



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720070/2015-67
ACÓRDÃO	9303-015.260 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	PGS INVESTIGAÇÃO PETROLÍFERA LTDA

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2011

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. REAL NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. REMESSA AO EXTERIOR A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal inverídica contida nos instrumentos contratuais impropriamente denominados de afretamento de navio de pesquisa. Segundo os fatos comprovados nos autos, o real negócio jurídico contratado pela recorrente foi a prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)” e não o afretamento de navio de pesquisa. O fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos sísmicos, é parte integrante e indissociável do real contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos contratados, razão pela qual os valores mensais integrais remetidos ao exterior a título de remuneração às empresas estrangeiras prestadoras dos referidos serviços estão sujeitos à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº. 3402-009.710, de 25/11/2021, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2011

Ementa: CIDE. ROYALTIES. CONTRATO DE AFRETAMENTO. NATUREZA JURÍDICA. LOCAÇÃO DE EMBARCAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA.

O contrato de afretamento de embarcação constitui subespécie de contrato de aluguel, pelo qual o locador deve disponibilizar a embarcação para uso e gozo do locatário, sendo que a teor do artigo 566 do Código Civil, as atividades que o locador precisa exercer para realizar a entrega (obrigação de dar) da coisa, não descaracterizam o objeto do negócio jurídico em questão. Assim, as remessas à beneficiário no exterior, sendo referente à locação de bens, não se sujeita à incidência da CIDE-royalties, por falta de previsão da Lei n. 10.168/2000.

CIDE. ROYALTIES. REMESSAS PARA O EXTERIOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. A hipótese de incidência da CIDE-royalties exige que as importâncias sejam efetivamente pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

Intimada da decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência quanto à natureza dos contratos de afretamento de “embarcação equipada para levantamento de dados sísmicos”, indicando, como paradigma, o Acórdão nº. 3302-004.822.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em preliminar, que o recurso não deve ser admitido, pois busca revirar questões fáticas e deixou de demonstrar, de forma analítica, a suposta divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma. No mérito, postula pela negativa de provimento ao recurso especial.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido, pelos fundamentos expostos no despacho de admissibilidade, cujos excertos relevantes seguem transcritos:

De notar, inicialmente, que, na essência, os contratos sobre os quais recaiu a controvérsia são, praticamente, idênticos: Conforme neles previsto, o objeto de ambos é o afretamento de embarcações equipadas para levantamento de dados sísmicos.

Contudo, enquanto o acórdão recorrido entendeu o nele anexado como de afretamento de embarcação, subespécie de contrato de aluguel, o acórdão paradigma, que debateu interesse da mesma contribuinte, concluiu tratar-se do fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos sísmicos, parte integrante e indissociável do real contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos contratados, razão pela qual os valores mensais integrais remetidos ao exterior a título de remuneração às empresas estrangeiras prestadoras dos referidos serviços estariam sujeitos à incidência da CIDE e integrariam a base de cálculo da referida contribuição.

Como se vê, as decisões paradigma e recorrida se voltam à análise da natureza de contratos de “afretamento de embarcações equipadas para levantamento de dados sísmicos”, firmados pelo mesmo sujeito passivo: enquanto o aresto recorrido entende que referidos contratos são de afretamento de embarcação -, a decisão paradigma sustenta que tais avenças representam, na verdade, contratos de serviços técnicos – levantamento de dados sísmicos.

Assim, a divergência interpretativa reside na questão de saber a natureza do contrato de afretamento de embarcação equipada para levantamento de dados sísmicos, tendo o recurso especial demonstrado, de forma suficiente, em que consiste tal dissenso.

Sublinhe-se que as decisões contrastadas apreciam contratos firmados pelo mesmo sujeito passivo e, no que toca à matéria objeto da divergência, guardam semelhanças. Nesse ponto, diversamente do que defende, em contrarrazões, o sujeito passivo, os contratos analisados não precisam ser exatamente idênticos, mas apresentar similitude em pontos relevantes para a apuração da divergência: e, no caso em análise, a similitude entre os contratos, nas cláusulas apreciadas pelos colegiados – objeto, obrigações da contratada, preço e valor, forma de

pagamento, etc. -, pode ser deduzida na simples leitura das decisões contrapostas, sem que seja necessário revirar fatos de cada processo.

Desse modo, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

Do Mérito

No mérito, a controvérsia restringe-se à questão de saber qual a natureza dos contratos de *“afretamento de embarcação equipada para levantamento de dados sísmicos”* celebrados pela recorrente com empresas estrangeiras.

Ao analisar os contratos firmados entre a contratante, PGS do Brasil, e a contratada, PGS UK, depreende-se, da decisão recorrida, que o colegiado entendeu que eles possuem a natureza de contratos de afretamento. Para tanto, o voto condutor do aresto vergastado analisa, essencialmente, o objeto do contrato, as cláusulas relacionadas às obrigações da contratada, às datas de sua vigência, às formas de remuneração, concluindo, com suporte na leitura do artigo 2º da Lei 9.432/1997 e do art. 566 do Código Civil, que o contrato firmado pelo sujeito passivo e a PGS UK corresponde a *“contrato de aluguel da embarcação”*, valendo-me das palavras do próprio aresto recorrido, ou, em outros termos, afretamento por tempo.

Diversamente do que entendeu o aresto recorrido, o acórdão paradigma, de Relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, ao analisar contratos da mesma PGS Brasil com a PGS UK e PGS Geophysical AS, com cláusulas de objeto, obrigações da contratada, formas de remuneração, período de vigência do contrato, entre outras, similares àquelas do presente processo, assentou que a natureza de referidas avenças corresponde à prestação de serviços técnicos especializados. Eis os fundamentos consignados no voto condutor da decisão paradigma:

II Das Questões de Mérito

No mérito, o cerne da controvérsia cinge-se à ocorrência do fato gerador da contribuição lançada, especificamente, quanto ao tipo de atividade econômica efetivamente contratada e, conseqüentemente, a real natureza dos contratos celebrados pela recorrente com as empresas estrangeiras.

De acordo com o referido TCF, a fiscalização apurou que o real negócio jurídico contratado pela recorrente das referidas pessoas jurídicas estrangeiras foi a prestação de serviços de extração ou levantamentos de dados sísmicos em terceira dimensão e não o afretamento de embarcações. Em decorrência dessa constatação, a autoridade fiscal entendeu que os recursos financeiros remetidos às referidas pessoa jurídicas domiciliadas no exterior, na verdade, representavam a remuneração pela prestação dos referido serviços técnicos, logo, estavam sujeitos à incidência da CIDE, nos termos do art. 2º, §§ 2º a 5º, da Lei 10.168/2000, que seguem transcritos:

LEI 10.168/2000

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem

transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

[...]

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da Lei nº 10.332, de 2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da Lei nº 10.332, de 2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da Lei nº 10.332, de 2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

[...]. (grifos não originais)

Por sua vez, no recurso em apreço, a recorrente alegou que os contratos por ela celebrados com as empresas estrangeiras eram, exclusivamente, de afretamento de embarcações e tinham como objeto o aluguel de embarcações das empresas estrangeiras PGS Geophysical AS e PGS Exploration UK, as quais foram empregadas na consecução do seu objeto social, que consiste na comercialização para empresas que atuam no setor de petróleo e gás no Brasil, mediante cessão de direito de uso de dados sísmicos obtidos em águas marinhas brasileiras. Ainda segundo a recorrente, os referidos contratos de afretamento envolviam apenas o fornecimento das embarcações, juntamente com os equipamentos, os quais eram por ela utilizados e operados durante certo período de tempo, mediante remuneração. E dada essa característica, asseverou a recorrente que os referidos contratos tinham a mesma natureza dos contratos de locação ou de aluguel.

Com base no exposto, resta demonstrado que o ponto fulcral da controvérsia cinge-se ao real tipo de atividade econômica contratada pela recorrente, ou seja, se foi mera atividade de afretamento de embarcações, como defendido pela recorrente, ou de prestação de serviços de levantamento ou extração de dados sísmico mediante utilização das referidas embarcações.

Em razão dessa particularidade, revela-se imprescindível apresentar uma breve digressão sobre caracterização, a definição e os tipos de contrato de afretamento de embarcações, que se encontra previsto no direito positivo

brasileiro, genericamente, nos arts. 566 a 574 no Código Comercial (Lei 556/1850) e, subsidiariamente, na Lei 9.432/1997 e na Resolução Normativa 01/2015 da ANTAQ, que dispõem sobre a regulação da navegação comercial de transporte de bens e pessoas.

Da caracterização, definição e dos tipos de contrato de afretamento.

No direito positivo brasileiro, as características principais do contrato de afretamento de embarcação encontram-se estabelecidas no art. 566 do vetusto Código Comercial, a seguir transcrito:

Art. 566 O contrato de fretamento de qualquer embarcação, quer seja na sua totalidade ou em parte, para uma ou mais viagens, quer seja à carga, colheita ou prancha. O que tem lugar quando o capitão recebe carga de quanto se apresentam, deve provar-se por escrito. No primeiro caso o instrumento, que se chama carta-partida ou carta de fretamento, deve ser assinado pelo fretador e afretador, e por quaisquer outras pessoas que intervenham no contrato, do qual se dará a cada uma das partes um exemplar; e no segundo, o instrumento chama-se conhecimento, e basta ser assinado pelo capitão e o carregador. Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

Os elementos principais do contrato de afretamento, denominado de Carta Partida ou Charter Party (CP), encontram-se definidos do art. 567 do Código Comercial, a seguir transcrito:

Art. 567 A carta-partida deve enunciar:

- 1 o nome do capitão e o do navio, o porte deste, a nação a que pertence, e o porto do seu registro (artigo nº. 460);
- 2 o nome do fretador e o do afretador, e seus respectivos domicílios; se o fretamento for por conta de terceiro deverá também declarar-se o seu nome e domicílio;
- 3 a designação da viagem, se é redonda ou ao mês, para uma ou mais viagens, e se estas são de ida e volta ou somente para ida ou volta, e finalmente se a embarcação se freta no todo ou em parte;
- 4 o gênero e quantidade da carga que o navio deve receber, designada por toneladas, nºs, peso ou volume, e por conta de quem a mesma será conduzida para bordo, e deste para terra;
- 5 o tempo da carga e descarga, portos de escala quando a haja, as estadias e sobre estadias ou demoras, e a forma por que estas se hão de vencer e contar;
- 6 o preço do frete, quanto há de pagar-se de primagem ou gratificação, e de estadias e sobre estadias, e a forma, tempo e lugar do pagamento;
- 7 se há lugares reservados no navio, além dos necessários para uso e acomodação do pessoal e material do serviço da embarcação;
- 8 todas as mais estipulações em que as partes se acordarem.

Portanto, trata-se de um contrato típico, por força do disposto no art. 5681 do Código Comercial, deve ser registrado no órgão competente do registro do comércio.

Com base nos referidos preceitos legais, o contrato de afretamento pode ser definido com o instrumento por meio do qual o fretador (proprietário da embarcação ou o armador proprietário) disponibiliza sua embarcação ou apenas o serviço da embarcação para o afretador (disponente da embarcação ou armador disponente ou beneficiário), que utilizará a embarcação na navegação marítima e fluvial para o transporte de mercadorias e/ou de pessoas ou na prestação de outros serviços específicos. Em retribuição, o afretador remunera o fretador com a taxa de afretamento.

No mesmo sentido, especificamente no que tange à atividade de navegação comercial de transporte de bens e pessoas, a definição veiculada no art. 2º, I, do Anexo Único da Resolução Normativa 01/2015 da ANTAQ, a seguir transcrito:

Art. 2º Para os fins desta Norma consideram-se:

I afretamento: contrato por meio do qual o fretador cede ao afretador, por certo período, direito total ou parcial sobre o emprego da embarcação, mediante taxa de afretamento, podendo transferir ou não a sua posse;

[...] (grifo não original)

De acordo com essas definições, o contrato de afretamento apresenta dois elementos essenciais: o elemento estrutural, representado pelo objeto regulado (a embarcação), e o elemento funcional, consistente na cessão do direito de uso da embarcação na prestação dos serviços por meio dela executáveis (transportes de pessoas ou cargas, levantamento de dados sísmicos, exploração/perfuração de poços etc.).

Segundo a forma como a embarcação é disponibilizada ao afretador, a doutrina especializada classifica o contrato de afretamento nas seguintes três principais modalidades: a) afretamento por viagem (voyage charter party); b) afretamento por tempo (time charter party); e c) afretamento a casco nu (bareboat charter party/by demise charter).

Cada um desses tipos de contratos possui características próprias que os diferenciam. O contrato de afretamento por viagem é aquele em que o fretador disponibiliza a totalidade ou parte do espaço da embarcação ao afretador por uma viagem ou mais. Enquanto que o contrato de afretamento por tempo é aquele em que o fretador disponibiliza a própria embarcação, armada, tripulada e em condições de navegabilidade, por tempo determinado. Enfim, o contrato de afretamento a casco nu é aquele em que o fretador disponibiliza para o afretador a embarcação completamente desarmada, ou seja, não tripulada e não equipada.

Nesta modalidade contratual, a embarcação é tomada em afretamento desprovida do

comandante, da tripulação e dos demais itens inerentes e necessários à navegação. Essa modalidade contratual assemelha-se ao contrato de arrendamento ou locação.

As referidas classificação e definição também foram adotadas pelo legislador brasileiro na redação do art. 2º, I a III, da Lei 9.432/1997, a seguir transcrito:

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

I afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;

[...] (grifos não originais)

O tipo de afretamento também define responsabilidade pela gestão da embarcação, que se divide em: gestão náutica e a gestão comercial. A primeira compreende as atividades de navegação, estabilidade e manobra da embarcação, ao passo que a segunda envolve atividades relacionadas diretamente com os serviços prestados por meio da embarcação, tais como o transporte da carga, que inclui o recebimento, transporte e entrega das cargas, além do acondicionamento e estivagem a bordo etc.

A responsabilidade pela gestão da embarcação varia conforme o tipo de contrato de

afretamento. No contrato de afretamento por viagem a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial é toda concentrada na pessoa do fretador. No contrato de afretamento por tempo a gestão embarcação é dividida entre o fretador e afretador. A este cabe a gestão comercial e àquele a gestão náutica. Por fim, no contrato de afretamento a casco nu a responsabilidade pela gestão integral da embarcação cabe ao afretador, que concentra as gestões náutica e comercial da embarcação. A tabela a seguir resume os responsáveis pela gestão da embarcação:

Tipo de Contrato de Afretamento	Objeto	Responsável Pela Gestão Náutica	Responsável Pela Gestão Comercial
Por viagem	Prestação de serviço	Fretador	Fretador
Por tempo	Disponibilização/Prestação de serviço	Fretador	Afretador
A casco nu	Posse da embarcação	Afretador	Afretador

Com base nessas definições, passa-se analisar a real natureza dos contratos celebrados pela recorrente com as empresas estrangeiras PGS Geophysical AS

(fls. 960/1055) e PGS Exploration UK (1056/1133) e quem, de fato, assumiu a responsabilidade pela gestão da embarcação (as gestões náutica e comercial).

Da real natureza dos contratos celebrados pela recorrente

Neste tópico, analisar-se-á a real natureza dos contratos celebrados pela recorrente com as empresas estrangeiras, especificamente, se os referidos contratos, efetivamente, regulam o negócio de afretamento de embarcação, como defendido pela recorrente, ou a atividade de prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)”, como apurou a fiscalização com base no conteúdo das cláusulas contratuais e nas informações complementares contidas nos anexos integrantes dos referidos contratos.

Sabe-se que o contrato constitui a roupagem jurídico-formal do negócio jurídico celebrado entre as partes. Por força dessa característica, para que seja reputado idôneo o contrato, o seu conteúdo deve refletir o real negócio jurídico celebrado entre as partes. Em outros termos, para que seja considerado idôneo o contrato o negócio jurídico nele declarado trato deve corresponder ao negócio jurídico efetivado realizado pelas partes. Para confirmar essa condição, a interpretação do negócio jurídico não deve limitar-se apenas aos instrumentos contratuais celebrados entre as partes, mas ir além para alcançar os elementos probatórios que confirmem a adequada compatibilidade (ou não) entre o negócio jurídico declarado e o negócio jurídico concretizado pelas partes, isto é, que os fatos ocorridos possuam substrato econômico efetivo e efeitos idênticos ou semelhantes ao fato jurídico declarado.

E no contexto em que há prevalência da substância sobre a forma, certamente, não será o nome do contrato que definirá a sua natureza, mas o seu conteúdo formal que, necessariamente, deve corresponder ou refletir o mesmo ou efeito semelhante do negócio realizado pelas partes. Assim, se a denominação do contrato discrepa do negócio jurídico regulado, indubitavelmente, será este que deverá definir a natureza do contrato e não a mera denominação. Da mesma forma, se o negócio jurídico regulado não corresponder ao negócio jurídico concretizado pelas partes, este último deve prevalecer e definir a natureza do contrato. Em suma, em qualquer dos casos, a substância deverá sempre prevalecer sobre a forma. Essa é a diretriz traçada pelo art. 118 do CTN, anteriormente transcrito.

É com base nessa premissa que será feita a análise dos contratos celebrados entre a recorrente e as empresas estrangeiras, denominados impropriamente de contratos de afretamento.

De acordo com a cláusula primeira dos referidos contratos, as embarcações descritas nos referidos contratos foram utilizadas na prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)”. Dada essa peculiaridade, para que seja considerado de afretamento, o afretador (contratante) deverá assumir, no mínimo, a gestão comercial das

referidas embarcações, ou seja, o afretador será a pessoa incumbida da prestação dos referidos serviços.

Assim, tendo em conta a natureza dos serviços prestados, obviamente, tais tipos de embarcações não são passíveis de afretamento por viagem, haja vista que essa modalidade de afretamento aplica-se apenas às embarcações utilizadas na prestação de serviços de transporte de pessoas e/ou cargas.

Pelas características dos citados serviços e tendo em vista as definições anteriormente apresentadas, os referidos tipos de embarcação só são passíveis de contrato de afretamento por tempo e a casco nu. No primeiro caso, a responsabilidade pela gestão da embarcação é dividida entre o fretador e o afretador. A gestão náutica fica a cargo do fretador enquanto que a gestão comercial fica sob a responsabilidade do afretador. No segundo caso, o afretador assume a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial.

No caso, o teor das cláusulas contratuais dos referidos contratos revela que, embora denominado de afretamento, os referidos contratos, de fato, regulam a prestação de serviços técnicos de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)”. A interpretação das cláusulas contratuais revelam que as empresas estrangeiras contratadas foram quem assumiram as gestões náutica e comercial das embarcações, ou seja, foram elas que assumiram a operação da embarcação e a prestação dos serviços contratados, uma vez que foram elas que: a) contrataram e forneceram toda a mão de obra direta e indireta utilizada na navegação e na extração dos dados sísmicos (subitem 3.1.2 e anexo “C”); b) realizaram a coleta e a fase inicial do processamento dos dados sísmicos, bem como a elaboração de relatórios periódicos sobre os dados levantados (subitem 3.1.3); c) assumiram a manutenção e conserto da embarcação e de todos os equipamentos náuticos e de levantamento de dados sísmicos a bordo da embarcação (subitem 3.2.2); d) forneceram todos os equipamentos e materiais necessários aos registros geofísicos, bem como todo o combustível e lubrificantes para as embarcações e equipamentos (subitem 3.2.3) etc.

Em consonância com o disposto nas cláusulas contratuais, o teor dos Anexos “A”, “B” e “C” confirma que o real objeto dos referidos contratos era o levantamento de

dados sísmicos em terceira dimensão. De fato, no Anexo “A” encontra-se consignado que as requisições de operações deverão ser emitidas com antecipação de 15 dias, “a fim de permitir à Contratada coordenar a equipe, preparar, testar e transportar os equipamentos pertinentes”(4.1). Enquanto que no Anexo “B”, foram estabelecidos os critérios para controle de qualidade dos serviços de levantamento dos dados sísmicos em 3D prestados pelas contratadas. Enfim, no Anexo “C”, foram descritas as características e os equipamentos da embarcação e a tripulação, composta de marítimos e sísmicos, necessária a operação do navio e dos equipamentos de extração de dados sísmicos.

A forma de remuneração também confirma que o negócio efetivamente contratado foi a prestação dos serviços de coleta de dados sísmicos em 3D e não o afretamento das embarcações, pois, embora tenha sido estabelecido uma estimativa de um valor global e uma taxa diária (subitem 5.1.1) nos citados contratos, a recorrente contratante não estava obrigada a efetuar o pagamento do valor integral estimado, mas apenas do valor correspondente aos resultados das operações efetivamente realizadas para a contratante, aferidos por meio de Boletim de Medição (BM) mensal (subitens 5.2 e 6.1).

A comparação entre os valores de mobilização das embarcações de US\$ 2.250.000,00 (dois milhões, duzentos e cinquenta mil dólares dos Estados Unidos da América) e 4.200.000,00 (quatro milhões, duzentos mil dólares dos Estados Unidos da América) e os valores globais dos contratos, respectivamente, de US\$ 139.125.000,00 (Cento e trinta e nove milhões, cento e vinte e cinco mil dólares dos Estados Unidos da América), e US\$ 255.500.000,00 (Cento e trinta e nove milhões, cento e vinte e cinco mil dólares dos Estados Unidos da América), revela que a desproporção entre o valor contratado e o valor dos equipamentos supostamente afretados, o que corrobora a conclusão de que o real objeto do contrato foi a prestação dos serviços de levantamento de dados sísmicos em 3D e não o afretamento da embarcação, como defendido pela recorrente.

Com base apenas nas informações extraídas dos referidos contratos, chega-se a conclusão que a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial das embarcações foram assumidas exclusiva e integralmente pelas empresas contratadas estrangeiras, haja vista que foram elas que forneceram as equipes de marítimos e de sísmicos utilizadas nas atividades de navegação e de coleta dos dados sísmicos em 3D.

Assim, embora denominado de contrato de afretamento, a interpretação do inteiro teor dos referidos contratos revela que o negócio jurídico efetivamente celebrado entre as partes, inequivocamente, foi a prestação de serviços de levantados de dados sísmicos em terceira dimensão e não o afretamento dos navios pesquisas utilizados na prestação dos referidos serviços. Em suma, o que a recorrente contratou foi a levantamento dos dados sísmicos e não o afretamento das embarcações.

E se havia alguma dúvida quanto ao real negócio jurídico contratado e o efetivamente realizado, por meio da referida diligência, ela foi dirimida pela autoridade fiscal diligente que, com base nas informações colhidas, também concluiu que os referidos contratos tratavam de prestação de serviços técnicos sujeitos à incidência da CIDE.

De acordo com o bem elaborado e exaustivo relatório de diligência colacionado aos autos, com respaldo em elementos idôneos, a autoridade fiscal diligente, que

se limitou a responder os questionamentos suscitados por este Colegiado, chegou a essa com conclusão baseada nas seguintes constatações:

- a) toda a mão de obra estrangeira utilizada na operação do navio (equipe de marítimos) e dos equipamentos de pesquisa (equipe de sísmicos), incluindo outros trabalhadores (geólogos, geoquímicos e geofísicos etc.) necessários à prestação dos serviços de levantamento dos dados sísmicos, foram contratada e fornecida pelas empresas estrangeiras contratadas;
- b) o navio de pesquisa era mero meio imprescindível para o levantamento dos dados sísmicos, que, junto com os demais equipamentos e profissionais necessários, formava um conjunto harmônico na prestação dos serviços, os quais envolviam técnicos geológicos e/ou geofísicos, além dos demais profissionais necessários ao desenvolvimento da atividade;
- c) os contratos que a recorrente celebrou com as empresas estrangeiras, independentemente da forma de aquisição dos dados, se exclusivos ou não exclusivos, seguiam os mesmos requisitos de uma obrigação de fazer, uma vez que a obrigação a que se sujeitava as contratadas referia-se a uma obrigação de fazer, haja vista que se comprometiam a entregar uma pesquisa de dados referentes a uma determinada área, utilizando parâmetros de pesquisa e formatos de mídia prédefinidos pela recorrente (contratante), além de realizar todo e qualquer teste que a recorrente julgasse necessário; e
- d) a obrigação a que se sujeitava a contratada era de preparar e realizar um estudo seguindo as coordenadas estabelecidas pela recorrente, traduzindo-se na obrigação de fazer uma atividade que atendia às exigências impostas pela recorrente. Assim, uma vez que a contratante poderia estabelecer parâmetros e exigir a realização de diferentes testes, os dados eram adquiridos de acordo com as necessidades da contratante.

A relação de trabalhadores estrangeiros de fls. 1621/1623, especialmente as equipes de marítimos e sísmicos, contratados pelas empresas estrangeiras, ratificam as informações extraídas dos referidos contratos. Cabe consignar que a referida relação de trabalhadores, que foi fornecida pelo Ministério do Trabalho, em resposta ao Ofício do Gabinete da Secretaria da Receita Federal do Brasil em Brasília, comprova que foram as empresas estrangeiras que contrataram e forneceram toda a mão de obra técnica especializada utilizada na navegação da embarcação e na operação dos equipamentos de extração e registro dos dados sísmicos.

No mesmo sentido, acertadamente, concluiu o relator do voto condutor do julgado recorrido que os referidos contratos envolviam “tripulação (marítimos e sísmicos), emprego de pessoal qualificado e gerenciamento técnico por parte do fretador, portanto, serviços”.

Assim, resta demonstrado que, no caso em apreço, não houve afretamento das embarcações por tempo e tampouco a casco nu, este último alegado pela recorrente. Logo, sob o aspecto substancial, os impropriamente denominados contratos de afretamento, de fato, regulam a atividade de prestação de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D), conforme, acertadamente, concluiu a autoridade fiscal responsável pela autuação.

(...)

Entendo que os excertos transcritos acima trazem correta análise da natureza do contrato firmado pelo sujeito passivo e a PGS EXPLORATION UK: trata-se de contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos.

Tal conclusão se justifica, sobretudo, **pela análise da cláusula que trata das obrigações da contratada**. Nesse ponto, a leitura do capítulo 3 do contrato **demonstra claramente que a empresa estrangeira é responsável pelos serviços ligados à captura de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais**, perpassando a simples gestão náutica da embarcação: ou seja, o afretador é responsável pelas gestões náutica e comercial da embarcação. Também as cláusulas atinentes à inspeção, preço e valor, são fundamentais para determinar que o afretador é responsável pelos serviços de levantamento de dados sísmicos.

Na linha de tal entendimento seguiu o acórdão de primeira instância do presente processo, cujos fundamentos, transcritos a seguir, adoto como razões suplementares de decidir:

1) DA DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE AFRETAMENTO E DA POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA CIDE SOBRE SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS POR RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR.

Pelo que se observa no procedimento fiscal, o autuante se deparou com um contrato de afretamento de embarcação sísmica, porém, pelo teor do documento, bem como pelas informações prestadas pelo interessado ao longo da fiscalização, concluiu que na verdade se tratava de um contrato de prestação de serviço técnico especializado. Assim, descaracterizou a natureza formalmente expressa no contrato, considerando que materialmente seu objeto seria a prestação de serviço técnico especializado, e, assim, constatou que a obrigação contraída em decorrência da prestação do referido serviço se enquadraria em uma das hipóteses de incidência da CIDE. Destaca que se trata de navio de pesquisa sísmica, perfeitamente equipado com tecnologia específica e adaptado para a realização de prospecção sísmica, diferenciando-o de uma simples embarcação de carga ou passageiros. Enfatiza que a obtenção dos citados dados sísmicos sem que se utilize uma embarcação seria uma ação impossível, pois aquela está apenas sendo empregada como instrumento indispensável para se atingir o fim a que se destina o contrato, qual seja, obtenção dos dados sísmicos. Acrescenta que para a obtenção de dados sísmicos é necessária uma diversidade de ações a serem executadas com a utilização de métodos especiais. Por outro lado, a impugnante defende a natureza do contrato como sendo, de fato, a de afretamento, na modalidade afretamento por tempo, na qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada para operá-la, com total liberdade, assumindo sua posse e controle por tempo determinado. Apresento a seguir algumas cláusulas do contrato em questão (fls. 44-68), as quais reputo relevantes para a solução da lide (grifos meus): 3. CLÁUSULA TERCEIRA – OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA 3.1. Operações 3.1.1. Iniciar as operações objeto do presente Contrato, com

embarcação do tipo referido no subitem 3.2.1. dentro de 30 (trinta) dias após a comunicação pela PGS do Brasil da autorização para operação em águas sob jurisdição nacional, conforme item 4.1.2, de acordo com o cronograma de levantamento apresentado pela PGS do Brasil. (...) 3.1.4. Sempre que os parâmetros operacionais e recomendações da PGS do Brasil não forem cumpridos de acordo com as instruções e satisfaçam critérios conforme o disposto no Anexo "B", em decorrência de ação ou omissão da Contratada, motivando a repetição das operações, nenhum pagamento será devido durante os o tempo gasto no deslocamento do navio e na repetição da operação. (...) 3.3. Registros e Relatórios 3.3.1 Fornecer à PGS do Brasil, até o 5o (quinto) dia útil do mês subsequente, relatório mensal das operações, incluindo mapa com a localização das linhas levantadas. Os relatórios especificarão objetivamente todas as dificuldades encontradas, a eficiência dos equipamentos, relação de pessoal e outros dados que forem solicitados. (...) 3.3.3. Manter completo, adequado e atualizado registro do andamento das operações, informando semanalmente à PGS DO Brasil o andamento das mesmas, e fornecer todos os meios necessários para que o inspetor da PGS do Brasil possa relatar as atividades da Contratada sempre que se fizer necessário. 3.4 Confidencialidade (...) 3.4.3 A Contratada e seu pessoal não divulgarão ou revelarão a quaisquer terceiros quaisquer fatos, dados ou informações que sejam conhecidos, obtidos ou desenvolvidos em decorrência deste Contrato, a menos que expressamente autorizados por Diretor da PGS do Brasil, por escrito. (...) 3.5 Pessoal Empregar em número suficiente pessoal qualificado para utilizar o mais alto nível das técnicas de operação. (...) 3.5.7 A Contratada apresentara memória de cálculo detalhando o número de seus empregados e contratados envolvidos na execução do presente Contrato, por categoria profissional, salário e quantidade de horas/dias utilizados, (...) CLÁUSULA QUINTA - PREÇO E VALOR (...) 5.2.A PGS do Brasil não se obriga a efetuar pagamentos na totalidade estimada no item 5.1.1, mas o valor correspondente às operações efetivamente realizadas para a PGS do Brasil, nos termos do presente Contrato. (...) 8. CLÁUSULA OITAVA - INSPEÇÃO 8.1. A PGS do Brasil poderá inspecionar as operações objeto deste Contrato através de representantes por ela designados e credenciados junto à Contratada, obrigando-se esta a atender prontamente as exigências da inspeção, que terá, entre outros, total autoridade para: 8.1.1. Transmitir à Contratada as instruções e determinações da PGS do Brasil. (...) 8.2 A Contratada deverá, ainda, permitir livre acesso dos inspetores da PGS do Brasil aos locais das operações, embarcações, máquinas, equipamentos e materiais diversos, bem como atender prontamente às solicitações dos mesmos. ANEXO "A" CONDIÇÕES GERAIS FORMATOS E PROCESSAMENTO SÍSMICO 1. DEFINIÇÕES BÁSICAS Os termos seguintes, dentro do contexto destas Condições Gerais Contratuais, terá o significado abaixo: 1.1 Embarcação Designação do(s) navio(s) aparelhado(s) para realizar trabalhos marítimos de prospecção sísmica. 1.2. Equipamento A palavra Equipamento empregada neste Anexo

abrange toda e qualquer embarcação, bem, máquina ou ferramentas, instrumentos e acessórios utilizados pela Contratada para execução das operações objeto do Contrato. 1.3. Equipe A palavra Equipe abrange todo o pessoal da Contratada ou por esta subcontratado para a realização das operações. Percebe-se por estas cláusulas que, de fato, trata-se de contrato de prestação de serviço técnico especializado. Isto pois, diferentemente da afirmação do impugnante, o contrato não consiste na obrigação de disponibilizar temporariamente a embarcação armada e tripulada para que o interessado possa operá-la, utilizando-a com total liberdade, assumindo sua posse e controle. Ao contrário, quem opera é a Contratada, no caso, a PGS EXPLORATION UK. Não cabe dizer que os serviços prestados pela Contratada referem-se apenas a manutenção e preparo da embarcação e equipamentos, visto que é responsabilidade da Contratada fornecer relatório mensal das operações, inclusive, especificando as dificuldades encontradas na execução das mesmas. Deve ainda manter completo, adequado e atualizado registro do andamento das operações, informando semanalmente à PGS do Brasil o andamento das mesmas. Ora, se fosse a própria PGS do Brasil a empresa executora, não haveria necessidade de ser informada do andamento das operações. O item 5.2 do contrato é claro ao dizer que a PGS do Brasil só está obrigada a efetuar pagamentos no valor correspondente às operações efetivamente realizadas para a PGS do Brasil. O item 8 relativo à inspeção, demonstra que a PGS do Brasil não tinha a posse e controle da embarcação para utilizá-la e operá-la livremente, visto que tal item tem o intuito de garantir que um representante do interessado tenha livre acesso aos locais das operações, embarcações, máquinas, equipamentos e materiais diversos para fins de inspecionar as operações. Como poderia a PGS do Brasil ser a operadora, e, ao mesmo tempo, ter que estipular em contrato cláusulas que garantam que ela seja informada do andamento das operações, supostamente realizadas por ela mesma, e ainda ter que assegurar livre acesso a seu representante nos locais de operação? Não questiono a participação da PGS do Brasil em certas etapas do processo de aquisição de dados sísmicos, como o planejamento e definição de parâmetros relativos a coleta de dados. Porém, conforme previsto em contrato, a responsável pela operação para a efetiva coleta foi a PGS EXPLORATION UK. Não há como dizer que foi um mero aluguel de embarcação, ainda que se ressalte que a mesma possui equipamentos de alta tecnologia com processos automatizados, haja vista que a PGS do Brasil não tomou posse e se responsabilizou pela embarcação e operação da mesma. Como consta no contrato, esta responsabilidade recaía sobre a PGS EXPLORATION UK, a qual só receberia como pagamento o valor correspondente às operações efetivamente realizadas para a PGS do Brasil (item 5.2).

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães