiliares, que também incluem o transporte aéreo de cargas, para garantir a rentabilidade dos negócios na corrida pela disposição de preços mais atrativos no mercado das empresas aéreas brasileiras⁷.

A implementação desse negócio auxiliar foi bem sucedida. Em 2010, a Gol⁸ operacionalizava as vendas de lanches a bordo em 84 voos diários, o que representou, somente no primeiro trimestre daquele ano, 12% da receita líquida total da companhia⁹.

Para a TAM, em 2010, o faturamento com receitas auxiliares atingiu o patamar de R\$ 965 milhões. Já em 2011, apenas no primeiro semestre daquele ano, a companhia já havia auferido receita de R\$ 1,06 milhão (o equivalente a 26% da receita bruta da empresa)¹⁰.

A importância dessa linha de negócio pelas empresas brasileiras era tamanha que a falta de regulamentação do comércio aéreo aumentou o receio de que qualquer operação, até aquelas para uso e consumo da aeronave e dos passageiros durante o trajeto aéreo, fosse objeto de questionamento pelos Fiscos estaduais.

Discutia-se qual Estado seria o detentor dos tributos sobre as mercadorias, usadas, consumidas e vendidas a bordo e quais documentos fiscais que deveriam acompanhar essas operações.

Assim, diante das necessidades da época, o Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (“CONFAZ”) editou o Ajuste SINIEF nº 7 de 2011, que concedeu um regime especial para regulamentar as operações com mercadorias promovidas por empresas aéreas que realizem venda a bordo em voos domésticos.

Referida norma, embora com o objetivo de incentivar as operações aéreas de mercadorias, trouxe algumas ineficiências tributárias, tais como o prazo concedido para emissão dos documentos fiscais e a sistemática da substituição tributária a que estão sujeitos os produtos vendidos, o que resulta em relevante saldo de ICMS a recuperar e a ressarcir. Essa problemática será esmiuçada a seguir.

⁷Valor Econômico. **Nova norma incentiva comércio a bordo.** Disponível em: <https://duqueestrada.adv.br/2011/10/03/nova-norma-incentiva-comercio-a-bordo/> Acesso em 23 mai 2019.

⁸ Gol Linhas Aéreas Inteligentes, fundada e homologada em 2001.

⁹ Idem.

¹⁰ Idem.

A ineficiência tributária resultante da quantidade de obrigações acessórias / deveres instrumentais que deve ser observada pelo contribuinte acaba por desacelerar as operações do chamado *Buy on Board* - *BOB* (traduzindo-se do inglês, compra a bordo), que servem de receita alternativa e secundária para as companhias aéreas brasileiras na disputa pela conquista de clientes e oferta de passagens aéreas mais baratas.

Os dados atuais demonstram que das quatro principais companhias aéreas brasileiras (Gol¹¹, LATAM¹², Azul¹³, e Avianca¹⁴), em voos domésticos, duas delas, a Avianca e a Azul, ainda não oferecem os serviços de compra a bordo, disponibilizando *snacks*, lanches quentes e frios, além de bebidas como cortesia aos passageiros. Por outro lado, a Gol, embora ofereça simples *snacks* e bebidas como cortesia, possibilita que o cliente utilize o serviço de compra a bordo no momento da compra da passagem ou posteriormente pela Internet para adquirir mercadorias ou mesmo refeições mais elaboradas. Já a LATAM dispõe apenas de serviço de compra a bordo, distribuindo somente água como cortesia aos passageiros¹⁵.

Como visto, o tema é atual e influencia diretamente nas atividades dessas empresas e por isso requer uma análise minuciosa do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011, dada a importância que essas operações representam para as companhias aéreas

¹¹ Gol Linhas Aéreas Inteligentes é a primeira maior Companhia Aérea do Brasil com 36,2% das rotas domésticas. Referência: ANAC. **Empresas aéreas brasileiras transportam 98,9 milhões de passageiros pagos em 2017**. Disponível em <http://www.anac.gov.br/noticias/2018/empresas-aereas-brasileiras-transportam-98-9-milhoes-de-passageiros-pagos-em-2017>. Acesso em 27 mai 2019.

¹² LATAM Airlines Group S.A, antiga TAM Linhas Aéreas, é a segunda maior Companhia Aérea do Brasil com 32,6% das rotas domésticas. Referência: ANAC. **Empresas aéreas brasileiras transportam 98,9 milhões de passageiros pagos em 2017**. Disponível em <http://www.anac.gov.br/noticias/2018/empresas-aereas-brasileiras-transportam-98-9-milhoes-de-passageiros-pagos-em-2017>. Acesso em 27 mai 2019.

¹³ Azul Linhas Aéreas Brasileiras S/A, fundada e homologada em 2008. É a terceira maior Companhia Aérea do Brasil com 17,8% das rotas domésticas (dados de 2017). Referência: ANAC. **Empresas aéreas brasileiras transportam 98,9 milhões de passageiros pagos em 2017**. Disponível em <http://www.anac.gov.br/noticias/2018/empresas-aereas-brasileiras-transportam-98-9-milhoes-de-passageiros-pagos-em-2017>. Acesso em 27 mai 2019.

¹⁴ Avianca Brasil, antiga OceanAir Linhas Aéreas, fundada em 2002. É a quarta maior Companhia Aérea do Brasil com 12,9% das rotas domésticas (dados de 2017). Referência: ANAC. **Empresas aéreas brasileiras transportam 98,9 milhões de passageiros pagos em 2017**. Disponível em <http://www.anac.gov.br/noticias/2018/empresas-aereas-brasileiras-transportam-98-9-milhoes-de-passageiros-pagos-em-2017>. Acesso em 27 mai 2019.

¹⁵ VILELA, Fábio. **O serviço de bordo cortesia em voos domésticos influencia na compra da sua passagem?** Disponível em <https://passageirodepri-meira.com/o-servico-de-bordo-cortesia-em-voos-domesticos-influencia-na-compra-da-sua-passagem/> Acesso em 25 mai 2019.

brasileiras na busca por receitas alternativas e na corrida pela sobrevivência comercial.

2.2 A REGULAMENTAÇÃO PELO AJUSTE SINIEF Nº 07/2011

Com o mercado aéreo em constante ascensão, surgiu a necessidade de se promover a regulamentação das operações realizadas a bordo das aeronaves.

Até 2011, as operações de venda de mercadorias dentro das aeronaves eram bastante incipientes, inclusive dada a ausência de regulamentação tributária para a operação.

Nesse contexto, os Estados e o Distrito Federal em reunião do CONFAZ, visando estabelecer regras e procedimentos fiscais comuns a tais operações celebraram um acordo junto ao Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (“SINIEF”) – o Ajuste SINIEF nº 7 de 2011.

Por meio deste instrumento normativo, concedeu-se regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas a bordo de voos nacionais operados por companhias aéreas brasileiras ou seus parceiros comerciais. Seus dispositivos estão vigentes desde agosto de 2011.¹⁶

Com a edição da norma e dada a dinâmica econômica e comercial percebida no setor aéreo, a adoção da prática de venda a bordo de aeronaves aumentou exponencialmente, o que por via de consequência fez com que as ineficiências tributárias e complexidades operacionais se elevassem, gerando a necessidade de revisão dos procedimentos até então previstos e a implementação de alterações que visem trazer maior agilidade às operações, fomentando a atividade comercial e mantendo igual nível de controle fiscal, potencializando, inclusive a arrecadação fiscal, conforme será tratado adiante.

Dentre os procedimentos dispostos no Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 estão, em termos gerais, os aspectos relativos à: (i) necessidade de inscrição estadual por estabelecimento nos diversos Municípios de origem e destino dos voos; (ii) emissão dos documentos fiscais para acobertar as operações; e (iii) tributação nas operações

¹⁶ BOLETIM IOB. **Manual de Procedimentos**. Fascículo 42. Out 2011. p. 1.

de venda, inclusive sobre as mercadorias sujeitas ao regime jurídico de substituição tributária do ICMS.

Para aplicação das disposições do Ajuste SINIEF nº7 de 2011, considera-se origem do voo o local da decolagem e o local de destino do voo o local do pouso da aeronave em cada trecho voado¹⁷.

A seguir, serão apresentados análise e estudo sobre os procedimentos e obrigações acessórias que devem ser observados pelos operadores das vendas a bordo para que lhes sejam concedido o regime especial previsto pelo referido Ajuste.

2.2.1 AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Como visto, o regime especial conferido pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 será concedido para as companhias aéreas e seus parceiros comerciais que realizarem venda de mercadorias, sejam alimentos ou mesmo outros produtos, dentro da aeronave durante voos domésticos, desde que o contribuinte obtenha inscrição estadual em todos os Municípios de origem e destino dos voos¹⁸.

Tal inscrição é necessária para atender ao disposto no Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 quanto às obrigações acessórias que acompanham as operações a bordo, uma vez que, quando as aeronaves são carregadas com as mercadorias que serão vendidas, o estabelecimento remetente deverá emitir uma nota fiscal eletrônica (“NF-e”), modelo 55¹⁹, em seu próprio nome e com débito do imposto, se este for devido²⁰.

¹⁷ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula primeira, *caput*, §2º. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

¹⁸ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula primeira, *caput*, §1º. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

¹⁹ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/05, Cláusula primeira, *caput*. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 05.10.05. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ_007_05

²⁰ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula segunda, *caput*. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

Para preenchimento da NF-e, deve-se indicar no campo “CFOP²¹” o código correspondente à operação de remessa para fora do estabelecimento, qual seja, o 5.904 ou 6.904, respectivamente com relação às movimentações internas ou interestaduais²².

Já no campo “Informações Complementares”, deve-se identificar completamente a aeronave ou o voo em que serão realizadas as vendas, bem como deve-se anotar a expressão “procedimento autorizado no Ajuste SINIEF 07/2011”²³.

Além disso, na NF-e é necessário destacar o ICMS devido, se for o caso, que será calculado a partir do preço de venda da mercadoria. Importante destacar que o destinatário do imposto recolhido será o Estado de origem do voo²⁴.

Esse ponto, inclusive, reflete uma aparente problemática (cujos desdobramentos serão tratados em capítulo próprio), haja vista que cerca de 90% dos produtos comercializados pelo setor aéreo²⁵, especialmente alimentos e bebidas frias e quentes, estão sujeitos à sistemática de substituição tributária do ICMS. A maioria absoluta das mercadorias adquiridas pelas companhias aéreas sofre retenção do ICMS sujeito ao regime de substituição tributária (“ST”) por parte dos fornecedores.

Isso porque grande parte dessas mercadorias é objeto de transferência interestadual em decorrência de operações de bordo não ocorridas ou, ainda, remetidas para simples formação de estoque em outros estabelecimentos de propriedade das companhias aéreas.

²¹ Código Fiscal de Operações e. Prestação

²² Valor Consulting. **Venda a bordo de aeronaves em voos domésticos (Área: Guia do ICMS- São Paulo)**. Disponível em: <https://www.valor.srv.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=209>. Acesso em: 23 mai 2019.

²³ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula segunda, *caput*, §2º. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

²⁴ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula segunda, *caput*, §3º. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

²⁵ BRASIL. Ofício ABEAR Nº. 68/2018, datado de 05/11/2018.

Essas transferências interestaduais de mercadorias estão sujeitas à nova incidência do ICMS-ST em favor das Unidades Federadas de destino, além de gerar no estabelecimento de origem um relevante saldo de ICMS a recuperar.

Inclusive, a mesma mercadoria, se não vendida no interior da aeronave, pode sofrer reiteradas retenções do ICMS em substituição tributária em favor dos Estados destinatários, pois o tributo deve ser recolhido a cada novo voo, ainda que sobre o produto já se tenha recolhido o ICMS correspondente à operação anterior. Dessa forma, se o produto não for vendido, haverá nova incidência de ICMS em favor do Estado de destino do voo.

Por esse cenário, verifica-se uma “quebra” na cadeia do ICMS-ST que poderá incidir mais de uma vez sobre um mesmo produto, não cumprindo, portanto, sua função de recair sobre um sujeito passivo o tributo correspondente a fato gerador futuro.

Nesse aspecto, vale dizer que, caso as mercadorias estejam sujeitas ao regime de ST, o contribuinte deverá ainda observar as regras previstas na legislação do Estado de origem do voo²⁶.

Com relação às obrigações acessórias incidentes nas operações sujeitas ao ICMS-ST, outros aspectos devem ser observados.

Na venda das mercadorias a bordo, as empresas devem emitir o Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica (“DANFE”) simplificado dentro das aeronaves, podendo utilizar equipamentos eletrônicos portáteis para tanto²⁷. Posteriormente, devem entregar o documento diretamente ao consumidor no momento da venda²⁸. Dentro do prazo de 48 horas do encerramento do trecho voado, deverão ser emitidas

²⁶ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula terceira. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

²⁷ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula quarta. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

²⁸ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula quinta, *caput*. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

as NF-e correspondentes às vendas de mercadorias realizadas a bordo das aeronaves²⁹.

Já com relação às mercadorias que não foram comercializadas no voo, o estabelecimento remetente deverá emitir NF-e simbólica de entrada relativa às tais operações, para fins de creditamento do ICMS anteriormente destacado quando do carregamento da aeronave³⁰.

No mesmo momento, o estabelecimento remetente deve emitir uma NF-e de transferência relativa às mercadorias não vendidas com débito de ICMS, tendo como destinatário o estabelecimento no local de destino do voo, a fim de transferir o estoque das mercadorias e o ICMS atrelado a tais operações para aquele estabelecimento³¹.

Com relação às operações de uso e consumo dentro da aeronave brasileira em rota doméstica, cabe ressaltar que, embora o Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 delimite regras às vendas de mercadorias, há quem entenda que este normativo deve ser observado, no que lhe couber, na medida em que incide ICMS (sendo devidas suas consequentes obrigações acessórias) na saída de mercadoria para uso e consumo de aeronave brasileira em rotas domésticas.

Isso porque, nesses casos se verifica a circulação econômica entre os contribuintes. Nesse sentido, o Ministério Público do Estado de São Paulo proferiu parecer nos autos do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0044545-73.2014.8.26.0000, em trâmite perante o Tribunal de Justiça de São Paulo:

Não se está a exigir o imposto sobre a operação de transporte, mas, sobre a **saída de produto para uso ou consumo em embarcação ou aeronave de bandeira brasileira em viagens internacionais, assim como incide em viagens nacionais. Em ambas as situações há, de fato, circulação econômica entre empresas e contribuintes sediados no país**, ao passo que a não incidência tributária sobre a saída de produto nacional para uso ou consumo em embarcação ou aeronave de bandeira estrangeira, aportada no Brasil, é vinculada, entre outros requisitos, ao adquirente que esteja sediado

²⁹ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11, Cláusula sexta. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

³⁰ Idem.

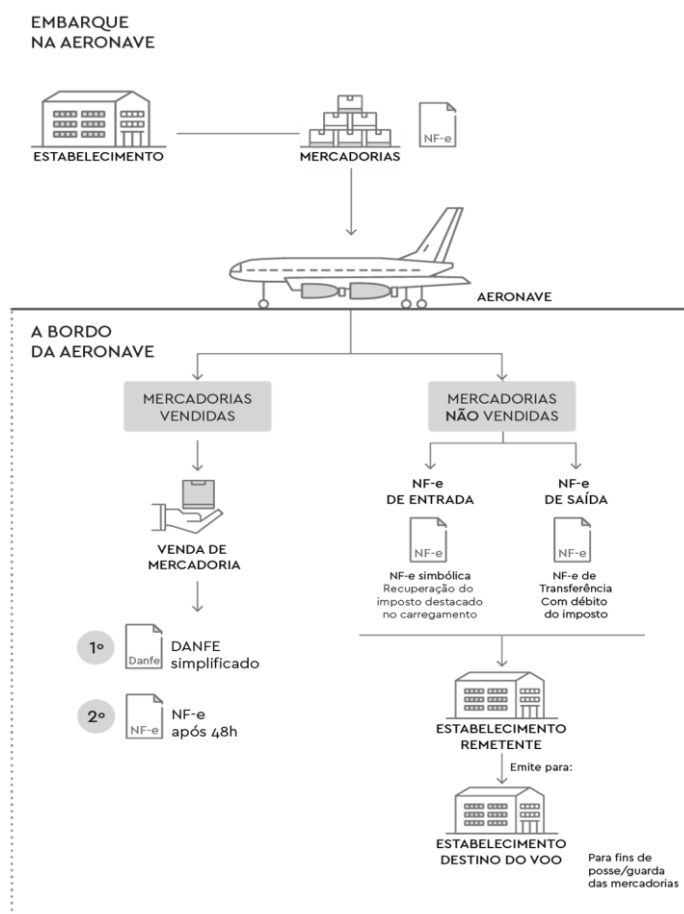
³¹ Idem.

no exterior porque o convênio interestadual equipara a operação à exportação. Portanto, não se visualiza tratamento desigualitário³². (grifos da autora)

Desse modo, as normas do referido Ajuste se aplicam às vendas, ao uso e ao consumo a bordo das aeronaves brasileiras em voos domésticos, o que reforça a relevância de compreender as ineficiências tributárias trazidas por esse normativo.

Para facilitar a análise do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011, o fluxograma abaixo reflete o fluxo operacional das vendas de mercadorias a bordo de aeronaves em voos domésticos e a respectiva obrigação de emissão dos documentos fiscais.

Figura 1- Fluxograma de vendas de mercadorias a bordo de aeronaves



Fonte: Elaborado pela autora.

³² BRASIL. **Tribunal de Justiça de São Paulo**. Parecer do Ministério Público de São Paulo no Processo nº 0044545-73.2014.8.26.0000. 3ª Câmara de Direito Público. Subprocurador-Geral de Justiça Nilo Spinola Salgado Filho. Disponível em http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/Assessoria_Juridica/Controle_Constitucionalidade/Incid_Inc_onst_Pareceres/TJ%20-%200044545-73.2014.8.26.0000%20-%20ESTADO%20DE%20S%C3%83O%20PAULO. Acesso em 18 jun 2019.

Desse modo, como visto da análise das cláusulas do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011, na venda de mercadorias dentro de aeronaves durante voos nacionais há a incidência de ICMS. Além disso, pela análise da questão, confere-se que ainda que haja apenas uso e consumo dos produtos nesses voos, há a necessidade de recolher o ICMS e de se observar as obrigações acessórias (ou deveres instrumentais) relativos à operação.

Ou seja, havendo venda, uso ou consumo de bens em aeronaves, para usufruir do regime especial, as companhias aéreas devem se atentar ao preenchimento das NF-e, conforme as disposições do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011.

Como se pode verificar, são grandes as implicações tributárias e obrigações acessórias devidas pelo contribuinte, o que acaba por dificultar o desenvolvimento das atividades do setor, já que referido Ajuste representa significativo impacto nessas operações.

A seguir, trataremos das problemáticas em torno ineficiências operacionais e tributárias geradas na prática pela norma.

2.2.2 AS PROBLEMÁTICAS E A INEFICIÊNCIA DO AJUSTE SINIEF Nº 7 DE 2011

O Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 ao mesmo tempo em que permitiu o desenvolvimento dos *Fly Shopping*, também evidenciou as ineficiências tributárias e complexidades operacionais que dificultam a operacionalização da atividade pelos contribuintes e oneram a máquina estatal.

No que tange às NF-e, as regras do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 preveem a emissão de um elevado volume de documentos fiscais tanto para os produtos vendidos quanto para os produtos não vendidos. Esse elevado número de documentos fiscais exigidos para a operação, aliado ao exíguo prazo para sua emissão e transmissão, resultam em alta complexidade operacional e elevação de custo aos contribuintes que queiram viabilizar suas atividades.

A cláusula sexta do referido Ajuste prevê prazo para emissão dos documentos fiscais de 48 horas somente para o documento fiscal de venda, referenciando a nota fiscal de remessa e indicando a quantidade e a descrição dos produtos devolvidos (no

caso das operações com mercadorias não vendidas); e fazendo anotações quanto ao consumidor final da mercadoria (nas situações em que há a venda dos produtos).

Assim, além da necessidade de emissão do documento fiscal de carregamento em momento anterior a cada decolagem, a cláusula sexta dispõe que, com o encerramento de cada trecho voado, devem ser emitidas as NF-e: (i) simbólicas de entrada relativa às mercadorias não vendidas e (ii) de transferência relativa às mercadorias não vendidas, com débito do imposto.

Na prática, as previsões do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 geram a necessidade de emissão de documentos mensais que supera a ordem de trezentas mil NF-e³³, sem mencionar o tempo para emissão de tais documentos, que, para o setor, se torna praticamente inexecutável em razão do curto intervalo entre as viagens nacionais (geralmente de 30 a 40 minutos)³⁴, já que os *slots* aeroportuários³⁵ detém elevado custo operacional, sendo tal tempo priorizado para o abastecimento da aeronave, limpeza, entrada e saída de passageiros e tripulantes, bagagens, dentre outros.

Ademais, a emissão das NF-e em tão curto prazo enfrenta o entrave da infraestrutura aeroportuária que não conta atualmente com um potente acesso à Internet, necessário à entrada no sistema eletrônico de transmissão da nota fiscal, além do alto custo operacional para o cumprimento dos deveres instrumentais, que se torna incompatível com o perfil de operação das companhias aéreas.

Com relação aos documentos fiscais ainda vale dizer que atualmente o Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 prevê a necessidade de emissão e impressão da DANFE-Simplificada para acobertar as operações de venda a bordo, por meio de aparelhos portáteis, durante o voo. No entanto, uma vez que as operações de venda se concretizam em ambiente *off-line* (já que efetuadas a bordo e, portanto, sem acesso à Internet e ao sistema de emissão de documentos fiscais), não é possível a autorização e transmissão dos documentos emitidos.

Isso gera dificuldade operacional no cumprimento dos dispositivos do Ajuste SINIEF nº 7 de 2005, o qual: (i) obrigatoriamente, exige a necessidade de envio

³³ BRASIL. Ofício ABEAR 041/2018, datado de 09/08/2018.

³⁴ Idem

³⁵ Entende-se por *slot* o direito reservado à Companhia Aérea para decolagens e pousos em aeroportos com elevado volume de tráfego de pessoas.

do arquivo eletrônico ao destinatário da mercadoria³⁶, apesar de muitas vezes os dados para transmissão ao cliente não serem informados; (ii) expressamente veda a utilização dos módulos de contingência para impressão do DANFE-Simplificado, nas operações de venda fora do estabelecimento.

Observa-se um ônus excessivo para cumprimento dos requerimentos previstos no Ajuste SINIEF nº 7 de 2005, tais como a necessidade de envio eletrônico do documento fiscal de venda ao consumidor, independentemente de solicitação, e a utilização de modelo de documento fiscal mais completo (como é a NF-e modelo 55), em operações de venda a varejo que exigem baixa complexidade.

Outra questão de atenção nas disposições do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 é o regime de substituição tributária a que estão sujeitas 90% das mercadorias operadas a bordo das aeronaves. Grande parte dessas é objeto de transferência interestadual em decorrência de operações de bordo não ocorridas ou, ainda, remetidas para simples formação de estoque em outras bases aéreas.

A cada trecho voado, tais transferências interestaduais de mercadorias estão sujeitas a nova incidência de ICMS-ST em favor das Unidades Federadas de destino e geram na base aérea de origem um relevante saldo de ICMS a recuperar e a ressarcir. Nesse sentido, a mesma mercadoria, acaso não vendida no interior da aeronave, pode sofrer reiteradas retenções do ICMS-ST, multiplicando-se as hipóteses de ressarcimento de ICMS-ST.

Toda essa problemática, do ponto de vista dos Estados, aumenta o custo operacional para recebimento e processamento das obrigações fiscais relativas ao ressarcimento do ICMS-ST para o contribuinte. Além disso, a arrecadação estatal é reduzida, uma vez que o preço praticado nas operações de venda a bordo é superior às pautas fiscais dos Estados³⁷.

As transferências interestaduais dos produtos geram a necessidade de novo recolhimento do ICMS, o que multiplica o montante a ressarcir do imposto recolhido

³⁶ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/05, Cláusula sétima, §7º. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 05.10.05. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ_007_05

³⁷ A pauta fiscal é um recurso utilizado pelos Estados para pré-fixar o valor máximo da operação, independente do seu valor real. Na prática, deixa-se de adotar a base de cálculo efetiva da operação por aquela definida pelas Autoridades Fazendárias. *In*: E-AUDITORIA. **O que é e como funciona a pauta fiscal?** Disponível em <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/artigos/o-que-e-e-como-funciona-pauta-fiscal/> Acesso em 16 jun 2019.

antecipadamente em razão da substituição tributária, em razão das reiteradas interrupções de cadeia decorrentes das operações de bordo não ocorridas ou, ainda, daquelas ocorridas para simples formação de estoque em outros estabelecimentos de propriedade das companhias aéreas (operações de remessa).

O custo para operacionalização do ressarcimento incompatível com o perfil de operação das companhias aéreas é agravado pela ausência de uniformidade de procedimentos entre os Estados. Somado a isso, está o alto grau de complexidade para acompanhamento e atualização das pautas fiscais, margens de valor agregado (“MVAs”)³⁸ e demais critérios de determinação da base de cálculo de retenção em praticamente todas as Unidades Federadas, onde estão localizadas as bases aéreas.

Em se tratando de produtos perecíveis, a problemática torna-se ainda maior. Isso porque grande parte dos produtos comercializados no interior das aeronaves é perecível e sujeita-se a regramentos específicos de vigilância sanitária. Nesse sentido, a Resolução da Diretoria Colegiada (“RDC”) nº 2 de 2003, expedida pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”), obriga, para cada trecho voado, que seja feito o descarte nas bases aéreas de destino das mercadorias não vendidas e não consumidas durante o voo.

Dessa forma, há o descarte de produtos em níveis representativos. De acordo com o Ajuste SINIEF nº 7 de 2011, há a necessidade de transferir a mercadoria perecível não vendida, recolhendo-se o ICMS ou ICMS-ST (a depender do caso) ao Estado de destino, mesmo sabendo-se previamente que tal mercadoria não estará sujeita ao fato gerador presumido de uma venda subsequente, pois esta será objeto de descarte.

Como visto, a problemática central tida com a análise do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 está enraizada na ineficiência tributária gerada pela quantidade de deveres instrumentais / obrigações acessórias a que o contribuinte está sujeito, o que dificulta, ou até mesmo, impossibilita o desenvolvimento dos *Fly Shopping* em aeronaves brasileiras em voos domésticos.

³⁸ Margem de valor agregado é o índice estipulado pelos Estados, com relação a cada mercadoria ou grupo de mercadoria, para o cálculo do ICMS a pagar nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária. *In*: MARKUS, Leandro. **MVA: o que eu preciso saber?** Disponível em <https://www.leandromarkus.com.br/consultoria-tributaria/mva-o-que-eu-preciso-saber/> Acesso em 16 jun 2019.

Por essa razão, analisaremos as cláusulas do referido Ajuste com relação às alternativas de redação que, se adotadas, poderiam diminuir as ineficiências dessas operações.

2.2.3 ALTERNATIVAS ÀS INEFICIÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Após o detalhamento sobre o contexto do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 e da sua relevância para as companhias aéreas brasileiras, passaremos ao estudo das sugestões para aprimoramento da regulamentação acerca da obrigação acessória.

A problemática relativa ao prazo para transmissão dos documentos fiscais, que onera o custo operacional das vendas a bordo, principalmente em razão do elevado volume de NF-e emitidas mensalmente, poderia ser dirimida por meio da alteração na cláusula sexta do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011.

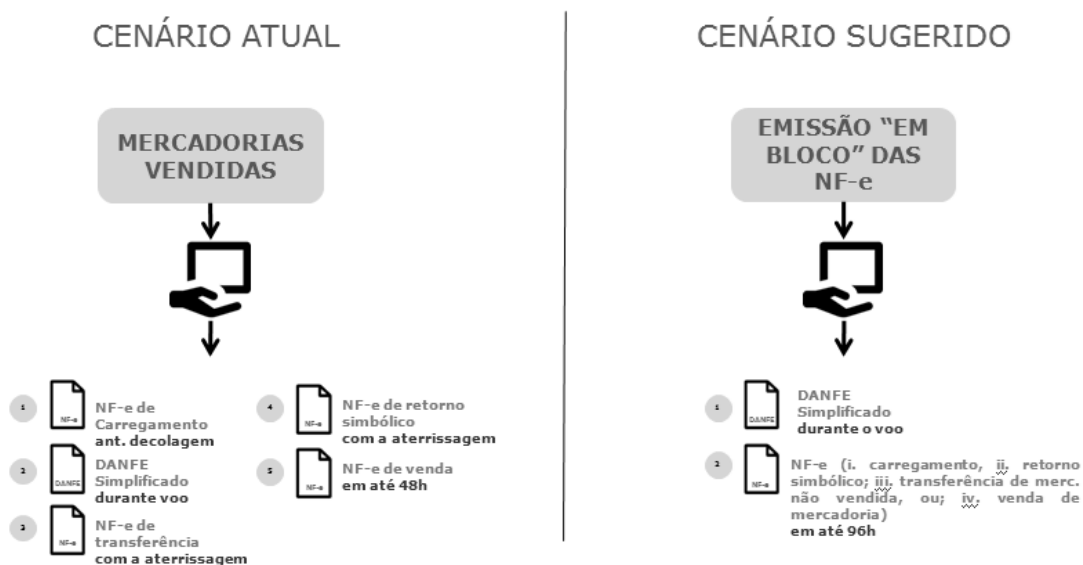
Seria vantagem ao contribuinte caso a norma permitisse a transmissão dos documentos fiscais de carregamento, retorno simbólico, transferência de mercadoria e de venda na forma de “bloco”, todas de uma única vez, em um mesmo momento, respeitando-se o prazo de 96 horas contadas a partir do término de cada voo.

Dessa forma, estar-se-ia amenizando a carga burocrática e trazendo maior viabilidade ao cumprimento das obrigações acessórias, sem, contudo, prejudicar o controle fiscal, haja vista que todos os documentos fiscais atualmente requeridos pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 seriam entregues pelo contribuinte.

Nesse contexto, destaca-se que o setor aéreo é altamente regulado, com malhas aéreas pré-definidas e aprovadas pela Agência Nacional de Aviação Civil (“ANAC”). Assim, a transmissão “em bloco” dos documentos fiscais não traria qualquer prejuízo à atividade fiscalizatória, já que os documentos fiscais emitidos fariam referência à data de efetiva ocorrência dos fatos geradores. Haveria, tão somente a autorização expressa para a transmissão dos documentos em prazo compatível ao perfil da operação.

Para análise da sugestão, a figura abaixo a compara com o cenário atual, previsto pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011, identificando, por meio de numeração crescente, o momento de emissão dos documentos fiscais.

Figura 2 – Comparativo entre o cenário atual e o sugerido (NF-e)



Fonte: Elaborado pela autora.

Com relação à problemática da emissão da DANFE-Simplificada, a simples troca da NF-e (modelo 55) para a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (“NFC-e”) (modelo 65) já adaptaria o documento fiscal ao tipo de negócio das companhias aéreas, já que a NFC-e é voltada às particularidades das operações de venda a varejo³⁹.

Com a introdução deste modelo de documento fiscal, uma medida a ser considerada seria excepcionar a impressão e entrega, no interior da aeronave, ainda que solicitado pelo consumidor, da DANFE-NFC-e nas operações de venda a bordo, a qual poderia ter a entrega ao passageiro postergada para o término de cada voo, para fins de adequação da legislação tributária.

Até porque o próprio Ajuste SINIEF nº 9 de 2016, que regulamenta essa modalidade de documentação fiscal, prevê a faculdade de impressão da DANFE-NFC-e⁴⁰, observando as inovações tecnológicas e a diminuição dos impactos ambientais promovidos pela diminuição de consumo do papel.

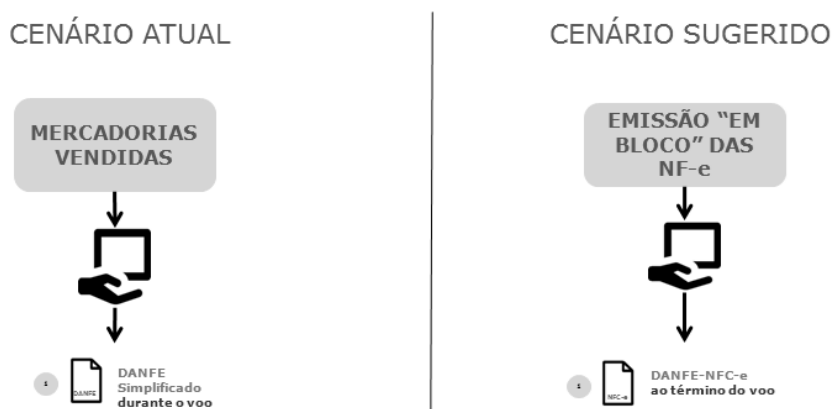
³⁹ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 19/16. Institui a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, modelo 65, e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 15.12.16. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/AJ_019_16

⁴⁰ BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 19/16, Cláusula décima, §3º, inciso I. Institui a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, modelo 65, e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica.. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 15.12.16. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/AJ_019_16

Nesse aspecto, cumpre ressaltar que, em virtude dos aspectos cíveis relacionados à operação (como por exemplo questões envolvendo o Código de Defesa do Consumidor), a sugestão para esse caso seria apenas pela mera postergação da entrega da DANFE-NFC-e ao término de cada voo (e não a ausência de entrega do comprovante de venda/compra ao passageiro). A possibilidade de emissão do documento fiscal apenas no final do voo (e não durante quando ocorre a operação) contribuiria para um ganho operacional pela maximização do serviço a bordo, cujo tempo para atendimento de todos os passageiros durante o voo é, como se sabe, escasso.

Pela figura abaixo, compara-se o cenário atual com aquele sugerido neste estudo.

Figura 3 – Comparativo entre o cenário atual e o sugerido (DANFE-NF-e e NFC-e)



Fonte: Elaborado pela autora

No que tange às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, os impactos operacionais, além de onerarem o custo da operação para o recebimento e processamento, por parte dos Estados, das obrigações acessórias, fazem com que a carga arrecadatória diminua.

Isso porque os preços praticados pelas companhias aéreas nas operações de venda a bordo são maiores do que os preços estabelecidos em pauta fiscal ou MVA, o que significa que, caso estes produtos não estivessem sujeitos à sistemática de substituição tributária, haveria maior arrecadação do ICMS, que incidiria pelo preço de venda contido no cardápio da companhia, e não sobre o valor da pauta fiscal ou MVA.

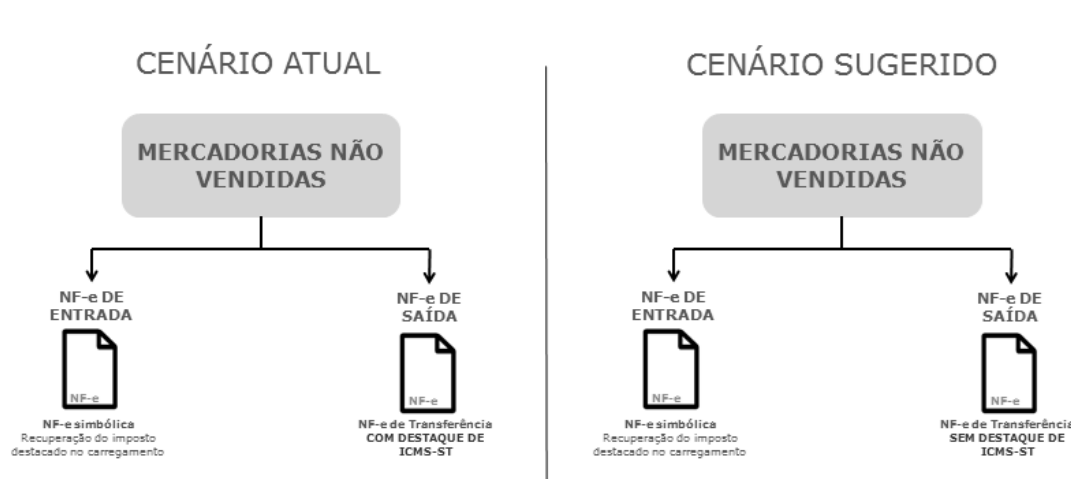
Do ponto de vista do contribuinte, essa problemática aumenta os valores a serem ressarcidos a título de ICMS-ST, haja vista que ocorrem reiteradas “quebras” na cadeia das operações.

Nesse caso, é necessário que haja uma alteração no Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 que excepcione a aplicação do instituto da substituição tributária nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos que promovam a operação de venda a bordo.

Uma eventual dispensa atribuída ao ICMS-ST mitiga os efeitos econômicos decorrentes da nova incidência nas operações de transferência de mercadoria não vendida, em especial, aos produtos perecíveis, já que, como mencionado, sempre serão objeto de descarte na base aérea de destino, caso não consumidos.

Para ilustrar a alteração sugerida, observa-se comparativo com o cenário atual, em que se mantém a necessidade de emissão das NF-e simbólica de entrada e de transferência de mercadoria, alterando-se apenas o destaque do ICMS-ST na operação de transferência, que não ocorre no cenário sugerido.

Figura 4 – Comparativo entre o cenário atual e o sugerido (ICMS-ST)



Fonte: Elaborado pela autora

Especificamente com relação aos produtos perecíveis, a emissão de NF-e de retorno simbólico e transferência de mercadorias, com o respectivo recolhimento do ICMS correspondente, onera a operação na medida em que o produto deverá ser posteriormente descartado, caso não sejam consumidos.

Sendo assim, uma possível alteração no sentido de autorizar a emissão de um único documento, pelo estabelecimento de origem, para amparar as operações de baixa de estoque, com destaque do código fiscal correspondente (CFOP 5.927), mitigaria o custo financeiro da operação (já que não haveria o destaque do ICMS) e proporcionaria ganho operacional, simplificando as operações.

Visando elucidar o cenário proposto, traz-se comparativo com o cenário atual nas operações envolvendo produtos perecíveis. Para tanto, ressalta-se que, no cenário proposto, o estorno somente será possível se o produto não estiver sujeito ao regime de substituição tributária.

Figura 5 – Comparativo entre o cenário atual e o sugerido (produtos perecíveis)



Fonte: Elaborado pela autora

Desse modo, como visto, a introdução de medidas de aprimoramento ao Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 dirimiria os desafios encontrados atualmente pelas companhias aéreas brasileiras no desenvolvimento e na eficácia do negócio de venda a bordo.

A exorbitante quantidade de obrigações acessórias a que o contribuinte está sujeito, associada à grande quantidade de documentos fiscais que devem ser emitidos em curtos espaços de tempo, como condicionantes para concessão do regime especial previsto pelo referido Ajuste, traduzem certa ineficiência tributária que é capaz de dificultar e até mesmo inviabilizar essa prática econômica.

Por esse motivo, o estudo dos aspectos tributários e das alterações na legislação se faz tão necessário e atual à tendência do mercado brasileiro, pois ainda

que seja concedido ao contribuinte um regime especial para emissão dos documentos relativos ao ICMS, a necessidade do cumprimento de obrigações acessórias em um curto espaço de tempo, acaba por inviabilizar a atividade econômica.

Tamãha relevância aplica-se igualmente às vendas em voos internacionais realizadas a bordo de aeronaves de bandeira brasileira, já que não há qualquer regulamentação pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011. Diante desse cenário e de eventual interesse no desenvolvimento dessa atividade pelas companhias aéreas brasileiras, estudaremos a seguir os aspectos tributários incidentes sobre tais operações.

3 DAS VENDAS A BORDO EM VOOS INTERNACIONAIS

Como visto, o Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 regulamenta as operações de venda, uso e consumo de mercadorias realizadas dentro de aeronaves brasileiras em voos domésticos.

No entanto, quando as operações de mercadorias ocorrem em voos internacionais, a situação é outra.

Atualmente, embora não haja norma vigente que disponha quanto aos aspectos tributários e operacionais acerca das vendas realizadas a bordo de aeronaves brasileiras em voos internacionais.

Já com relação às operações de uso e consumo, o tema merece maiores ressalvas. Isso porque, tais operações foram regulamentadas pelo Convênio ICM nº 12/1975, anterior à Constituição Federal vigente, datada de 1988. Por essa razão, muito se discute acerca da aplicação deste convênio.

A seguir, passaremos à análise do tema, esmiuçando os detalhes das operações de uso e consumo e trazendo à tona a possibilidade de regulamentação das operações de venda em voos internacionais, cuja implementação é vista com bastante interesse pelas companhias aéreas brasileiras.

3.1 DAS OPERAÇÕES A BORDO EM VOOS INTERNACIONAIS PELAS COMPANHIAS AÉREAS ESTRANGEIRAS – ABSORÇÃO DO CONVÊNIO ICM Nº 12/1975

As operações de uso e consumo a bordo em voos internacionais não oferece maiores problemas, se a aeronave for de bandeira estrangeira. Isso porque o Convênio ICM nº 12/1975 expressamente equipara tais operações à exportação, para fins de tributação, nesses casos:

Cláusula primeira: Fica equiparada à exportação, para os efeitos fiscais previstos na legislação vigente, a saída de produtos industrializados de origem nacional, destinada ao consumo ou uso de embarcações ou aeronaves, de bandeira estrangeira, aportadas no País, observadas as seguintes condições: (...)."

Cláusula segunda: A disposição prevista na cláusula precedente se aplica aos fornecimentos efetuados nas condições ali indicadas, qualquer que seja a finalidade do produto a bordo, podendo este destinar-se ao consumo da tripulação ou passageiros, ao uso ou consumo durável da própria embarcação ou aeronave, bem como à sua conservação ou manutenção.⁴¹

Por essa norma, no suprimento de voos internacionais ocorre autêntica operação de exportação, visto que as mercadorias e produtos entregues são destinados ao exterior.

Nesse caso, portanto, não há incidência de ICMS haja vista que a Constituição Federal prevê imunidade às operações que destinem mercadorias ao exterior, nos termos do artigo. 155, inciso II, §2º, inciso X, alínea “a”⁴² em consonância com artigo 3º, inciso II, da Lei Complementar Federal 87/96⁴³.

Quanto a essa questão, vale dizer ainda que, embora o texto do Convênio ICM nº 12/1975 seja anterior à promulgação da atual Constituição Federal, não foi verificada incompatibilidade entre o disposto neste convênio e a norma constitucional, sendo aquele inclusive prorrogado por prazo indeterminado pelo Convênio ICMS nº 124/1993⁴⁴, editado posteriormente a 1988.

Portanto, não restam dúvidas quanto à recepção do texto do Convênio ICM nº 12/1975 ao ordenamento jurídico atual, razão pela qual, igualmente indubitável a imunidade na tributação das operações de uso e consumo dentro das aeronaves estrangeiras nas rotas internacionais.

Já quando tais operações são realizadas dentro de aeronaves de bandeiras brasileiras, há quem entenda que o Convênio ICM nº 12/1975 extrapole o sentido da imunidade constitucional, afastando a aplicação da imunidade prevista para as

⁴¹BRASIL. CONVÊNIO ICM 12/75 (prorrogado pelos Convênios ICMS nºs. 37/90, 102/90, 80/91 e 124/93): Equipara à exportação o fornecimento de produtos para uso ou consumo de embarcações ou aeronaves de bandeira estrangeira aportadas no País. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 23.07.75. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV012_75. Acesso em 25 mai 2019.

⁴² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

⁴³ BRASIL. **Lei Complementar 87/96**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF, 13.09.1996. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccv1_03/leis/lcp/lcp87.htm

⁴⁴ BRASIL. CONVÊNIO ICMS 124/93. Prorroga disposições de Convênios que concedem benefícios fiscais. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 17.12.93. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/CV124_93 Acesso em 18 jun 2019.

exportações. Todavia, tal entendimento impede que a regra da não incidência alcance seu objetivo e, logo, viola o texto constitucional, o que será visto em detalhes adiante.

3.2. DAS OPERAÇÕES A BORDO EM VOOS INTERNACIONAIS PELAS COMPANHIAS AÉREAS BRASILEIRAS

A Constituição Federal instituiu competências tributárias específicas para as pessoas de direito público interno, quais sejam a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, deixando de fora dessas competências determinados fatos, pessoas e situações, imunizando-os, ou melhor, limitando o poder estatal de tributar, mesmo que por lei.

Uma das situações cuja competência para instituir impostos foi limitada diz respeito à exportação de mercadorias, que saiu do campo de incidência do ICMS de acordo com o estabelecido no já mencionado artigo. 155, inciso II, §2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal.

Sobre a finalidade da norma imunizante, José Eduardo Soares de Melo⁴⁵ leciona:

A regra imunitória deve facilitar a exportação diante da competição internacional, constituindo um autêntico instrumento para a realização do comércio exterior e ingresso de divisas, colimando uma situação positiva na balança de pagamentos.

No mesmo sentido, expõe Roque Antonio Carrazza⁴⁶:

Realmente, o objetivo da norma constitucional em exame é favorável às exportações de produtos manufaturados brasileiros, fazendo com que cheguem ao mercado internacional com bons preços. Uma das fórmulas encontradas para isso foi justamente colocar a salvo de IPI e ICMS tais exportações.

⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - Teoria e Prática**. 14ª Ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2018, p. 294.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 297.

Assim, pelos ensinamentos, nota-se que a finalidade da imunidade pretendida pelo texto constitucional ao desonerar integralmente a carga tributária incidente no produto nacional a ser exportado é possibilitar uma competição internacional equânime entre o produto brasileiro e o produto estrangeiro.

Dessa feita, estando-se diante de uma operação de exportação, não há motivos que justifiquem a não aplicação das regras do Convênio ICM nº 12/1975 às operações de uso e consumo realizadas a bordo de aeronaves de bandeiras brasileiras.

Sobre tais operações deve ser aplicada a regra de imunidade do ICMS, não podendo, assim, os Estados exigirem o ICMS das companhias aéreas nacionais, independente do produto consumido, já que a imunidade constitucional abrange toda e qualquer mercadoria, bastando a ocorrência de exportação.

Em todas as operações de consumo a bordo, é verificada a natureza de exportação, seja quando as aeronaves possuem bandeira estrangeira, seja quando forem de bandeira brasileira. Numa ou noutra situação, quando as mercadorias ultrapassam as fronteiras do país são verdadeiras exportações.

Nesse sentido, a Secretaria de Comércio Exterior, órgão (“SECEX”) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (“MDIC”), por meio da Portaria SECEX nº 10/2010⁴⁷, já manifestou seu entendimento quanto ao tema, sendo favorável a não distinção entre as bandeiras das aeronaves:

Art. 200. Constitui-se em exportação, para os efeitos fiscais e cambiais previstos na legislação vigente, o fornecimento de combustíveis, lubrificantes e demais mercadorias destinadas a uso e consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves, exclusivamente de tráfego internacional, **de bandeira brasileira ou estrangeira.**

Parágrafo único. Considera-se, para os fins deste artigo, o fornecimento de mercadorias para consumo e uso a bordo, qualquer que seja a finalidade do produto a bordo, devendo este se destinar exclusivamente ao consumo da tripulação e passageiros, ao uso ou consumo da própria embarcação ou aeronave, bem como a sua conservação ou manutenção. (grifos da autora).

⁴⁷ BRASIL. **Portaria SECEX nº 10/2010**. Dispõe sobre as operações de comércio exterior. Brasília, DF, 25.05.2010. Disponível em http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1274696088.pdf. Acesso em 17 jun 2019.

Dessa forma, vale dizer que, embora a competência tributária para o ICMS seja estadual, a regulamentação do comércio exterior é de competência federal⁴⁸. Por essa razão, não há como afastar a aplicação da Portaria SECEX nº 10/2010 na definição do que é exportação e portanto, não há como diferenciar as operações em razão da bandeira da aeronave que opera o voo.

Além da norma SECEX, a própria literalidade do preceito constitucional que estabelece a imunidade garante que as mercadorias usadas e consumidas a bordo das aeronaves brasileiras também sejam tidas como exportação, na medida em que na redação do artigo 155, §2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal denota-se que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, não havendo previsão de quaisquer condições para tanto.

Além disso, a redação do Convênio ICM nº 12/1975 limita o âmbito de aplicação da imunidade constitucional ao restringir a desoneração fiscal ao fornecimento de produtos a bordo de aeronaves de bandeira estrangeira.

Nesse quesito, ocorre também violação ao princípio constitucional da isonomia, que veda as entidades políticas, em qualquer circunstância, tratar de forma desigual pessoas que se encontrem em situações absolutamente equivalentes. Dessa forma, deve-se exigir regime igualitário para as pessoas que pertençam a uma mesma categoria e se encontrem em circunstâncias absolutamente idênticas.

Portanto, o Convênio ICM nº 12/1975 afronta a isonomia tributária ao considerar exportação apenas a operação de fornecimento de produtos a aeronaves de bandeira estrangeira, retirando, assim, desse conceito, a operação de fornecimento de produtos a aeronaves de bandeira brasileira que operam internacionalmente.

Nesse caso, não havendo qualquer razão para essa distinção, já que ambas as situações estão em verdadeiro pé de igualdade, não pode haver, sem qualquer justificativa, a imposição de uma maior carga tributária à empresa nacional do que se impõe à empresa estrangeira que pratica a mesma operação.

Além disso, por se tratar do ICMS, imposto indireto, o seu custo é arcado pelo destinatário final que, nesse caso, são as empresas nacionais de transporte aéreo, em detrimento das companhias internacionais, que na prática se beneficiam pelo disposto no Convênio ICM nº 12/1975.

⁴⁸ BRASIL. Constituição (1988), art. 22, inciso VIII. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988

Nesse sentido, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”) já se manifestou pela aplicação do princípio da isonomia para determinar a inconstitucionalidade do ICMS sobre transporte internacional aéreo de cargas pelas empresas aéreas nacionais, em razão dessa mesma exigência não ser cobrada das empresas estrangeiras:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. (...) INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.⁴⁹

Além do mais, o Convênio ICMS nº 12/1975 viola o princípio da livre iniciativa, embutido no artigo 170 da Constituição Federal, pois, ao privilegiar as companhias aéreas internacionais, que não sofrem o repasse do ICMS, cria entre elas uma concorrência desleal. Isso porque, a empresa estrangeira, oferecendo o mesmo trajeto de voo para um passageiro brasileiro que pretenda ir para o exterior, paga menos que a empresa nacional pela mesma atividade contratada, podendo oferecer assim custos menores aos seus consumidores.

Portanto, para as operações de uso e consumo a bordo de aeronaves brasileiras com destino internacional, não se pode afastar a aplicação do disposto no Convênio ICM nº 12/1975, ainda que literalmente este normativo atinja apenas as companhias aéreas estrangeiras.

A desoneração exclusiva nessas operações foi sujeita a questionamentos judiciais, tal como se verifica na Ação Declaratória nº 0021570-97.2011.8.26.0053, ajuizada perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a qual é tida como o *leading case* da discussão e será tratada a seguir.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1600**. Tribunal Pleno. Relator: Sydney Sanches. Julgado em 26.11.2001. DJ 20.06.2003. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>

3.2.2. DO LEADING CASE

A desoneração exclusiva nas operações de uso e consumo a bordo de aeronaves de bandeira brasileira em rotas internacionais foi sujeita a questionamentos judiciais nos autos da Ação Declaratória nº 0021570-97.2011.8.26.0053, ajuizada perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, e tida como o *leading case* da discussão.

A ação foi ajuizada pela Gate Gourmet Ltda., empresa de fornecimento de refeições para consumo a bordo de aeronaves, atividade conhecida no jargão internacional como *catering*.

Com a demanda judicial, busca-se o reconhecimento da não-incidência do ICMS sobre operações de fornecimento de suprimentos em voos internacionais, quando essas rotas são operadas por aeronaves de bandeira nacional.

A sentença de primeira instância negou provimento à tese do contribuinte, sob o argumento de que o fato gerador da operação é o fornecimento de refeições às companhias aéreas brasileiras, localizadas no país, não havendo, portanto, a exportação, objeto de imunidade constitucional.

Embora, a decisão tenha negado provimento ao contribuinte, esta reconheceu que a *catering* fornece mercadorias às empresas aéreas brasileiras que operam o voo internacional, momento em que o produto é destinado ao exterior, ocorrendo a hipótese imunizante do artigo 155, inciso II, §2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal.

O contribuinte apelou da decisão e obteve resultado favorável em segunda instância, cujo acórdão foi assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. ICMS. SERVICOS DE CATERING.FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES PARA VOO INTERNACIONAL. Restrição contida no Convênio SEFAZ nº 12/75 e artigo 7º, inciso V, § 1º, 2, do Decreto nº 45.490/2000 (RICMS/SP) que prevê isenção somente para as empresas que realizam operações de saída de produtos industrializados de origem nacional, destinada ao consumo ou uso de embarcações ou aeronaves, de bandeira estrangeira, aportadas no País. Regra que fere o princípio da igualdade tributária insculpida no artigo 150, inciso II, da CF. **Isenção, portanto, em hipótese semelhante, às empresas nacionais concedida às empresas aéreas estrangeiras, por meio do Convênio12/75.** Entendimento oriundo do Supremo Tribunal Federal,

no julgamento da ADIn 1600-8, Relator Ministro Sydney Sanches, no sentido de ser inconstitucional a exigência da tributação do ICMS na prestação de serviço de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção favoráveis a empresas estrangeiras. Declaração de inconstitucionalidade das restrições contidas no Convênio SEFAZ nº 12/75 e artigo 7º, inciso V, § 1º, 2, do Decreto nº 45.490/2000 (RICMS/SP). Sentença reformada. Recurso provido.⁵⁰ (grifos da autora)

Com o acórdão, a Fazenda do Estado de São Paulo interpôs Recurso Especial e Recurso Extraordinário, porém ambos foram inadmitidos. Contra a decisão que não admitiu os Recursos, o Fisco paulista agravou, porém sem sucesso no STJ. No STF, a Procuradoria-Geral da República manifestou-se favorável à tese do contribuinte e à inadmissão do Recurso Extraordinário e os autos seguem aguardando conclusão desde 2018.

Em suma, o contribuinte obteve decisão favorável perante à segunda instância do Tribunal de Justiça de São Paulo, que reconheceu o tratamento análogo conferido pelo Convênio ICM nº 12/1975 às aeronaves de bandeira brasileira, para que as operações de uso e consumo a bordo em voos internacionais sejam desoneradas. O entendimento foi confirmado pelo STJ e está pendente de confirmação pelo STF.

Nesse sentido, as vitórias à tese do contribuinte no *leading case* fortalecem o entendimento de que as operações de uso e consumo realizadas durante voos internacionais operados por empresas brasileiras são desoneradas, aplicando-se a imunidade constitucional conferida às exportações.

Além disso, tal percepção é também aplicável às operações de venda, pois igualmente verifica-se a remessa de mercadorias ao exterior, ainda que essa atividade seja inovadora no modelo de negócio brasileiro.

Por essa razão, a análise dos aspectos relativos às obrigações principais e acessórias aplicáveis na venda a bordo em rotas internacionais torna-se atual e relevante na medida em que permite verificar a viabilidade de desenvolvimento dessa atividade perante o ordenamento jurídico brasileiro.

⁵⁰ BRASIL. **Tribunal de Justiça de São Paulo**. Recurso de Apelação. Processo nº 0021570-97.2011.8.26.0053. Relator Ronaldo Andrade. julgado em 19/01/2016.

3.2.3 DA POSSIBILIDADE DE OPERACIONALIZAÇÃO DAS VENDAS EM VOOS INTERNACIONAIS E A INOVAÇÃO NAS LINHAS COMERCIAIS BRASILEIRAS

Atualmente, verifica-se uma exponencial expectativa de venda a bordo em voos internacionais pelas companhias aéreas que intentam comercializar, além de alimentos, uma carta de produtos no curso dos trajetos ao exterior, a fim de aumentar suas receitas, em modelo similar ao adotado em voos domésticos.

Uma análise acerca da viabilidade dessas operações impulsionaria o desenvolvimento dessa atividade, representando uma inovação no comércio brasileiro, já que atualmente não há registro de companhias aéreas brasileiras que desenvolvam atividades de venda a bordo em aeronaves durante voos internacionais.

Nesse sentido, passaremos a discorrer sobre o tema, já que não há norma reguladora específica em nível nacional que regulamente a operação.

O impacto decorrente destas eventuais operações poderia enfrentar os mesmos problemas operacionais e tributários que atualmente existem para as vendas a bordo de aeronaves nacionais em voos domésticos, estas atualmente regulamentadas pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011.

Como visto, às operações de venda a bordo em voos internacionais deve-se aplicar a norma imunizante conferida pela Constituição Federal às exportações, independentemente da bandeira das aeronaves.

Sendo o voo operado por empresa aérea brasileira, ainda que não se entenda pela incidência do ICMS, são devidas as obrigações acessórias e os deveres instrumentais conferidos, via de regra, a quaisquer operações de venda.

Nesse sentido, verifica-se uma necessidade em ajustar a legislação aduaneira e tributária de forma a regulamentar estas operações e definir os procedimentos adotados pelas companhias aéreas.

Quanto a essa questão, embora o Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 atualmente regulamente as operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos, sugere-se nesse estudo que sejam feitas alterações normativas que permitam a aplicação do regime especial também quando as rotas aéreas tiverem destinos internacionais.

O referido Ajuste, se fosse aplicável com sua redação atual aos voos com destino ao exterior, também apresentaria desafios para a realização da venda a bordo, tais como (i) emissão dos documentos fiscais na origem e destino dos voos, já que

seriam no exterior; e (ii) procedimentos fiscais em relação às mercadorias não vendidas ou que seriam descartadas no destino, já que os voos são internacionais.

Desse modo, visando mitigar os riscos de questionamento pelos Fiscos Estaduais, bem como de eventual aplicação de penalidade, a legislação vigente precisaria ser modificada para prever esse novo modelo de negócio a ser implementado pelas companhias aéreas.

A edição de norma com previsões análoga àqueles trazidos pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 poderia estender a aplicação do regime especial a essas operações, dando suporte legal e tributário para a implementação desse modelo de negócio pelas empresas aéreas.

Como parte integrante dessa legislação, o fluxo da operação e os documentos fiscais que devem ser emitidos pelas empresas para acobertar estas operações também precisam ser regulamentados.

Nesse contexto, uma das medidas que se sugere é a emissão de NF-e nos mesmos moldes já previstos pelo atual texto do Ajuste SINIEF nº 7 de 2011, aplicável aos voos domésticos. No entanto, para as rotas internacionais, a NF-e deveria ser emitida com o código CFOP iniciado pelo numeral "7" (aplicado às saídas para o exterior), ficando dispensada a emissão de qualquer outro documento fiscal para acobertar as vendas realizadas a bordo e as mercadorias não perecíveis que retornam ao país para embarque em outros voos internacionais. Seria um modo de reduzir o custo operacional da atividade com a emissão de documentos fiscais e auxiliares que acompanham as vendas, tornando o aspecto tributário da operação mais eficiente.

Desse modo, a importância da regulamentação das operações de venda dentro a aeronaves brasileiras com destino ao exterior é relevante, já que se tem observado uma crescente expectativa de implementar essa atividade (até o momento inovadora).

A regulamentação dessas operações incentiva a efetivação desse novo modelo de negócio nos voos internacionais operados pelas empresas brasileiras, permitindo inclusive seu desenvolvimento.

O atual cenário, sem regulamentação específica, desencoraja as companhias aéreas na implantação das vendas a bordo e afasta o modelo brasileiro da prática internacional das companhias *low-cost* que possibilita o aumento da receita enquanto torna o preço das passagens mais atrativos.

Sendo assim, a inviabilidade atual em iniciar um novo modelo de negócio em seus voos internacionais acaba representando certo atraso no enquadramento das companhias aéreas na tendência mundial.

4 CONCLUSÕES

As vendas de mercadorias a bordo em voos domésticos operados por empresas brasileiras são atualmente regulamentadas pelo Ajuste SINIEF nº 7 de 2011 (aplicável no que lhe couber às operações de uso e consumo), que concede regime especial com relação aos procedimentos que envolvem as obrigações acessórias de ICMS.

No entanto, em razão do elevado número de obrigações acessórias que devem ser realizadas em curto espaço de tempo, principalmente no que tange à emissão de documentos fiscais, o custo operacional dessa atividade torna-se elevado, revelando-se uma grande ineficiência tributária que impede o desenvolvimento do negócio pelas empresas brasileiras.

Como solução, analisou-se a possibilidade de alteração do normativo, trazendo sugestões que potencializem e viabilizem o desenvolvimento das vendas a bordo, que são tidas como receitas alternativas pelas companhias aéreas.

Com relação às operações ocorridas a bordo de aeronaves de bandeira estrangeira, não restam dúvidas quanto à aplicação do Convênio ICM nº 12/1975 que equipara tais operações à exportação para fins tributários, conferindo-as desoneração e afastando a incidência de ICMS das operações.

Ocorre que, uma vez que referido Convênio expressamente aplica-se aos voos operados por empresas estrangeiras, analisamos a possibilidade de utilização análoga do normativo quando o uso e o consumo das mercadorias são realizados a bordo de aeronaves brasileiras no curso de voos internacionais.

Como visto, o Convênio ICM nº 12/1975 viola os princípios da isonomia e da livre iniciativa, privilegiando as companhias aéreas internacionais ao considerar exportação apenas a operação de fornecimento de produtos a aeronaves de bandeira estrangeira, e criando uma concorrência desleal com a empresa nacional.

Nesse sentido, analisamos a Ação Declaratória 0021570-97.2011.8.26.0053, ajuizada perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, e tida como o *leading case* da discussão.

O tema teve manifestação favorável à tese do contribuinte pela segunda instância do Tribunal de Justiça de São Paulo, que reconheceu o direito de as companhias aéreas afastarem a incidência do ICMS das operações, uma vez que se verifica a exportação, independentemente da bandeira da aeronave.

Diante da intenção das companhias aéreas brasileira em introduzir a atividade de venda a bordo nas rotas internacionais, estudamos a viabilidade tributária e os desafios enfrentados pelo contribuinte, na medida em que atualmente não há legislação específica para tanto.

Assim, para permitir a implementação desse modelo comercial no ramo de atuação das empresas aéreas, faz-se necessário regulamentar a questão, principalmente com relação aos documentos fiscais que acompanham a operações.

Conclui-se, portanto, que o ordenamento jurídico brasileiro, como se encontra atualmente, revela grandes desafios às atividades das empresas aéreas, aumentando inclusive os custos operacionais de suas atividades.

Por essa razão, para que o *Fly Shopping* seja viável tributariamente, tanto nas rotas domésticas quanto internacionais, é necessário que se façam modificações no regulamento jurídico, sob pena de impedir o desenvolvimento das atividades no Brasil, que representariam às companhias aéreas um rendimento alternativo às vendas de passagens. Isso, em termos práticos, acarreta um atraso na evolução da atividade aérea brasileira que se afasta da tendência global, cujo modelo comercial é baseado nas estruturas *low-cost*.

REFERÊNCIAS

AIRWAY. **Falta de transparência tem ajudado companhias aéreas a cobrar mais pela sua viagem.** Disponível em <https://airway.uol.com.br/como-a-falta-de-transparencia-tem-ajudado-as-companhias-aereas-a-cobrar-mais-pela-sua-viagem/>. Acesso em 25 nov 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Contemporâneo.** São Paulo: Saraiva.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação de Bens e Serviços.** 8ª Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2016.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal.** São Paulo: Quartin Latin.

BOLETIM IOB. **Manual de Procedimentos.** Fascículo 42. Out 2011.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Aspectos Concretos do Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Quartin Latin.

BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 19/16. Institui a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, modelo 65, e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ.** Brasília, DF, 15.12.16. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/AJ_019_16

BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/05. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ.** Brasília, DF, 05.10.05. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ_007_05

BRASIL. AJUSTE SINIEF Nº 7/11. Dispõe sobre a concessão de regime especial nas operações de venda de mercadorias realizadas dentro de aeronaves em voos domésticos. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ.** Brasília, DF, 08.08.11. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2011/AJ_007_11

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 1988.

BRASIL. CONVÊNIO ICM 12/75 (prorrogado pelos Convênios ICMS n.ºs. 37/90, 102/90, 80/91 e 124/93): Equipara à exportação o fornecimento de produtos para uso ou consumo de embarcações ou aeronaves de bandeira estrangeira aportadas no País. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 23.07.75. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV012_75. Acesso em 25 mai 2019.

BRASIL. CONVÊNIO ICMS 124/93. Prorroga disposições de Convênios que concedem benefícios fiscais. **Conselho de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF, 17.12.93. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/CV124_93 Acesso em 18 jun 2019.

BRASIL. **Lei Complementar 87/96**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF, 13.09.1996. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccvil_03/leis/lcp/lcp87.htm

BRASIL. **Portaria SECEX nº 10/2010**. Dispõe sobre as operações de comércio exterior. Brasília, DF, 25.05.2010. Disponível em http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1274696088.pdf. Acesso em 17 jun 2019.

BRASIL. **Tribunal de Justiça de São Paulo**. Parecer do Ministério Público de São Paulo no Processo nº 0044545-73.2014.8.26.0000. 3ª Câmara de Direito Público. Subprocurador-Geral de Justiça Nilo Spinola Salgado Filho. Disponível em http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/Assessoria_Juridica/Controle_Constitucionalidade/Incid_Inconst_Pareceres/TJ%20-%200044545-73.2014.8.26.0000%20-%20ESTADO%20DE%20S%C3%83O%20PAULO. Acesso em 18 jun 2019.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1600. Tribunal Pleno. Relator: Sydney Sanches. Julgado em 26.11.2001. DJ 20.06.2003. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário - Temas Atuais**. São Paulo: Quartin Latin.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias - Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DINIZ, Pedro. **ICMS de São Paulo Comentado**. 3ª Ed. São Paulo: Ferreira, 2012.

DOWER, Fabio Cunha. **O Novo Convênio ICMS 52/2017, Comentado Cláusula Por Cláusula**. São Paulo: Chiado Editora Brasil, 2017.

DUARTE, Marcelo. **Quando as companhias aéreas começaram a servir refeições**. Disponível em <http://guiadoscuriosos.uol.com.br/blog/2012/03/21/a-comida-na-historia-da-aviacao/>. Acesso em 25 mai 2019.

E-AUDITORIA. **O que é e como funciona a pauta fiscal?** Disponível em <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/artigos/o-que-e-e-como-funciona-pauta-fiscal/> Acesso em 16 jun 2019.

MARKUS, Leandro. **MVA: o que eu preciso saber?** Disponível em <https://www.leandromarkus.com.br/consultoria-tributaria/mva-o-que-eu-preciso-saber/> Acesso em 16 jun 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - Teoria e Prática**. 14ª Ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

UOL. **Refeições a bordo: veja como era a vida dos passageiros antes do amendoim**. Disponível em: <https://viagem.uol.com.br/noticias/2016/02/08/refeicoes-a-bordo-veja-como-era-a-vida-dos-passageiros-antes-do-amendoim.htm/>. Acesso em 25 mai 2019.

Valor Consulting. **Venda a bordo de aeronaves em voos domésticos (Área: Guia do ICMS- São Paulo)**. Disponível em: <https://www.valor.srv.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=209>. Acesso em: 23 mai 2019.

Valor Econômico. **Nova norma incentiva comércio a bordo**. Disponível em: <https://duqueestrada.adv.br/2011/10/03/nova-norma-incentiva-comercio-a-bordo/> Acesso em 23 mai 2019.

OBRAS COMPLEMENTARES

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **ICMS – Questões Atuais**. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COSTA, Leonardo. **Os Desafios da Substituição Tributária**. 1ª Ed. São Paulo: FGV Editora, 2015.

FARIA, Luis Carlos Silva. **Substituição Tributária do ICMS – Injusta Imposição Confiscatória**. 2ª Ed. Paraná: Juruá, 2008.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta. **Manual da Não Cumulatividade do ICMS: A Regra Matriz do Direito ao Crédito de ICMS**. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2ª Ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2014.