



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12448.726884/2013-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.022 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE - Afretamento
Recorrente CGG DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

CIDE. AFRETAMENTO. NATUREZA INDISSOCIÁVEL DO SERVIÇO. CONTRATAÇÃO ÚNICA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A contratação de embarcação com especificações de construção, equipamento e operação para atender à consecução dos serviços técnicos especializados de levantamento sísmico consubstancia-se parte integrante e indissociável da atividade, que se constitui única, não permitindo segregar os valores pagos para os efeitos de incidência da CIDE ainda que discriminados no mesmo ou diferentes contratos.

A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovicz Belisário e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

Winderley Morais Pereira - Presidente Substituto.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente Substituto), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Orlando Rutigliani Berri e Renato Vieira de Avila.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Trata o processo de auto de infração para cobrança da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE, relativo ao ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 5.306.212,37, com multa de ofício de 75% e juros de mora, incidente sobre remessa de valores ao exterior.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, fls. 1.036/1.045, foi verificado que:

- a autuada celebrou 3 (três) contratos distintos com a empresa CGCVeritas Services S.A., sediada na França, sendo esta "Contratada" para a Prestação de Serviços Técnicos Especializados de Prospecção Sísmica Marítima, com delimitação de área para exploração e determinação de embarcação a ser utilizada.

- estes contratos estão vinculados a outros firmados com a Petrobrás, no qual a obrigação da autuada é de fornecer dados sísmicos 3D e 2D, na modalidade não exclusiva, relativos às mesmas áreas, e com utilização das mesmas plataformas.

- a autuada efetuou diversas remessas ao exterior para a empresa CGCVeritas Services S.A. relativas a afretamento, mas que se referiam aos contratos já mencionados.

- a autoridade fiscal concluiu que os citados contratos não tratam de afretamento, mas sim Contratos de Prestação de Serviços Técnicos Especializados de Levantamento de Dados Sísmicos, sem transferência de tecnologia.

- o afretamento das embarcações é necessária para a execução dos serviços contratados, mas as mesmas foram transferidas pelo fretador ao afretador aparelhadas, equipadas, tripuladas, e com todas as condições de navegabilidade e de uso para levantamentos dos dados sísmicos, ficando patente que o contrato é de prestação de serviços.

- os valores pagos foram contabilizados na conta "Locações Meios Explorações", sem qualquer desmembramento de qual parcela seria do afretamento e qual seria da prestação do serviço, corroborando para a natureza jurídica do contrato ser de Prestação de Serviços.

- logo, o lançamento visa a constituição do crédito tributário da CIDE, com a aplicação da alíquota de 10% sobre os pagamentos, com base no artigo artigo 2º e parágrafos da Lei nº 10.168/2000, com alterações da Lei nº 10.332, de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 4.195, de 2002.

A ciência do lançamento foi pessoal, em 18/07/2013.

A autuada apresentou sua impugnação em 19/08/2013, fls. 1.074/1.088, com as seguintes alegações:

- a impugnação é tempestiva.

- no regular desempenho de suas atividades, contratou a CGCVeritas Services S.A., empresa estabelecida na França, para afretamento de embarcações e prestação de serviços técnicos especializados de prospecção sísmica marítima, sendo certo que remeteu numerário ao exterior para pagamento.

- o objeto dos contratos celebrados com a CGC Veritas S.A. é complexo, sendo parte afretamento de embarcação e parte serviços técnicos especializados (know how da tripulação que opera a embarcação para verificação da coleta de dados sísmicos).

- reconhece que incide CIDE e IRRF sobre a cota financeira relativa aos serviços técnicos, e não na parcela referente ao afretamento da embarcação, sendo que o modelo do contrato permite a exata configuração do quantum é relativo a cada uma das atividades avençadas.

- afirma que recolheu os tributos devidos sobre as remessas ao exterior em razão da realização dos serviços técnicos.

- não recolheu os tributos relativos à remessas ao exterior remunerando afretamento por não serem devidos.

- consta nos contratos a cláusula quinta com a discriminação dos valores para o afretamento e para a prestação dos serviços, estes representando em torno de 20% do valor total.

- em todo contrato de afretamento de embarcação existe um elemento de serviços, por ser necessária a contratação da tripulação especializada na operação, mas fato este que não desconfigura a natureza de afretamento de embarcação, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça.

- trata-se de contrato com custo altíssimo, pois as embarcações, atracadas em território estrangeiro, devem se deslocar para a localidade de pesquisa, existindo poucas embarcações com equipamentos capazes de realizar pesquisas em águas profundas.

- o objeto social da autuada não se confunde com o objeto dos contratos firmados com a CGCVeritas Services S.A., que são somente parte das atividades.

- em qualquer ramo da economia é necessária a contratação de terceiros, para prestação de serviços ou fornecimento de insumos, correspondendo a custo do negócio.
- o custo do afretamento prepondera ao custo da prestação de serviços.
- o auditor fiscal partiu de premissa equivocada de que não poderia firmar contratos de afretamento posto que fugiria do seu objeto social.
- nos termos do artigo 2º, §2º da Lei nº 10.168/2000, com redação da Lei nº 10.332/2001, a CIDE é devida 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, o que não é o caso de contrato de afretamento.
- trata-se de mero afretamento de embarcação, sem qualquer atuação técnica específica.
- mesmo a se considerar o afretamento como serviço técnico, tal suposta hipótese de incidência não configura típica finalidade interventiva, sendo alheias aos objetivos constitucionais.

É o relatório."

A decisão recorrida apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2009

AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NATUREZA JURÍDICA. INCIDÊNCIA DA CIDE. CABIMENTO.

Para fins tributários, é necessário verificar qual a natureza dos pagamentos, tendo em vista a realidade fática. Dos fatos apontados nos autos, restou comprovado tratar-se de contrato de prestação de serviços, no qual o afretamento da embarcação é o meio necessário para execução do objeto acordado. A existência de cláusula contratual com preços discriminados para o afretamento e o serviço não descaracteriza a natureza de prestação de serviços.

CONTRATO DE AFRETAMENTO POR TEMPO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. CABIMENTO.

No caso de afretamento por tempo, em que a plataforma é cedida armada e tripulada, o contrato de afretamento se torna complexo, conjugando a transferência do bem com a prestação de uma diversidade de serviços, sendo cabível a cobrança da CIDE sobre a remuneração à residente ou domiciliado no exterior.

*SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA
e SEMELHANTES. INCIDÊNCIA DA CIDE. CABIMENTO.*

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido"

O recurso voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) o objeto dos contratos celebrados com CGGVeritas Services S/A é complexo, configurando em parte afretamento de embarcação e em parte serviços técnicos especializados (Know-how da tripulação que opera a embarcação para a verificação da coleta de dados sísmicos);

(ii) que os contratos firmados segregam o *quantum* relativo a cada uma das atividades (afretamento e prestação de serviços técnicos);

(iii) que a parcela relativa ao afretamento de embarcação não constitui hipótese de incidência da CIDE, por não configurar serviço;

(iv) que sobre a parcela de serviços a CIDE foi recolhida;

(v) que a autoridade julgadora parece entender não ser possível que em um único contrato conste mais de um objeto;

(vi) que não há incidência da CIDE em qualquer modalidade de afretamento, e não somente na modalidade de afretamento de "casco nu";

(vii) que o afretamento se caracteriza como uma mera colocação da embarcação à sua disposição;

(viii) que na hipótese de se considerar o afretamento como uma prestação de serviço, não há qualquer transferência de tecnologia;

Por sua vez, a Fazenda Nacional, em contrarrazões aduz que:

(i) o objeto do contrato é a prestação de serviços técnicos especializados de prospecção sísmica marítima, sendo o fornecimento da unidade parte integrante e instrumental dos serviços pactuados;

(ii) os dados sísmicos correspondem ao produto final para cada conjunto de contratos vinculados (Petrobrás – CGG do Brasil – CGG Services);

(iii) o fornecimento da plataforma figura tão-somente na cláusula que lista as obrigações da contratada;

(iv) a divisão das obrigações da contratada entre operações e embarcações não alterou o fato de que o objeto expressamente contratado era um só: os dados sísmicos, que

a CGG do Brasil tinha que entregar à Petrobrás e que, para tanto, a CGG Services utilizou seu equipamento e mão-de-obra;

(v) o STJ assentou entendimento pela impossibilidade de se desmembrar contratos complexos, para efeitos fiscais, razão pela qual a contribuição deve incidir sobre o valor total remetido ao exterior;

(vi) que para a incidência da CIDE a legislação não exige que os serviços técnicos envolvam transferência de tecnologia;

(vii) a Lei 10.332/01 passou a determinar a incidência da CIDE também sobre os valores pagos a residentes no exterior a título de contraprestação por serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, sem que se faça necessária a transferência de tecnologia para que a contribuição seja devida;

(viii) que as premissas adotadas pela recorrente representam um entendimento que não é mais compatível com a forma de análise e interpretação da lei estabelecida a partir do advento da Constituição Federal de 1988;

(ix) O fornecimento da plataforma não se revelou uma contratação autônoma. Ao contrário, ela apenas ocorreu como meio e instrumento necessário para a empresa estrangeira do grupo realizar a atividade de levantamento de dados sísmicos, informações que a atuada tinha obrigação a fornecer à Petrobrás;

(x) Cita precedente do CARF sobre a matéria, qual seja, acórdão n. 3403-002.702, de relatoria do Conselheiro Alexandre Kern, da 3ª Seção, 4ª Câmara, 3ª Turma.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Cinge-se o presente processo sobre exigência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE sobre o somatório dos desembolsos de remuneração dos contratos de afretamento e prestação de serviços.

Como sabido, a CIDE é de competência exclusiva da União, conforme disposto no art. 149 da Constituição Federal, *in verbis*:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

Tal contribuição, de caráter extrafiscal, respeita os princípios encartados no art. 170 da Carta Magna, conforme a seguir:

"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

Sobre a CIDE, o escólio de Hugo de Brito Machado é elucidativo:

"A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.

A finalidade interventiva dessas contribuições, com o característica essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição." (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 422.)

Tecidas estas considerações prévias, passo a análise das matérias alegadas em sede recursal.

O entendimento posto na decisão recorrida, com o devido respeito, merece reparos.

A Lei 10.168/2000 em seu art. 2º assim dispõe:

"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.

(...)

§ 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.

§ 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."

Por sua vez, o art. 10 do Decreto 4.195/2002 dispõe que:

"Art.10 A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes."

A questão em debate envolve uma interpretação sistemática, que no escólio de Carlos Maximiliano está assim conceituada:

"A verdade inteira resulta do contexto, e não de uma parte truncada, quiça defeituosa, mal redigida; examine-se a norma na íntegra e, mais ainda: o Direito todo, referente ao assunto. Além de comparar o dispositivo com outros afins, que formam o

mesmo instituto jurídico, e com os referentes a institutos análogos; força é, também, afinal por tudo em relação com os princípios gerais, o conjunto do sistema em vigor." (MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 106).

Não há como se desvincular o texto do parágrafo segundo, do *caput* do art. 2º do texto legal antes reproduzido, pois se estaria dissociando da real intenção do legislador, qual seja, o cumprimento do contido no *caput*.

Nesse contexto, os valores remetidos ao exterior atinentes ao afretamento não configuram hipótese de incidência relativa aos serviços técnicos e de assistência administrativas, porquanto não encerram nenhuma relação com o fato gerador previsto na norma, encartado no *caput* do art. 2º.

A interpretação da norma não pode levar a um desvio como posto na autuação e mantido em primeira instância, pois o parágrafo segundo não pode subverter o texto da hipótese de incidência expressamente previsto no *caput* do já citado art. 2º.

A recorrente contratou (i) afretamento de embarcação e (ii) serviços técnicos especializados (Know-how da tripulação que opera a embarcação para a verificação da coleta de dados sísmicos), sendo que em relação a estes, recolheu a CIDE.

O art. 2º da Lei 9432/1997 traz as definições de afretamento em suas três modalidades, assim:

"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;"

Pelas suas próprias características, tem-se que o afretamento, em nenhuma de suas três modalidades, implica em transferência de tecnologia, o que impede a incidência tributária em questão.

Sobre a impossibilidade de incidência da CIDE sobre serviços em que não haja transferência de tecnologia, Gabriel Lacerda Troianelli assim se posiciona:

"é plenamente viável a interpretação conforme a Constituição do §2º, art. 2º da Lei 10.168/2000, válido e eficaz quanto à incidência da contribuição relativa a serviços técnicos e administrativo acessórios à transferência de tecnologia, mas

inválido se aplicado a serviços técnicos e administrativos que não guardem relação com a transferência de tecnologia.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei n. 10.168/2000. Revista dialética de Direito Tributário. Vol. 121. São Paulo: Dialética, 2005, p. 79)

Marco Aurélio Greco, citando Hiromi Higuchi assim se posiciona sobre a matéria:

"A maior dúvida decorre da falta de definição da legislação em relação à transferência de tecnologia nos contratos de prestação de assistência técnica e de assistência administrativa. A incidência da Cide sobre a remuneração desses serviços foi introduzida pela nova redação dada pelo §2º do art. 2º da Lei 10.168/2000 pelo art. 6º da Lei 10.332/2001. Pelo caput daquele artigo, a Cide só incide nos contratos que tiver transferência de tecnologia. Com isso, o §2º terá que seguir a orientação do caput. A Cide instituída com base no art. 149 da Constituição onde dispõe que compete exclusivamente à União instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico como instrumento de sua atuação na área. Com isso, a Constituição só permite cobrar contribuição de intervenção na área que ocorrer domínio econômico." (GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico: Parâmetros de sua criação. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88).

Tem-se, ainda, voto proferido pela Conselheira Andréa Medrado Darzé no processo nº 10880.729484/2011-29 (Acórdão nº 3102-002.020):

"Assim, e como bem pontuou o próprio Marco Aurélio Greco, se o fim é estipulado pela Constituição, ultrapassar o limite corresponde a hipótese de inconstitucionalidade. Por outro lado, se o fim escolhido pela própria lei, o limite na escolha dos meios é resultante da racionalidade que deve informar a produção legislativa e ao princípio da razoabilidade que exclui a existência de leis razoáveis por irracionalidade, posto que violam o devido processo legal em sentido material.

Dito isso, infere-se que, se a própria lei instituidora do tributo estabeleceu que a CIDE-Royalties visa a estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo, não resta dúvida de que a escolha de hipóteses de incidência que não atendem esta finalidade é uma questão de ilegalidade, não de inconstitucionalidade, sendo, por esta mesma razão, passível de análise por esta Corte Administrativa.

Neste contexto, analisando o art. 2º da Lei nº 10.168/00, em sua redação original, conclui-se que só poderão integrar a base de cálculo da referida Contribuição os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em razão das obrigações decorrentes dos seguintes fatos: (i) deter licença de uso de conhecimentos

tecnológicos; (ii) adquirir conhecimentos tecnológicos; e (iii) ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.332/01, foram introduzidas alterações no § 2º daquele dispositivo, passando a ser objeto de tributação também as remessas ao exterior decorrentes de (i) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; (ii) pagamentos, creditamentos, entregas, empregos ou remessas de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Todavia, considerando-se os requisitos para a instituição de Contribuições Interventivas, bem como a finalidade da criação da CIDE-Royalties expressamente disposta na lei, conclui-se que as remessas enumeradas no § 2º do art. 2º, mesmo com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01, devem, necessariamente, envolver transferência de tecnologia para autorizar a cobrança do presente tributo.

Com efeito, as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01 no § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.168/00, apenas complementam as disposições do caput desse dispositivo, estabelecendo outras formas jurídicas de transferência ou aquisição de tecnologia. Não autorizam, ao contrário, a inclusão indiscriminada de qualquer remessa para o exterior na base de cálculo da referida contribuição, sem que haja a necessária transferência de tecnologia.

Corroborar esse entendimento o disposto no art. 11 da Lei Complementar nº 95/98, o qual estabelece que: “os parágrafos e os incisos não podem ser considerados isoladamente, devendo ser analisados no contexto do artigo no qual se inserem”.

Tem-se, então, que a CIDE somente pode incidir nos serviços que estejam diretamente relacionados à atividade de transferência de tecnologia, o que não se apresenta no caso ora tratado (afretamento de embarcação).

A exigência tributária merece, também, ser cancelada pelo fato de o afretamento ser apenas meio para a consecução dos serviços técnicos especializados, os quais foram devidamente tributados.

A própria decisão recorrida não deixa margem de dúvidas sobre tal aspecto ao consignar que:

"Também é fato incontestável que, para execução do contrato de prestação dos serviços técnicos especializados de prospecção sísmica marítima, é necessária a utilização de embarcação específica para esta finalidade. Daí a existência da cláusula 3.2, comum aos contratos, especificando a embarcação e vinculando sua utilização à prestação dos serviços:"

E prossegue:

"Mesmo considerando que houve preço específico para o afretamento, tendo em vista a cláusula quinta, ainda assim, a embarcação não deixa de ser um meio para execução do contrato."

Ratifica, ainda, tal entendimento, a Fazenda Nacional quando consigna em suas contrarrrazões que (i) o objeto do contrato é a prestação de serviços técnicos especializados de prospecção sísmica marítima, sendo o fornecimento da unidade parte integrante e instrumental dos serviços pactuados; (ii) os dados sísmicos correspondem ao produto final para cada conjunto de contratos vinculados (Petrobrás – CGG do Brasil – CGG Services) e (iii) o fornecimento da plataforma não se revelou uma contratação autônoma. Ao contrário, ela apenas ocorreu como meio e instrumento necessário para a empresa estrangeira do grupo realizar a atividade de levantamento de dados sísmicos, informações que a autuada tinha a obrigação de fornecer à Petrobrás

Neste contexto, como argumentado pela recorrente, tem-se que o afretamento não se constitui um serviço, mas sim atividade necessária para que o serviço técnico seja efetivamente prestado.

Por ser uma atividade meio, reconhecida na decisão recorrida e pela Fazenda Nacional, resta configurado que o afretamento está insuscetível de servir como fato gerador tributário.

O afretamento como atividade-meio teve o seu custo incorporado ao preço da atividade-fim (serviços técnicos especializados de aquisição, levantamento e processamento de dados sísmicos), mas devidamente segregado. Todas as etapas, atividades ou tarefas intermediárias destinadas ao adimplemento do objeto final do contrato, desde que não se transformem em outras atividades-fim independentes, são atividades-meio e, portanto, não tributáveis.

Aqui, entendo que cabe uma comparação com o que o Poder Judiciário tem entendido sobre a impossibilidade de se tributar atividade-meio.

A esse respeito (impossibilidade de se tributar atividade-meio) assim se posiciona o Superior Tribunal de Justiça:

"TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, independente da cobrança pela prestação de serviço, "não incide ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações" (REsp 883254/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJ 28.2.2008 p. 74). Precedentes. Incidência da Súmula 83/STJ.

2. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o teor da Súmula 83/STJ aplica-se, também, aos recursos especiais interpostos com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional.

Agravo regimental improvido." (AgRg no AREsp 445.726/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 24/02/2014)

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL); TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO;

BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).

2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim "processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza", esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

3. Não merece reparo a decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central.

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ." (REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012)

De todas as argumentações postas no processo, pode-se concluir que o serviço contratado passível de incidência da CIDE é o serviço técnico especializado para o

levantamento de dados sísmicos, sendo o afretamento, instrumento e meio para que tal objetivo seja alcançado.

Como dito, a própria decisão recorrida e a Fazenda Nacional consideraram que o afretamento é um meio para execução do contrato e assim o sendo, não se caracteriza como serviço caracterizador da hipótese de incidência da CIDE.

Importante frisar que a decisão combatida explicita, ainda, que se fossem contratos distintos não haveria a incidência da CIDE, *in verbis*:

"De fato, com vistas a evitar a contaminação da atividade de locação da embarcação por outras atividades desenvolvidas para sua própria utilização, caberia a segregação contratual, transformando o contrato de afretamento por tempo em um contrato de afretamento a casco nu e um contrato de prestação de serviços, sendo o primeiro não tributável pela CIDE e o segundo sujeito à incidência da CIDE. No entanto, a segregação compete às partes contratantes (e não a fiscalização)."

Aqui, perfilho o entendimento de que assiste razão à recorrente de que é possível a celebração de um contrato complexo, sem que isto o desnature, quando afirma:

"27. Desde a sua peça de Impugnação a recorrente afirma que se trata de contrato complexo, em que estão presentes o afretamento e a prestação de serviços! Não é por outro motivo que há previsão expressa nos contratos discriminando o preço de cada uma das atividades. Ora, por que motivo uma empresa estrangeira teria preços discriminados não fosse a vontade das partes em haver dois objetos no contrato?"

28. Além disso, o julgador parece entender que não é possível estabelecer em um só contrato mais de um objeto, sob pena de haver contaminação de um dos objetos contratuais pelo outro. Em outras palavras, entende o julgador que para cada objeto contratual teriam as partes que realizar um contrato separado, como se as partes não pudessem estabelecer livremente o que contratam! Veja que a legislação civil estabelece que "A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato." (art. 421 da Lei nº 10.406/2002) e entender o oposto somente traria burocracias desnecessárias aos negócios das empresas."

Dos contratos pactuados pela recorrente, constata-se que ocorreu divisão do seu valor global (cláusula quinta).

A título ilustrativo, os contratos firmados, apresentam as seguintes especificações em relação ao preço e valor:

- Valor total de US\$ 62.237.456,79, assim dividido:

(i) US\$ 49.789.952,07 (afretamento)

(ii) US\$ 12.447.504,72 (aquisição e processamento de dados sísmicos)

- Valor total de US\$ 12.047.246,40, assim dividido:

(i) US\$ 9.637.792,60 (afretamento)

(ii) US\$ 2.409.453,80 (aquisição e processamento de dados sísmicos)

- Valor total de US\$ 34.720.000,00, assim dividido:

(i) US\$ 28.768.000,00 (afretamento)

(ii) US\$ 5.952.000,00 (levantamento sísmico)

Tal divisão demonstra de forma clara os valores referentes (i) aos serviços e (ii) ao afretamento (atividade-meio), sendo que a CIDE somente pode incidir sobre os serviços, no caso, técnicos especializados de aquisição, levantamento e processamento de dados sísmicos.

Assim adotando-se a interpretação sistemática que o caso merece, não pode prosperar a interpretação dada pela Receita Federal e confirmada pela decisão de 1ª instância. Neste contexto, deve-se concluir por afastada a incidência da CIDE sobre o afretamento, pelas razões já explicitadas.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro, Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator designado

Coube-me a designação para redigir o voto vencedor que prevaleceu em relação ao bem fundamentado voto do relator, com o qual ousou divergir.

O cerne da questão cinge-se à incidência da CIDE sobre o pagamento a título de afretamento de embarcação para a consecução dos serviços técnicos especializados de levantamento sísmico na plataforma continental brasileira com fins à viabilização da exploração das riquezas marítimas.

Entende o nobre relator que os valores pagos comportam dois serviços dissociáveis: a atividade-fim, o serviços técnicos especializados de aquisição, levantamento e processamento de dados sísmicos ao qual incide a CIDE; e outro, o afretamento da embarcação utilizada como o meio a possibilitar a realização do serviço, não sujeito à incidência da CIDE. Fundamenta ainda, quanto ao afretamento, o não preenchimento de requisito à exação: a inexistência de transferência de tecnologia.

A recorrente - a CGG DO BRASIL - firmou contrato com a Petrobrás para fornecer dados sísmicos obtidos em área de exploração marítima.

Decorreu da obrigação assumida a celebração de outros contratos (três), com empresa estrangeira (ambas de um mesmo grupo empresarial) - a CGG Veritas Services S.A.,

sediada na França - para a realização dos serviços técnicos especializados de aquisição, levantamento e processamento dos dados sísmicos, que por imposição das cláusulas dos instrumentos empregara determinadas embarcações, individualizadas e nominadas em razão de suas características serem próprias à atividade.

A seguir transcrevo as cláusulas contratuais que importam à lide, fazendo-se menção ao contrato de folhas 80 a 91, em que pese a existência de outros de mesma natureza:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

O presente contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, com seus próprios recursos de pessoal, materiais e equipamentos de serviços técnicos especializados de levantamento sísmico de reflexão tridimensional (3D) na Plataforma Continental Brasileira (...)

(...)

CLÁUSULA TERCEIRA - OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

3.1. Operações

3.1.1. Executar os levantamentos sísmicos de que trata o presente CONTRATO com a devida diligência e precaução, obedecendo aos padrões usualmente utilizados por companhias de geofísica de reputação internacional

3.1.2. Responder por toda a execução técnica, supervisão, mão-de-obra direta e indireta, equipamentos, ferramentas e materiais necessário e suficiente à realização dos levantamentos, que não sejam de responsabilidade da CGG DO BRASIL

3.1.3. Processar os dados de navegação a bordo da embarcação, fornecendo todos os dados levantados em cada jornada.

3.1 A. Realizar os serviços objeto do presente CONTRATO em conformidade com os padrões de segurança concernentes à proteção do meio ambiente, de pessoal, materiais e equipamentos de sua propriedade ou de terceiros, observando rigorosamente as normas de segurança para trabalhos dessa natureza.

3.2. Embarcação

3.2.1 Empregar e operar na execução dos serviços ora contratados a embarcação CGG AMADEUS, para levantamentos tridimensionais (3D), perfeitamente adaptada para levantamentos geofísicos, e em boas condições de cascos e maquinarias com as características e bem como os equipamentos de geofísica e de navegação.

3.2.2. Utilizar os equipamentos mencionados no subitem 3.2.1, relacionados no ANEXO A, exclusivamente para os fins previstos neste CONTRATO, assim como mantê-los em perfeitas condições de funcionamento e operação.

3.2.3. *Fornecer e custear todo o material necessário aos registros geofísicos, para a embarcação e equipamentos utilizados pela CONTRATADA.*

3.2.4. *Fornecer e operar por sua conta um sistema completo e eficiente de comunicação entre a embarcações e as bases de terra.*

3.2.5. *Diligenciar de modo que a embarcação esteja à disposição dos serviços, em condições de operar 24 (vinte e quatro) horas por dia e 7 (sete) dias por semana.*

3.2.6. *Executar antes do início dos trabalhos e quando houver substituição de instrumentos, teste de pulso dos instrumentos de registros sísmicos com a finalidade de obter a resposta, ao impulso, dos mesmos, não cabendo à CONTRATADA qualquer cobrança relacionada a este teste.*

Importa no ponto transcrever esta mesma cláusula "3.2" dos contratos de folhas 92 a 103 e 104 a 113, que diferem entre si quanto à embarcação utilizada:

3.2.1. *Empregar e operar na execução dos serviços ora contratados a embarcação CGG LAURENTIAN, para levantamentos tridimensionais 3D, perfeitamente adaptada para levantamentos geofísicos, em boas condições de cascos e maquinarias com as características e bem como os equipamentos de geofísica e de navegação. (fl. 94)*

e

3.2.1. *Empregar e operar na execução dos serviços ora contratados a embarcação CGG HARMATTAN, para levantamentos tridimensionais 3D, perfeitamente adaptada para levantamentos geofísicos, em boas condições de cascos e maquinarias com as características e bem como os equipamentos de geofísica e de navegação. (fl. 105)*

(...)

CLÁUSULA QUINTA - PREÇO E VALOR

5.1. *O valor total estimado do presente CONTRATO é de US\$ 62.237.456,79 (Sessenta e dois milhões, duzentos e trinta e sete mil, quatrocentos e cinquenta e seis dólares e setenta e nove centavos.) dólares americanos.*

5.1.1. *Afretamento (ANEXO B - 6.681 Km2)*

US\$ 49.789.952,07 (Quarenta e nove milhões, setecentos e oitenta e nove mil, novecentos e cinquenta e dois dólares e sete centavos.) dólares americanos.

5.1.2. *Serviços (ANEXO B - 6.681 km2 - Aquisição e processamento dos dados sísmicos) US\$ 12.447.504,72 (Doze milhões, quatrocentos e quarenta e sete mil, quinhentos e quatro dólares e setenta e dois centavos.) dólares americanos.*

Algumas conclusões que se extraem da leitura das cláusulas:

(i) O objeto do contrato (fls. 80/91) é de prestação de serviços técnicos especializados de prospecção sísmica marítima, sendo o fornecimento da embarcação parte integrante e instrumental dos serviços pactuados;

(ii) A natureza do serviço exige equipamento especializado e destinado ao tipo de levantamento sísmico, no qual se inclui a embarcação (fl. 81);

(iii) A cláusula terceira trata da indicação de embarcação específica que prestará o serviço. (fls. 81, 94 e 105);

(iv) A embarcação não poderia ser escolhida ou "afretada" livremente pela contratada, CGG Veritas, pois ela própria se constitui um dos instrumentos contratados e corresponde a um bem de propriedade do grupo CGG.

Inicialmente, aponto a necessidade de se aclarar o sentido que tem sido utilizado nos autos à expressão "meio" para designar a embarcação prestadora dos serviços contratados.

Ao meu sentir, a expressão utilizado nos autos, em especial pela autoridade autuante e os julgadores de primeira instância, não foi empregada, e não significa, para se referir ao veículo que se presta a transportar os elementos que realizam a atividade de prospecção, vez que os locais de sua realização encontram-se no mar e a natureza do serviço importa o deslocamento.

Ordinariamente, a expressão "meio" tem o sentido de um veículo transportador de algum bem (ai incluído mercadoria), material e pessoas e nessa condição é completamente dissociado daquilo que transporta. Pode-se realizar múltiplas operações de transportes - viagens - ainda que exclusivamente no atendimento a determinadas exigências do tomador do serviço. Essa operação é denominado "frete", "serviço de frete" ou, mais especificamente quando em via marítima, "afretamento". Repisas-se, não foi esse o conteúdo semântico utilizado pelas autoridades da receita Federal.

Pois bem. Nos autos, até mesmo por imposição contratual (Contratos mencionados alhures), a CGG francesa foi compelida a empregar e operar na execução do serviços embarcações específicas, comprovadamente de propriedades do grupo a que pertencem a CGG Veritas Services e a CGG do Brasil, a saber: a CGG AMADEUS - CGG LAURENTIAN e CGG HARMATTAN, conforme especificações técnicas da primeira embarcação indicada no Anexo A do respectivo contrato (fl. 88).

Assim, não há se falar em "afretar" qualquer embarcação disponível, instalar equipamentos, e após o encerramento da prestação dos serviços, retirá-los, e devolvê-la ao armador-proprietário.

Em verdade, as cláusulas contratuais são perfeitamente claras a apontar que a embarcação é elemento - diga-se imprescindível, não como meio de locomoção dos equipamentos e operadores - da prestação do serviço de prospecção sísmica, à vista da exigência de "empregar e operar na execução dos serviços ora contratados a embarcação CGG AMADEUS, para levantamentos tridimensionais 3D, perfeitamente adaptada para

levantamentos geofísicos, em boas condições de cascos e maquinarias com as características e bem como os equipamentos de geofísica e de navegação".

Assentado nesses fundamentos, entendo que o afretamento não está dissociado da atividade de prestação de serviço, como se constituísse uma atividade-meio. Eis a razão para não se aplicar precedente e enunciado de Súmula do STJ, transcrita no voto vencido.

Igualmente não se aplica aos autos o que restou decidido no REsp nº 1.054.144/RJ, colacionado pela recorrente em seu recurso (fls. 1.380/1.381), isto porque naqueles foram enfrentadas modalidades de afretamento em que se aplicariam a tributação pelo ISS, e neste voto, ao contrário, demonstrou-se não se tratar de afretamento.

A prestação do serviço é única; que por sua natureza exige a utilização da embarcação com todas as características de operação e instalações, não se tratando de mero meio de locomoção de equipamentos e pessoas. Entendo que sequer poderia caracterizar a embarcação como o objeto principal ou acessório da prestação pois não há como seccioná-la, é única.

A recorrente reconhece que a embarcação não é mero meio para a realização do serviço técnico especializado, quando explicita (fl. 1.381): *" pois há no mundo pouquíssimas embarcações com equipamentos capazes de realizar pesquisas no subsolo marítimo, principalmente quando se trata de águas profundas, onde se dá a exploração petrolífera"*

As cláusulas primeira - o objeto do contrato - e a terceira - das obrigações da contratada - demonstram uma harmonia no escopo contratual que indica tratar-se de uma única atividade cujas disposições da cláusula quinta pretendem fazer crer a exigência de um "veículo" autônomo, indisponível às empresas do grupo CGG, a ser utilizado como transportador dos equipamentos e pessoas, pertencentes e relacionados ao Grupo, o que implicaria cindir as atividades e os valores contratados.

Não há que segregar do valor do contrato para fins de incidência da CIDE o pretense valor do afretamento eis que a embarcação não é simplesmente um meio de se prestar o serviço, pois se caracteriza como um equipamento completo que possibilita a realização do serviço, não havendo razão para se distinguir contrato de afretamento e de serviço técnico; ademais, as partes envolvidas no contrato e na realização das atividades são pertencentes ao grupo CGG.

Assim, não há que dissociar o veículo-instrumento do objeto do contrato: a prestação de serviço técnico especializado de levantamento sísmico realizado pela CGG Veritas Services na embarcação cuja identificação contém ano nome CGG (AMADEUS, LAURENTIAN e HARMATTAN), operada com pessoas, instrumentos e materiais próprios.

Não assiste razão à recorrente ao afirmar que se faz necessária a efetiva transferência de tecnologia para fins de incidência da contribuição.

A Lei instituidora da CIDE traz a transferência de tecnologia em apenas duas das hipóteses de incidência: no pagamento, emprego, entrega, creditamento ou remessa pela aquisição de conhecimentos tecnológicos e pela celebração de contratos que impliquem transferência de tecnologia. Nas demais situações previstas na lei não se contemplam,

necessariamente, a transferência de tecnologia como condição para o nascimento da obrigação tributária de recolher a CIDE.

Conclusão

A contratação de embarcação com especificações de construção, equipamento e operação para atender à consecução dos serviços técnicos especializados de levantamento sísmico consubstancia-se parte integrante e indissociável da atividade, que se constitui única, não permitindo segregar os valores pagos para os efeitos de incidência da CIDE ainda que discriminados no mesmo ou diferentes contratos.

A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Diante do exposto, voto para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Paulo Roberto Duarte Moreira.