



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

**Processo nº** 10380.721531/2011-27  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-003.606 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2015  
**Matéria** PIS/COFINS EXPORTAÇÃO SERVIÇOS  
**Recorrente** UNILINK TRANSPORTES INTEGRADOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CREDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Entende este Conselho que não é qualquer aquisição de bens e serviços que autoriza o crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, mas apenas quando se comprove terem sido aplicados na atividade produtiva.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CREDITO. DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 01/05/2004. VEDAÇÃO LEGAL. SÚMULA CARF Nº 2.

Vedação do direito de crédito estabelecida textualmente pelo art. 31 da Lei nº 10.865/2004 que se pretende afastar ao argumento de inconstitucionalidade da lei. Matéria que extrapola o âmbito da competência deste Conselho, conforme entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 2.

PIS/COFINS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CONSÓRCIO.

A alegação de atuação por meio de consórcio, atuando a empresa líder apenas como intermediária em nome e em favor da recorrente, depende da prova do repasse dos valores e de que representam efetivo ingresso de divisas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os conselheiros Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Fenelon Moscoso de Almeida, Luiz Rogério Sawaya Batista e Antonio Carlos Atulim votaram pelas conclusões em relação à exportação de serviços.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Ivan Allegretti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti e Fenelon Moscoso de Almeida.

## Relatório

Trata-se de autos de infração (fls. 3/20) lavrados para constituir créditos tributários de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), apurados sob o regime não-cumulativo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em relação a fatos geradores ocorridos entre 09/2006 e 12/2007.

A notificação aconteceu em 23/02/2011 (fls. 4 e 13).

A motivação do lançamento encontra-se em Termo de Constatação e Verificação Fiscal (fls. 21/28), no qual se detalham as seguintes ocorrências:

- a) Glosa de créditos de insumos aplicados na prestação de serviço.

A Fiscalização entendeu pela glosa de créditos relativos a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção, baseando-se na existência de divergência entre os valores constantes na contabilidade e aqueles declarados em DACON.

A Fiscalização fez prevalecer os dados constantes na contabilidade, segundo relatado no seguinte trecho do Termo (fl. 23):

*A partir dos lançamentos contábeis apresentados pelo contribuinte em meio magnético, verificamos o demonstrativo apresentado pelo mesmo em 12/11/2010, (composição dos valores informados nas linhas 03-Serviços Utilizados como Insumos, das Fichas 06A e 16A, das DACONs do período de 2007). e nele constatamos algumas divergências com a contabilidade apresentada. Em visita a empresa, questionamos, informalmente, ao funcionário Milton da contabilidade, sobre as divergências de valores entre o demonstrativo apresentado e a contabilidade da empresa, no momento, o mesmo informou que o demonstrativo era elaborado mensalmente com base na contabilidade, para preenchimento da DACON, mas que ajustes na contabilidade, posteriores a elaboração do demonstrativo, justificariam tais divergências e que os valores a serem considerados deveriam ser os da contabilidade apresentada, pois o demonstrativo seria um retrato momentâneo da contabilidade, não refletindo seus ajustes posteriores.*

O Anexo I (fls. 29/127) consolida as glosas subdividindo-as sob as contas intituladas na contabilidade como combustíveis, peças, acessórios e

lubrificantes, recapagem de pneus, pneus, câmaras e protetores, gerenciamento de riscos, capatazia, serviços prestados – PJ, material de manutenção terceiros.

b) Glosa de créditos de depreciação e amortização.

A Fiscalização constatou e procedeu da seguinte forma em relação aos créditos relativos aos encargos de depreciação e amortização de bens (fls. 23/24):

*Analizando os relatórios de depreciação apresentados pelo contribuinte, verificamos que o mesmo está computando créditos de PIS e COFINS de valores de depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004 o que está em desconformidade com o Art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, que assim dispõe;*

Art. 31. É vedado a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004."

*Ainda sobre os relatórios de depreciação, verificamos também que o contribuinte está computando créditos de PIS e COFINS de valores de depreciação relativos a bens não destinados à prestação de serviços, como por exemplo, veículos utilizados pela administração, móveis e equipamentos de escritório, o que está em desconformidade com o Inciso III, do § 1º, do Artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003:*

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI (máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.) e VII do caput, incorridos no mês;"  
Sublinhamento nosso

*Assim, ainda no Termo de Intimação nº 003, intimamos o contribuinte a se manifestar sobre os valores de glosas de depreciações para créditos de PIS e COFINS levantados pela fiscalização a partir dos relatórios de depreciação apresentados pelo contribuinte e demonstrados nas planilhas anexas ao Termo: Demonstrativo Sintético de Valores Glosados de Depreciação; Demonstrativo de Valores Glosados de Depreciação de Bens Adquiridos antes de 01/05/2004; Demonstrativo de Valores Glosados de Depreciação de Bens Adquiridos a partir de 01/05/2004, Demonstrativo de Valores Acatados de Depreciação de Bens Adquiridos a partir de 01/05/2004.*

O Anexo II (fls. 128/143) revela que, em relação aos bens adquiridos a partir de 01/05/2004, o crédito foi admitido em relação às contas "veículos" e

“máquinas e equipamentos”, mas houve a glosa das contas “móveis e utensílios”, “veículos utilitários”, “softwares e aplicativos”, “computadores e periféricos” e “benfeitorias em imóveis de terceiros” (fl. 128).

- c) Inclusão na base de cálculo de receitas que não se enquadram na isenção destinada à exportação de serviços.

A Fiscalização constatou e procedeu da seguinte forma em relação às receitas que o contribuinte entendia tratar-se de receitas de exportação (fls. 26/27):

*Analizando, a luz de seus assentamentos contábeis, os valores declarados pelo contribuinte nas linhas **07-Receita Sem Incidência da Contribuição - Exportação**, das Fichas 07A e 17A das DACONs do período de julho de 2006 a dezembro de 2007, verificamos que estas se compõem de dois tipos de receitas, uma de transporte internacional de cargas e outra de prestação de serviços internacionais. Quanto a esta última, de acordo com Inciso III, do Artigo 14, da MP nº 2158-35/2001 e o § 1º do mesmo artigo, para que uma receita de prestação seja considerada isenta, duas premissas são necessárias, primeiro, que o serviço seja prestado a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, e segundo, cujo pagamento represente ingresso de divisas. De acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, nenhuma dessas condições se verifica.*

*Uma empresa é considerada estrangeira quanto tem sua sede no exterior, podendo ou não ter filial no Brasil, o fato de ter sócios estrangeiros, não faz desta uma empresa estrangeira. De acordo com os lançamentos na conta 6.1.2.2 Receita de Serviços Portuários - INT e com as notas fiscais de serviços apresentadas, a receita em questão provém de serviços prestados à empresa nacional CTO - Ceará Terminal Operator Ltda, CNPJ nº 05.388.266/0001-25, naturalmente com sede no Ceará.*

*Quanto a ingresso de divisas, este normalmente é feito por meio do Banco Central através de contrato de câmbio, ou por meio de depósito em conta no exterior, de titularidade do prestador de serviço, usualmente utilizada por questões operacionais de recebimentos e pagamentos no exterior. Outra hipótese é o pagamento em moeda nacional efetuado por agente no Brasil de cliente estrangeiro, que por questões de normas do Banco Central, envia recursos ao seu agente, por meio de contratos de câmbio, e este, por sua vez, paga ao prestador brasileiro de serviço em moeda nacional, funcionando como um intermediador do pagamento. Na situação em análise nenhuma dessas hipóteses se verifica, o serviço é pago em moeda nacional por uma empresa nacional, a CTO.*

*É relevante observar que nas próprias NFS emitidas pelo contribuinte, verificamos o destaque da retenção na fonte de PIS/COFINS/CSLL, conforme previsto nos artigos nº 30 e 31 da lei nº 10.833/2003, o que induz à percepção de que nem mesmo o próprio contribuinte considerou, no momento da emissão das NFS, estas receitas como isentas de PIS e COFINS.*

*Pelas cláusulas do contrato, apresentado em cópia pelo contribuinte, onde o mesmo consta como contratado e a CTO*

*com contratante, a contratada UNILINK compromete-se a prestar serviços exclusivamente a contratante CTO. Embora o referido contrato não estabeleça, em suas cláusulas, uma relação de subcontratação da UNILINK pela CTO, e nem o contribuinte tenha apresentado qualquer documento que exponha essa relação, pelo conhecimento geral da dinâmica das operações portuárias, o que aparenta realmente é que a CTO seria contratada por clientes, nacionais ou estrangeiros, para serviços como movimentação de "containers" dentro do área portuária, carga e descarga de navios, e esta, por sua vez, subcontrataria a UNILINK para realizar esses serviços. Ora, mesmo que o cliente seja um armador estrangeiro, a relação de prestação de serviço seria entre este e a CTO e a esta caberia o tratamento de isenção e o direito aos créditos de PIS e COFINS pela utilização dos serviços da UNILINK na prestação de seus serviços. Mas outra constatação relevante é que nem mesmo a própria CTO declara em suas declarações, DIPJ e DACON, qualquer receita de exportação de serviço no período em exame.*

*Assim, a partir dos livros razão de 2006 e 2007, elaboramos o Demonstrativo da Apuração de PIS/COFINS Não Cumulativo sobre receitas não consideradas pela Fiscalização como Exportação de Serviço, anexo IV deste termo.*

A Fiscalização constatou que parte dos saldos de créditos trazidos de anos anteriores referiam-se ao cômputo indevido de tais receitas como se fossem de exportação, promovendo, assim, o correspondente ajuste.

O contribuinte apresentou **impugnação** (fls. 1800/1971) na qual sustenta o seguinte:

- a) em relação à glosa de créditos correspondente à aquisição de bens e serviços aplicados na prestação de serviços, pugna pela sua reversão alegando que a abrangência do termo "insumo" é maior do que aquela adotada pela Fiscalização, sendo necessário adotar o seu sentido comum, não cabendo à Administração limitar o seu alcance, sendo, pois, ilegal adotar o mesmo conceito aplicado ao IPI., argumentando, ainda, o seguinte:

*Sabendo-se do objeto empresarial da requerente, qualquer material ou serviço utilizado direta ou indiretamente para a consecução dos transportes de cargas e manejo de contêineres, pelos quais é contratada, deve ser considerado insumo, permitindo que os seus custos sejam abatidos dos valores devidos a título de PIS e COFINS.*

*Todos os custos que foram apurados como créditos de PIS/COFINS em favor do contribuinte referem-se a insumos utilizados em sua atividade, permitindo a obtenção de receitas (base de cálculo daquelas contribuições sociais) pela Autuada. Tanto combustíveis, peças e acessórios, pneus e recapagens, capatazia, serviços prestados por terceiros (pessoa jurídica), quanto **móveis e utensílios, veículos utilitários, softwares e aplicativos, computadores e periféricos, benfeitorias em imóveis***

*de terceiros, são elementos necessários ao cumprimento do objeto social da empresa.*

*Quanto a estes últimos, expressamente glosados no Anexo II do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, tratam de insumos utilizados na **área comercial e administrativa da empresa**, sem as quais não seria possível a manutenção de uma logística adequada para a captação de clientes e para seu atendimento satisfatório. A falta de uma infraestrutura bem aparelhada reflete diretamente no desempenho global da empresa.*

*Por isso, não adianta investir somente naquilo que está diretamente ligado a sua atividade-fim, mas também em todo o aparato necessário para a boa administração da empresa, sem se esquecer da área comercial. Não importa, então, que ocorra desgaste ou transformação do insumo. Basta que seja necessário ao desenvolvimento da atividade empresarial, possibilitando uma maior arrecadação de receitas, otimizando seus resultados financeiros.*

b) em relação à glosa de créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado, alega o impugnante que não é legítima a limitação temporal (até 01/05/2004) para a sua apuração, sustentando que o art. 31 da Lei nº 10.865/04 veicula flagrante afronta aos postulados constitucionais do direito adquirido, irretroatividade da lei tributária e segurança jurídica; cita precedente do TRF da 4ª Região;

c) quanto à exportação de serviços, defende a configuração da imunidade prevista no art. 149, § 2º da Constituição e no art. 5º, II, da Lei nº 10.865/2004, argumentando que não foi levada em conta a peculiaridade causada pelas normas que regulamentam as operações realizadas no Porto de Pecém, que explicariam a igualmente peculiar estrutura de contratação existente no caso, detalhando o seguinte:

*Com efeito, a Norma de Exploração do Terminal Portuário do Pecém (doe- 02) estabelece os pressupostos necessários ao credenciamento dos interessados na prestação de serviços no Pomo. Ditos serviços são classificados em operacional, de armazenagem, acessório, terceirizados e diversos, cujos requisitos para credenciamento são distintos para cada um.*

*A prestação de **serviço operacional**, para o qual o **CONSÓRCIO CTO** está credenciado (conforme CARTA PRES. 703/2006 em anexo - doc. 03), compreende: a) amarração/desamarração do navio; b) recebimento e entrega da mercadoria, inclusive no "gate"; c) transporte interno das mercadorias com a utilização dos equipamentos adequados a sua natureza e espécie, desde o seu ponto de descarga no cais, junto a embarcação atracada até o local de depósito na instalação de armazenagem, designado pelo depositário ou vice-versa; d) embarque da carga ou container para o convés/porão do navio ou em sentido inverso, com a utilização de equipamentos adequados a sua natureza; e) remoções via píer e/ou no convés /porão do navio e/ou pátio; f) transbordo entre navios consecutivos ou com utilização do pátio.*

(...)

*Era face do vultoso capital social que deve possuir uma empresa para que se credencie junto à CEARÁPORTOS (sem se esquecer, ainda, de que inúmeros outros requisitos de ordem técnica também devem ser atendidos), esta possibilitou a formação de consórcios de pessoas jurídicas, viabilizando um maior dinamismo na prestação dos serviços essenciais à atividade portuária, como também permitindo ampla participação de postulantes, os quais, sozinhos, estariam impedidos de prestar seus serviços neste no Porto do Pecém.*

(...)

*Verifica-se, portanto, que a CEARÁPORTOS exige que o consórcio credenciado eleja, como líder, uma das empresas que o integram, a qual representará o consórcio em todas as operações realizadas com a própria administradora, bem como com os tomadores do serviço.*

*As demais empresas, portanto, têm uma participação eminentemente operacional (efetiva prestação dos serviços), incumbindo a empresa líder, em nome do consórcio credenciado, figurar nos atos e contratos firmados perante a CEARÁPORTOS e os tomadores dos serviços.*

(...)

*Nesse diapasão, a impugnante fez por bem integrar o CONSÓRCIO CTO, cujas características são expostas em tópico próprio, possibilitando a prestação de serviços a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, cujas receitas configuram ingresso de divisas, enquadrando-se na imunidade tributária prevista na legislação pátria.*

(...)

*A empresa CTO, última a integrar o consórcio, foi eleita a empresa líder, conforme exigência expressa da legislação aplicável e da Norma de Exploração editada pela CEARÁPORTOS, passando a representar o consórcio nas operações realizadas com a própria administradora do Terminal Portuário e com os tomadores dos serviços disponibilizados no Porto do Pecém.*

*Cumprе frisar que a empresa CTO possui como quotistas as empresas UNILINK TRANSPORTES INTEGRADOS LTDA- e MAERSK BRASIL (BRASMAR) LTDA, as quais firmaram um Acordo de Quotistas (doe. 01), necessário ao desempenho das atividades do consórcio CTO, sempre buscando manter atendidas as exigências da CEARÁPORTOS para o credenciamento.*

*Isso é comprovado, inclusive, no item 03 do referido Acordo, onde a UNILINK coloca à disposição da empresa CTO os equipamentos listados no Anexo I deste Instrumento, os quais correspondera àqueles equipamentos operacionais que os credenciados devem possuir em quantidade mínima para a*

*Nesse diapasão, uma vez realizado o credenciamento do consórcio CTO, ficou este autorizado a prestar os serviços operacionais colocados á disposição dos clientes, muitos deles empresas multinacionais de transporte marítimo.*

*O consórcio CTO, por sua vez, sob a liderança e representação da empresa CTO, encarregou a UNILINK para realizar as operações portuárias de embarque e desembarque em navios de carga em geral, em contêineres ou fora deles.*

Essa atribuição acometida à Impugnante foi formalizada no Instrumento Particular de Prestação de Serviços {doe. 08), firmado entre ela (contratada) e a **empresa líder do consórcio CTO** (contratante).

*Essa designação de competência à UNILINK (impugnante) é expressamente autorizada pelo item 01 do Ato Constitutivo do consórcio, acima transcrito integralmente, segundo o qual a execução do objeto do consórcio poderá ser feita por apenas um dos participantes, na forma entre eles acordada. **Trata-se de uma efetiva repartição de competências no âmbito interno do consórcio**, prática corriqueira e, até mesmo, aconselhável, em busca de uma melhor otimização e organização na prestação do serviço disponibilizado pelo consórcio.*

*Diante disso, acordou-se que a prestação dos serviços contratados ao consórcio, **por meio de sua empresa líder**, seria realizada pela Impugnante.*

*Simplificando o mecanismo da operação, tem-se a seguinte construção lógica: a **empresa de transporte marítimo** (nacional ou internacional) contrata os serviços disponibilizados pelo **consórcio CTO**, negociação esta realizada por meio de sua empresa líder (exigência expressa da lei e da CEARÁPORTOS); o serviço contratado, por sua vez, é realizado pela UNILINK, nos termos do Acordo de Prestação de Serviços firmado entre esta e a **líder do consórcio CTO**.*

*Note-se que a Autuada, por meio do consórcio CTO, PRESTA o serviço ao respectivo tomador (cliente) , porém não pode emitir Nota Fiscal diretamente a ele, uma vez que a CEARÁ PORTOS somente permite que a empresa líder do consórcio figure na» relações travadas entre o consórcio credenciado e 03 tomadora» do serviço, conforme já explicitado anteriormente (v. item 9.2.4.2, a.3 da Norma de Exploração em anexo - doc. 02).*

*Em outras palavras, para cumprir a exigência da administração portuária, a **empresa CTO**, líder e representante do consórcio CTO credenciado, funciona como uma **intermediária entre o tomador dos serviços portuários e a UNILINK**.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ), por meio do Acórdão nº 08-24.723, de 6 de fevereiro de 2013 (fls. 2541/2578), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente o lançamento, pelos seguintes fundamentos sintetizados em sua ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ENCARGOS DE  
DEPRECIÇÃO DE BENS NÃO DESTINADOS À PRESTAÇÃO  
DE SERVIÇOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*A pessoa jurídica somente poderá descontar créditos, calculados  
sobre encargos de depreciação, quando os bens forem  
adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados  
à venda ou para a prestação de serviços.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ENCARGOS DE  
DEPRECIÇÃO DE BENS NÃO DESTINADOS À PRESTAÇÃO  
DE SERVIÇOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*A pessoa jurídica somente poderá descontar créditos, calculados  
sobre encargos de depreciação, quando os bens forem  
adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados  
à venda ou para a prestação de serviços.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE DE  
APRECIÇÃO ADMINISTRATIVA.*

*Os órgãos julgadores administrativos são incompetentes para se  
pronunciarem sobre alegada inconstitucionalidade de lei  
tributária.*

*EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO TRIBUTAÇÃO DO PIS E  
DA COFINS. CONDICIONANTES. ÔNUS DA PROVA.*

*A não tributação da receita proveniente da exportação de  
serviços na apuração do PIS/Pasep e da Cofins requer que o  
tomador dos serviços seja pessoa física ou jurídica residente ou  
domiciliada no exterior e que o pagamento represente o ingresso  
de divisas no País, situação em que o ônus da prova, quanto ao  
atendimento das condicionantes, representa encargo da  
impugnante.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 2589/2638), por meio do qual reitera os mesmos fundamentos de defesa contidos em sua impugnação, ao final requerendo a reforma do acórdão da DRJ.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 09/04/2013 (fl. 2589), dentro do prazo de 30 dias contados da ciência do acórdão da DRJ, que aconteceu no dia 11/03/2013, por meio de TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO (fl. 2586).

Por ser tempestivo e por conter fundamentos de reforma do acórdão da DRJ, conheço do recurso.

A análise do mérito divide-se nos seguintes três tópicos:

### 1. As glosas de aquisição de insumos e de depreciação de bens.

O contribuinte, tanto na impugnação como no recurso voluntário, coloca em um mesmo capítulo de defesa as glosas pelas aquisições de bens e serviços aplicados na produção ou prestação de serviços – hipótese de crédito prevista no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 – como a glosa da depreciação e amortização de bens aplicados na produção – hipótese prevista no §1º, III, c/c incisos VI, VII e XI do art. 3º das mesmas Leis.

Alega que não se pode aplicar os conceitos restritivos da legislação do IPI para a apuração do crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, argumentando que “*caso se considere insumos somente aquilo que é incorporado ao produto ou serviço no seu processo de produção, as empresas de prestação de serviços restarão sobremaneira prejudicadas, já que é muito difícil, em sua atividade, ocorrer essa "transformação" do insumo utilizado, impossibilitando a fruição deste mecanismo de concretização da não-cumulatividade previsto no sistema de PIS/COFINS a que se submete a atuada*”.

No plano teórico, o entendimento deste Conselho é mesmo de que não se deve utilizar os conceitos restritivos da legislação do IPI, visto que pertinentes ao âmbito limitado da industrialização, enquanto o PIS/Cofins não-cumulativo baseia-se em um conceito mais amplo, de produção, abrangendo também a prestação de serviço, cujo produto é um bem intangível, não suscetível de aplicação da teoria de contato físico tão característica do IPI..

Assim, o entendimento deste Conselho é de que o conceito de insumo para o efeito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo não se circunscreve aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem tal como delimitados pela legislação do IPI.

Ocorre que é necessário e indispensável que o contribuinte especifique e demonstre concretamente a aplicação de cada bem ou serviço adquirido no contexto de seu processo produtivo, o que não ocorreu no presente caso.

O recorrente limita-se a alegar que “*Tanto combustíveis, peças e acessórios, pneus e recapagens, capatazia, serviços prestados por terceiros (pessoa jurídica), quanto móveis e utensílios, veículos utilitários, softwares e aplicativos, computadores e periféricos, benfeitorias em imóveis de terceiro, são elementos necessários ao cumprimento do objeto social da empresa*” (fl. 2602) e que estes últimos são utilizados na área comercial e administrativa da empresa e que sem eles “*não seria possível a manutenção de uma logística*

*adequada para a captação de clientes e para seu atendimento satisfatório. A falta de uma infraestrutura bem aparelhada reflete diretamente no desempenho global da empresa”.*

Ao final conclui que “*Não restam dúvidas, portanto, de que os valores apurados pelo contribuinte estão corretos, já que todos se referem a insumos utilizados em sua atividade, não devendo ser glosados os créditos decorrentes da depreciação dos móveis e utensílios, veículos utilitários, softwares e aplicativos, computadores e periféricos, benfeitorias em imóveis de terceiros, adquiridos antes ou depois de 01/05/2004*” (fl. 2606).

O recorrente, portanto, não se desincumbiu de demonstrar a aplicação concreta e específica de cada insumo na produção e prestação de serviços que desenvolve.

Em verdade, o recorrente pretende uma interpretação mais ampla do que aquela admitida por este Conselho.

O recorrente sugere que qualquer aquisição de bem ou serviço, mesmo que não seja aplicada na produção de bens e na prestação de serviços, bastando que seja destinada à área administrativa ou comercial, autorize o direito de o crédito.

Tal interpretação não é admitida por este Conselho, que exige a pertinência direta entre o bem ou serviço adquirido e a atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte.

Entendo, por isso, que deve ser negado provimento ao recurso do contribuinte quanto a esta glosa.

## **2. A vedação do art. 31 da Lei nº 10.865/04 para os créditos de depreciação de bens adquiridos antes de 30/04/2004.**

A Fiscalização promoveu a glosa dos créditos apurados pelo contribuinte em relação à depreciação e amortização de bens adquiridos antes de 01/05/2004, baseada no texto do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, cujo teor é o seguinte:

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

O contribuinte alega que tal vedação viola os princípios constitucionais do direito adquirido, irretroatividade e segurança jurídica.

Ocorre que este Tribunal Administrativo não possui competência para afastar a aplicação de lei vigente ao fundamento de inconstitucionalidade.

É este o entendimento cristalizado na Súmula CARF nº2:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*

Nego provimento ao recurso também em relação a esta glosa.

### 3. A exportação de serviços.

A Fiscalização entendeu que deveriam ser submetidas à incidência de PIS/Cofins as receitas que o contribuinte havia classificado como receitas de exportação de serviços, que seriam imunes nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição e dos arts. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, II, da Lei nº 10.833/2003.

A Fiscalização entendeu que não houve a demonstração de que as receitas auferidas pelo contribuinte seriam qualificadas como receitas de exportação de serviços, não se enquadrando na hipótese descrita nos referidos dispositivos.

O art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002, cuja redação é idêntica ao do art. 6º, II, da Lei nº 10.833/2003, tinha a seguinte redação na época dos fatos:

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: Produção de efeito*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*

Este texto foi posteriormente alterado, ganhando a seguinte redação:

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

A nova redação dada ao dispositivo torna clara a exigência de que o contribuinte demonstre que a operação implicou em ingresso de divisas.

A redação anterior queria traduzir esta mesma exigência, mas adotava como critério a menção de que o pagamento pela prestação de serviço fosse feito em moeda conversível.

Por certo que não se poderia exigir que o contribuinte recebesse em pecúnia, em moeda estrangeira conversível. E de outro lado é impossível o depósito em conta bancária brasileira de valor em moeda estrangeira.

O que se queria dizer é que o pagamento tem de ser feito pelo estrangeiro com moeda estrangeira conversível, enquanto meio de exigir que houvesse ingresso de divisas no país.

Por isso, seja na redação anterior ou na vigente, o que se reclama é que o contribuinte demonstre que a sua receita tem origem no ingresso de divisas, ou seja, num pagamento com moeda conversível.

Não parece, com efeito, que o texto da redação anterior – ao falar “com pagamento em moeda conversível” – pudesse ser interpretado no sentido de exigir que a operação de câmbio deveria representar o pagamento direto entre o estrangeiro, tomador do serviço, e o contribuinte, prestador do serviço.

E a redação atual parece deixar isto fora de dúvida, permitindo expressamente a configuração da exportação de serviços quando se demonstre que houve o ingresso de divisas, afastando qualquer possibilidade de interpretação que implique na exigência de pagamento direto entre tomador e prestador em moeda conversível.

A lei não exige que o ingresso de divisa seja concomitante, nem que aconteça no exato valor do pagamento.

Quando isto ocorrer, por certo, haverá segurança na caracterização do pagamento que representa o ingresso de divisas. Mas não é a única e exclusiva forma admitida para a caracterização da referida hipótese legal.

Isto, aliás, é reconhecido pela Administração Tributária nas seguintes Soluções de Consulta:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/9º RF/DISIT Nº 63, de 24 de fevereiro de 2005*

*Assumo: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ementa: As receitas de prestação de serviços de operação portuária para pessoa física ou jurídica, domiciliada no exterior, cujo pagamento, ainda que ocorrido esse através de agentes do contratante no Brasil, represente ingresso de divisas no País, não são objeto de incidência da Cofins.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; CC Bacen nº 2.297, de 1992.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ementa: As receitas de prestação de serviços de operação portuária para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, cujo pagamento, ainda que ocorrido este através de agentes do contratante no Brasil, represente ingresso de divisas no País, não são objeto de incidência da contribuição para o PIS/Pasep.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; CC Bacen nº 2.297, de 1992.*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8º RF/DISIT Nº 153, de 3 de julho de 2013*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. HOTELARIA. INGRESSO DE DIVISAS. NÃO-INCIDÊNCIA. MODALIDADES DE PAGAMENTO.*

*Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita auferida na prestação de serviços de hotelaria a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, quando o pagamento realizado represente ingresso de divisas no País, como se observa nos pagamentos realizados por tais pessoas com uso de cartão de crédito internacional emitido no exterior e por meio de cheques de viagem (traveller's checks), ainda que o recebimento do valor destes pelo estabelecimento seja intermediado por instituições financeiras nacionais. Receitas decorrentes de pagamentos por serviço de hotelaria são unicamente as referentes à cobrança de diária pela ocupação de unidade habitacional com as características definidas pelo Ministério do Turismo. Tal conceito abrange o fornecimento de alimentos, desde que incluído na regular diária cobrada e não for objeto de cobrança destacada do valor da diária. (...)*

*(DOU de 28/08/2013 nº 166, Seção 1, pág. 23)*

Não se exige, pois, que o pagamento seja realizado em uma operação de câmbio diretamente realizada entre o estrangeiro, tomador do serviço, e o prestador de serviço.

A contratação e o pagamento pode ser feito pelo estrangeiro por meio de representante legal ou mandatário, inclusive em moeda nacional, desde que se comprove de forma categórica que tal pagamento foi realizado com recursos que ingressaram do exterior.

Assim, o ato do ingresso de divisas, ordinariamente materializado em um contrato câmbio, pode acontecer no mesmo momento em que ocorre o pagamento pela prestação de serviço – que é a situação ordinária –, mas também pode acontecer em momento anterior – como ocorre no presente caso.

Ocorre que tal configuração depende da prova do ingresso de divisas e da contratação pelo estrangeiro, ainda que por meio de mandatário ou intermediário.

Ou seja, é preciso demonstrar o encadeamento das operações financeiras que comprovam que o pagamento representa um ingresso concreto de divisas no País e que o estrangeiro é o contratante, ainda que por meio de intermediário ou mandatário.

Segundo a Fiscalização, nenhum dos requisitos da Lei teria sido atendido, pois o contrato apresentado revela que a Recorrente prestou serviços para uma empresa nacional, denominada CTO – CEARÁ TERMINAL OPERATOR LTDA, e que não houve prova do ingresso de divisas.

O recorrente se defende alegando que a CTO – CEARÁ TERMINAL OPERATOR LTDA é a empresa líder de um consórcio de empresas, e que possui como quotistas a própria recorrente e a MAERSK BRASIL (BRASMAR) LTDA., e que esta estrutura jurídica apenas existe por necessidade de atendimento das exigências da CEARAPORTOS.

Explica que com o credenciamento do consórcio CTO pela CEARAPORTOS, este consórcio encarregou a UNILINK de realizar as operações portuárias de embarque e desembarque em navios de carga em geral, o que foi formalizado entre os consorciados por meio do Instrumento Particular de Prestação de Serviços de fls. 2116/2133.

Baseada neste contexto, a recorrente resume sua situação nos seguintes termos:

*Simplificando o mecanismo da operação, tem-se a seguinte construção lógica: a **empresa de transporte marítimo** (nacional ou internacional) contrata os serviços disponibilizados pelo **consórcio CTO**, negociação esta realizada por meio de sua empresa líder (exigência expressa da lei e da CEARAPORTOS); o serviço contratado, por sua vez, é realizado pela UNILINK, nos termos do Acordo de Prestação de Serviços firmado entre esta e a líder do consórcio CTO.*

***Note-se que a Autuada, por meio do consórcio CTO, PRESTA o serviço ao respectivo tomador (cliente) , porém não pode emitir Nota Fiscal diretamente a ele, uma vez que a CEARÁ PORTOS somente permite que a empresa líder do consórcio figure nas relações travadas entre o consórcio credenciado e 03 tomadora» do serviço, conforme já explicitado anteriormente (v. item 9.2.4.2, a.3 da Norma de Exploração em anexo - doc. 02).***

*Em outras palavras, para cumprir a exigência da administração portuária, a empresa CTO, líder e representante do consórcio CTO credenciado, funciona como uma intermediária entre o tomador dos serviços portuários e a UNILINK.*

Como visto, a Recorrente alega que a sua atividade de prestação de serviço é realizada no contexto de um consórcio de empresas, de maneira que o contrato que firmou com as demais consorciadas e as notas fiscais que emite contra a empresa líder apenas significam que a empresa líder é a sua representante na contratação com o tomador estrangeiro e mera intermediária no repasse dos recursos que, portanto, efetivamente representariam o ingresso de divisas.

Embora a argumentação da recorrente seja plausível, não está fundada em provas.

Embora não tenha sido juntado aos autos a cópia do ato constitutivo do consórcio, pode-se admitir como prova de sua existência a Carta da Companhia de Integração Portuária do Ceará (Cearaportos) de fl. 2092 que informa a prorrogação do credenciamento, dando conta de que “as empresas Unilink Transportes, Maersk Brasil, V. Castro e Ceará terminal Operator que constituem o consórcio”.

Ocorre que apenas consta dos autos as notas fiscais emitidas pela recorrente contra a TCO (fls. 2158/2484).

Há umas poucas notas fiscais emitidas pela CTO contra estrangeiros (fls. 2489/2495), cujos valores e operações não se enquadram em nenhum dos valores ou operações constantes das notas fiscais da recorrente.

Ora, a alegação da recorrente teria de ser comprovada pela existência de vinculação entre as notas que a recorrente fatura contra a TCO e as notas que a TCO fatura contra os estrangeiros, para assim caracterizar a alegada condição da TCO de mera intermediária.

Mas não foi apresentada a contabilidade da TCO, nem se comprovou o mero repasse por parte da TCO de nenhum modo.

E, principalmente: muito menos se demonstrou que o faturamento da TCO (que supostamente seria mero repasse para a Recorrente) represente efetivo ingresso de divisas.

Enfim: é patente a falta de provas que amparem a alegação do recorrente de que a TCO seria mera intermediária, promovendo-lhe o repasse de valores que significaram o efetivo ingresso de divisas.

#### 4. Conclusão.

Voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)  
Ivan Allegretti

CÓPIA