

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

MICHELE APARECIDA MENDES

CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE SERVIÇOS DE CAPATAZIA

SÃO PAULO

2012

MICHELE APARECIDA MENDES

CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE SERVIÇOS DE CAPATAZIA

Trabalho de conclusão de curso apresentado a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e à COGEAE – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO

2012

RESUMO

O tema deverá ser inicialmente desenvolvido através do estudo das normas instituidoras das contribuições sociais, especificamente daquelas destinadas a custear a seguridade social, evidenciando a existência de mais de uma contribuição social incidente sobre a mesma base de cálculo, a saber, o PIS (Programa de Integração Social) e à COFINS (Contribuição social para financiamento da Seguridade Social), tendo em vista que são pautados em fundamentos de validade distintos.

De forma acadêmica, o presente trabalho busca analisar a possibilidade jurídica do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre serviços de capatazia, que são necessários e indispensáveis à venda de produtos fabricados pela pessoa jurídica situada no Brasil ao mercado externo, pautando-se na sistemática não-cumulativa adotada pelo nosso sistema tributário, no que tange às aludidas contribuições.

Além disso, o presente estudo compreenderá uma análise aos conceitos de receita, faturamento e insumo, a fim de demonstrar o alcance desses vocábulos no momento da aplicação da sistemática não-cumulativa.

O presente trabalho não busca esgotar o assunto, dado a sua complexidade, mas possibilita formar elementos a fim de responder se os serviços prestados de capatazia são custos necessários à obtenção da receita de exportação de produtos fabricados pela pessoa jurídica, capazes de sustentar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

Palavras-chave: Serviços de Capatazia. Não-cumulatividade. Insumos. Crédito de PIS e COFINS.

ABSTRACT

The theme should be initially developed through the study of instituting norms of social security contributions, specifically those designed to fund social security, showing the existence of more than a social contribution on the same basis, namely, the PIS (Contribution to the Social Integration Program) and COFINS (Social Contribution on Billing), considering that they are guided by distinct grounds of validity.

This study seeks to analyze the legal possibility of the use of PIS and COFINS incident on wharfage services, which are necessary and indispensable to the sale of products manufactured by the legal entity located in Brazil foreign markets, basing on the systematic noncumulative adopted by our tax system, in regard to the aforesaid contributions.

Furthermore, this study will include an analysis of the concepts of revenue, billing and inputs, in order to demonstrate the concept of these words and the application of non-cumulative systematic

Bearing in mind the the complexity of the aforementioned theme, there can never be enough discussion of the subject of the incidence of those taxes. As a result of that, the purpose of this presentation is to identify arguments to evaluate if the wharfage services should compose the costs necessary to obtain revenue from export of goods, and, consequently, compose be credit basis of PIS and COFINS

Keywords: Wharfage Services. Non-cumulative. Inputs. Credit. Social Integration Taxes. PIS and COFINS

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 06 |
| 2. DA ATIVIDADE OU SERVIÇO DE CAPATAZIA: DEFINIÇÃO..... | 07 |
| 3. DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS..... | 08 |
| 3.1. Considerações Introdutórias..... | 08 |
| 3.2. Breve histórico da legislação sobre a contribuição ao PIS e à COFINS..... | 09 |
| 3.3. Faturamento e Receita: conceitos distintos..... | 11 |
| 4. DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS: CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA..... | 13 |
| 5. DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO PIS E DA COFINS..... | 15 |
| 5.1. Da amplitude das despesas que geram direito aos créditos de PIS e COFINS..... | 15 |
| 5.2. Créditos sobre “bens ou serviços” utilizados como insumo na fabricação de bens e produtos destinados à venda ao exterior: direito creditório sobre os serviços de capatazia..... | 16 |
| 5.3. Créditos sobre fretes e armazenamento - possibilidade do creditamento de PIS e COFINS sobre os serviços de capatazia..... | 24 |
| 6. CONCLUSÃO..... | 26 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 28 |

1. INTRODUÇÃO

O legislador ordinário, por meio das Leis nº 10.637/2002 e nº. 10.833/2003 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro um novo regime de apuração da contribuição ao PIS e à COFINS, denominado como “não-cumulativo”, o qual permite que o sujeito passivo desconte da base de cálculo créditos atinentes aos serviços e bens utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

Em verdade, destaca-se que há várias divergências entre o Fisco Federal e os contribuintes, no que diz respeito às despesas suscetíveis de serem consideradas como “insumo” e, dessa forma, proporcionarem o direito ao crédito de PIS e COFINS, através da sistemática da não-cumulatividade.

No presente trabalho o foco será a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, apurados na sistemática não-cumulativa das referidas contribuições, tomados sobre os serviços de capatazia contratados pela pessoa jurídica e necessários à efetivação das exportações.

Considerando, neste trabalho, que para a exportação dos produtos fabricados, a pessoa jurídica contrata serviços de capatazia, que compreendem a movimentação e o transporte das mercadorias dentro da área portuária, que são indispensáveis à venda destes produtos para o mercado externo.

Portanto, estabelecida a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, passemos à análise da possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS apurados sobre os serviços de capatazia tomados de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, na sistemática da não-cumulatividade.

Com efeito, o presente trabalho procurará debater o tema e expor os argumentos que viabilizarão concluir a possibilidade jurídica do reconhecimento dos créditos de PIS e COFINS sobre a mencionada despesa.

2. DA ATIVIDADE OU SERVIÇO DE CAPATAZIA: DEFINIÇÃO

Antes de adentrarmos à análise acerca da possibilidade do contribuinte tomar créditos de PIS e COFINS sobre os serviços contratados de capatazia, necessário se faz delimitar o seu conceito, a fim de que se possa compreender a sua natureza e o seu conteúdo.

Na tentativa de encontrar uma definição ou conceito para serviço de capatazia, verifica-se na legislação brasileira alguns dispositivos que tratam especificamente sobre a matéria, delimitando seu conteúdo.

Com efeito, a Lei nº 8.630/93, que dispõe sobre o regime jurídico da exploração dos portos organizados e das instalações portuárias, também conhecida como Lei dos Portos, assim dispõe em seu artigo 57, *in verbis*:

Art. 57. No prazo de cinco anos contados a partir da publicação desta lei, a prestação de serviços por trabalhadores portuários deve buscar, progressivamente, a multifuncionalidade do trabalho, visando adequá-lo aos modernos processos de manipulação de cargas e aumentar a sua produtividade.

(...)

§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo a multifuncionalidade deve abranger as atividades de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, vigilância de embarcações e bloco.

§ 3º Considera-se:

I - Capatazia: a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário; - grifos acrescidos.

Na mesma diretriz adotada pela Lei dos Portos, o Decreto nº 3.048/1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social, assim define a atividade portuária de capatazia:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

VI - como trabalhador avulso - aquele que, sindicalizado ou não, presta serviço de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão-de-obra, nos termos da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, ou do sindicato da categoria, assim considerados:

a) o trabalhador que exerce atividade portuária de capatazia, estiva, conferência e conserto de carga, vigilância de embarcação e bloco;

(...)

7º Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso VI do caput, entende-se por:

I - capatazia - a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário; - grifos acrescidos.

Por fim, tem-se a Instrução Normativa da Diretoria Colegiada do INSS nº 71/2002, que ao estabelecer procedimentos de arrecadação e fiscalização das contribuições incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores portuários avulsos, também considera, em sua alínea “f”, inciso IX do artigo 158, como capatazia a “*movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário*”.

Diante das disposições legais acima transcritas, depreende-se que capatazia abrange, na sua essência, a prestação de serviços de movimentação de cargas dentro da área portuária.

Neste sentido, pertinente se faz destacar a definição dada por De Plácido e Silva¹, o qual afirma que capatazia “*compreende toda a soma de serviços executados nas Alfândegas para o transporte ou condução interna de mercadorias, volumes, entregues para embarque, ou os recebidos para desembarque*”.

Portanto, tomando capatazia como prestação de serviço de movimentação de cargas, verifica-se que segundo a sua natureza trata-se, essencialmente, de serviço de transporte, que poderia ser enquadrado na modalidade de frete em operação de venda destinada ao exterior.

3. DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS

3.1. Considerações Introdutórias

As contribuições são espécies de tributos, descritos no artigo 149 da Constituição da República de 1988, com destinação para o custeio das despesas especificadas em Lei, com hipótese de incidência desvinculada de uma atuação estatal direta e não-restituíveis aos cofres públicos.

A vigente constituição faz referência a três espécies de contribuições passíveis de ser instituídas pela União, as quais se diferenciam pela finalidade a que se destinam, são elas: (i) sociais; (ii) de intervenção no domínio econômico; e (iii) de interesse das categorias

¹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 146.

profissionais ou econômicas. Sendo que as contribuições sociais subdividem-se em duas categorias: (i) gerais (artigo 149, *caput*) e as (ii) destinadas ao financiamento da seguridade social (artigo 195 da Carta Maior).

Com efeito, dentro do campo social, oportuno se faz enfatizar o disposto na alínea “b” do inciso I do artigo 195 e artigo 239, ambos da Constituição Federal, vez que “(i) o primeiro confere fundamento de validade à instituição de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, incidente sobre a receita ou faturamento; (ii) e o segundo recepciona a contribuição para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7/70”².

Portanto, revela-se possível a existência de mais de uma contribuição social incidente sobre a mesma base de cálculo, a saber, o PIS e à COFINS, tendo em vista que são pautados em fundamentos de validade distintos.

3.2. Breve histórico da legislação sobre a contribuição ao PIS e à COFINS

O PIS - Programa de Integração Social foi instituído pela Lei Complementar nº 7/70, e o PASEP pela Lei Complementar nº 8/70, ambas anteriormente, portanto, à Constituição Federal de 1988. Posteriormente, a Lei Complementar nº 26/75 unificou tais contribuições, que passaram a ser denominadas de PIS/PASEP. Tais contribuições, juntamente com a COFINS, estavam em observância ao preceito inserto no artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal.

Com efeito, a Constituição da República, em seu artigo 195, inciso I, previa o financiamento da Seguridade Social com base em contribuições sociais cujas bases de cálculo ela própria definia:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salário, o **faturamento** e o lucro; (grifos acrescidos)

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Derivação e Positivção no Direito Tributário – VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 420/421.

Como se vê, o ordenamento constitucional estabeleceu que a base de cálculo da contribuição social dos empregadores seria o faturamento mensal da pessoa jurídica.

Posteriormente, visando dar eficácia e complementando a norma constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 70/91 que, em seu artigo 2º, definiu o conceito de faturamento de modo a regulamentar o referido dispositivo constitucional, bem como delimitou seu alcance, em observância ao princípio da estrita legalidade tributária, *verbis*:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e **incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.**

Parágrafo único - Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente. (grifos acrescidos)

Da simples leitura do dispositivo acima transcrito, extrai-se a definição legal de faturamento que, aliás, coincide com a definição aceita tanto pela doutrina como pela jurisprudência, ou seja, constitui o faturamento unicamente no conjunto de receitas provenientes das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Como se vê, o conceito de receita é mais amplo, incluindo outros componentes não abrangidos no conceito de faturamento.

Destaque-se a clareza e precisão da redação no sentido de definir que o faturamento deveria ser entendido como a receita bruta, mas somente a receita bruta proveniente das vendas de mercadorias e prestação de serviços.

Todavia, em 27.11.1998, foi editada a Lei nº 9.718, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 1.724 de 29.10.1998 que, nas precisas lições do Ilustre Doutor José Antonio Minatel³, previu dissimuladamente “*que as contribuições continuavam a incidir sobre o “faturamento” (art. 2º), mas que passaria a corresponder à “receita bruta” (art. 3º), que por sua vez deveria ser entendida como a “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (§ 1º do art. 3º)*”, como se faturamento e receita fossem sinônimos!

³ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 157.

Com efeito, a alteração promovida pela Lei nº 9.718/98 inovou o ordenamento jurídico na medida em que, ao eleger como regra de incidência das contribuições a receita total e não mais o faturamento, alargou a base de incidência da referida contribuição, em dissonância com o que dispunha a Constituição Federal. Vale ressaltar que os termos “receita” e “faturamento” não são sinônimos, ao contrário do que consignou a regra contida na Lei nº 9.718/98.

A Constituição Federal, como já assinalado anteriormente, previa que a regra de tributação das contribuições para financiamento da Seguridade Social (PIS e COFINS) incidiria tão somente sobre o faturamento, não fazendo qualquer menção ao termo “receita”, introduzido pela Lei nº 9.718/98.

Posteriormente, em 20.12.1998, foi publicada a Emenda Constitucional nº 20, que alterou o artigo 195 da Constituição Federal e lá inseriu o termo “receita” ao lado de “faturamento”, como base de incidência do PIS e da COFINS, na tentativa de recepcionar a inovação levada a efeito pela Lei nº 9.718/98.

Todavia, o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, não só não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, como o Supremo Tribunal Federal se pronunciou expressamente sobre a inconstitucionalidade do referido alargamento perpetrado pela Lei nº 9.718/1998, através dos julgamentos dos Recursos Extraordinários nº 357.950, 390.840, 358.273, 346.084 e 336.134.

3.3. Faturamento e Receita: conceitos distintos

A Emenda Constitucional nº 20/98, ao colocar o termo “receita” ao lado de “faturamento”, deixou claro que faturamento e receita são conceitos distintos. Prova disso, é a profícua análise desenvolvida no corpo da obra “*Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*”⁴, que apresenta de forma clara e precisa o sentido do termo “faturamento”, conforme segue:

⁴ Op.cit. p. 97

Como noção de conjunto ou, com o sentido de uma única operação, faturamento tem como nota determinante a existência de contrato, escrito ou verbal, que assegure direito ao recebimento da contraprestação (preço) que se materializa pela entrega da mercadoria, ou pela efetiva prestação de serviços. Decorre, portanto, de operação de venda (de mercadoria ou de serviços) da qual se espera o efetivo ingresso financeiro, sendo essa a expressão da realidade colhida originalmente pelo constituinte no art. 195, I, pois, “apesar de a expressão ‘faturamento’ não ter sido incorporada pela Constituição Brasileira com o conceito de Direito Comercial entendido como o produto das vendas a prazo com emissão de fatura, a Constituição incorporou o conceito de faturamento previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87, alçando-o ao nível constitucional, nas oportunas observações de Humberto Ávila.

Assim, infere-se que a definição de “faturamento” não abarca a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, mas receita bruta como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia, ou seja, compreende somente a receita proveniente da venda de mercadorias ou serviços ou da prestação de serviços de qualquer natureza.

No tocante ao significado do termo “receita”, no sentido de diferenciá-lo de “faturamento”, oportuno novamente destacar às lúcidas lições do jurista José Antonio Minatel⁵:

(...) o conceito de receita tem abrangência mais elástica para incorporar outros valores além do faturamento. Pressupõe a receita um valor que se qualifica como contraprestação em negócio jurídico, mas não só de venda de mercadorias e de serviços, incluindo outras retribuições pelo exercício de atividade; compreende a remuneração de esforço, físico ou intelectual, ou mesmo a retribuição pelo conjunto de direitos onerosamente cedidos a terceiros. Nesse sentido, é possível afirmar, sem qualquer temor, que o conteúdo semântico emprestado ao vocábulo faturamento, como contrapartida decorrente de efetivas operações de vendas de mercadorias e de serviços, encaixa-se no conceito lato de receita, mas a recíproca nem sempre é verdadeira.

Tem-se, portanto, que faturamento tem significado diverso do conceito genérico de receita, o qual abrange, além da receita obtida com a comercialização ou prestação de serviços (receitas operacionais), também outros ingressos decorrentes de contraprestação de negócios jurídicos. Daí decorre a assertiva de que o faturamento está inserido no conceito genérico de receita, mas o contrário nem sempre é verdadeiro.

⁵ Op.cit. p. 98

4. DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS: CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A não-cumulatividade na contribuição ao PIS foi instituída pela Lei nº 10.637/2002, e para a COFINS através da Lei nº 10.833/2003. Essa sistemática de apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, é aplicada somente às pessoas jurídicas que apuram seus resultados pelo lucro real, permitindo, assim, o desconto de créditos sobre (i) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e sobre (ii) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, nos exatos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Sendo assim, do valor das contribuições a pagar apurado através da aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente para o PIS e para a COFINS, sobre a base de cálculo definida no artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003⁶, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante à aplicação das mesmas alíquotas sobre o valor de determinados bens, serviços e despesas adquiridas e incorridas no mês.

Nesse contexto, vale lembrar, que a instituição da sistemática não-cumulativa no tocante ao PIS e à COFINS foi ultimada por lei ordinária – Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 – pois somente com a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003,

⁶ **Art. 1º** A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - REVOGADO.

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

essa sistemática foi constitucionalmente estendida às referidas contribuições, a rigor do § 12 inserido no artigo 195 da nossa Carta Magna. Entretanto, mesmo após a inserção da não-cumulatividade do PIS e da COFINS na Constituição Federal, não é possível afirmar que a não-cumulatividade dessas contribuições, na forma como foi implementada pelas citadas leis ordinárias, tenha se tornado uma garantia constitucional.

Isto porque, a previsão constitucional, ao dispor sobre as regras para a estruturação do regime tributário dessas contribuições, assim prescreveu no § 12 do artigo 195: “*a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas*”.

A rigor, a Emenda Constitucional nº 42 não instituiu a não-cumulatividade universal em relação às contribuições para a Seguridade Social: apenas autorizou que a lei – lei ordinária – incluísse nesse regime alguns setores de atividade econômica.

A respeito do tema, registra Paulo de Barros Carvalho⁷:

(...) a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída por liberalidade do legislador ordinário, com os permissivos e vedações pelos quais livremente optou, passou a apresentar conteúdo mínimo de significação. Por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores da atividade econômica em que se deseja fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade.

Com efeito, tanto a Lei nº 10.637/2002 como a Lei nº 10.833/2003, ao implementarem a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, não observaram a diretriz constitucional de definir “*os setores de atividade econômica para os quais as referidas contribuições sociais serão não-cumulativas*”. Ao contrário, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi implementada de forma restritiva, levando em consideração o regime de tributação adotado pelas pessoas jurídicas (lucro real ou presumido).

Ademais, as mencionadas leis listaram, de forma restritiva, os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, que permitem o desconto dos créditos do PIS e da COFINS.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 822.

Nesse contexto, os créditos computados nesse regime não-cumulativo restrito seriam, a princípio, apenas aqueles expressamente listados nas respectivas leis ordinárias.

Essa é a diretriz que a Administração Tributária tem adotado no exame da matéria, o que aparenta ser um equívoco, já que a regra de incidência dessas contribuições é bem mais ampla, pois alcança a receita total, conforme dispõe o artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que define como fato gerador das referidas contribuições “*o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. Por decorrência, todos os custos formados externamente e originários de operações realizadas com outras pessoas jurídicas deveriam gerar créditos. Todavia, não é isso que se observa: na visão oficial, os créditos passíveis de apropriação são apenas os indicados nas respectivas leis ordinárias.

Portanto, partindo dessa premissa, necessário se torna a análise do vocábulo “insumo”, empregado no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, vez que, quanto maior a amplitude significativa conferida a essa palavra, maior será o alcance da não-cumulatividade das referidas contribuições.

5. DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO PIS E DA COFINS

5.1. Da amplitude das despesas que geram direito aos créditos de PIS e COFINS

Ao estabelecer a sistemática da não-cumulatividade na contribuição ao PIS e à COFINS, por meio das respectivas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o legislador ordinário determinou um rol de situações que fazem nascer o direito creditório do sujeito passivo, que estão descritas no artigo 3º das citadas Leis.

Como tratado no tópico anterior, a lista apresentada pelas Leis supramencionadas é aparentemente restritiva com relação às hipóteses que fazem nascer o direito ao crédito. Fato este carente de vigor, vez que todos os gastos que estejam relacionados com a atividade empresarial do sujeito passivo geram créditos de PIS e COFINS.

Com efeito, essa conclusão decorre dos próprios termos adotados pelo legislador ordinário, como já amplamente demonstrado nesse trabalho, que confere a possibilidade de abatimento dos créditos gerados de todos os bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo relacionados à sua atividade empresarial, salvo se consistentes em remuneração de mão-de-obra de pessoa física ou se adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no país.

5.2. Créditos sobre “bens ou serviços” utilizados como insumo na fabricação de bens e produtos destinados à venda ao exterior: direito creditório sobre os serviços de capatazia

O artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 (PIS) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS) prevê a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS calculados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, dispositivo que tem a seguinte redação:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - **bens e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na** produção ou **fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; - grifos acrescidos

Importante perquirir, neste ponto, qual o conceito de insumo para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa.

Em que pese o entendimento por parte do Fisco Federal, que tenta restringir o conceito de “insumo” vinculando-o à legislação do IPI, no sentido de que somente estariam contemplados no comando legal trazido pelo artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/03, os insumos relacionados diretamente à industrialização, o conceito de insumo para PIS e COFINS é mais amplo do que o veiculado na legislação de IPI, posto que não se vincula à industrialização, mas sim à obtenção da receita (pressuposto material).

Estando vinculado à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, que possibilitará a obtenção da receita, pode-se inferir que o conceito de insumo está relacionado ao consumo de bens ou serviços caracterizados como custo ou despesa segundo a teoria contábil.

Sabemos que os custos são os encargos incorridos pelo contribuinte para a produção/fabricação de bens e serviços, compondo-se dos insumos necessários para fabricar o bem ou prestar o serviço contratado. Para empresas industriais, o custo dos produtos está diretamente relacionado aos estoques, enquanto que para empresas prestadoras de serviços, o custo está intimamente relacionado com os gastos necessários para a prestação da atividade central que se pretende realizar.

As despesas, por sua vez, correspondem os demais encargos não ligados diretamente à área produtiva, mas que são exigidos para a geração de receitas e necessários para a comercialização do produto ou prestação do serviço e, também, para a administração da pessoa jurídica.

Nesse contexto, é possível inferir que o termo “insumo” a que se refere o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 tem como referencial a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, na medida em que abrange todos os custos e despesas necessárias ao exercício da atividade da qual decorrerá a receita ou o faturamento.

Partilha desse entendimento o jurista Natanael Martins⁸, aduzindo que, na acepção da lei, quando se fala em “*bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda*”, busca-se referir a todos os dispêndios de bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, de forma que os insumos seriam aqueles contabilizados como custo de produção, na forma estabelecida pelo artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda⁹, sendo que, no caso do PIS e da COFINS, caberia exceção aos custos relacionados aos próprios funcionários da pessoa jurídica.

Assevera, ainda, que em relação aos demais dispêndios necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial, classificados contabilmente como despesas,

⁸ MARTINS, Natanael. **PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 207.

⁹ Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º): I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior; [...]

também caberia a interpretação de que se enquadram como insumos capazes de gerar créditos de PIS e COFINS.

Prossegue o renomado jurista ao ensinar que o conceito de insumo não pode ficar restrito à mera circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação ou à industrialização (como ocorre com o ICMS e o IPI), devendo alcançar “todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica”, razão pela qual conclui¹⁰:

O conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive aplicado a prestadores de serviços.

(...)

(...) o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de **determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.** (destaques do original)

Na diretriz acima traçada, infere-se que para o desempenho da atividade empresarial de exportação de produtos fabricados pela pessoa jurídica, esta contrata serviços de capatazia, os quais compreendem a movimentação e o transporte das mercadorias dentro da área portuária, necessários e indispensáveis à venda destes produtos para o mercado externo, logo, os serviços de capatazia contratados pelo sujeito passivo para a venda de seus produtos ao exterior, à evidência, representam custos incorridos, necessários ao pleno exercício de sua atividade fim.

Ainda sobre o conceito de insumo no âmbito da legislação do PIS e da COFINS, importa salientar os ensinamentos do respeitável jurista Marco Aurélio Greco¹¹, que traz a seguinte lição:

Portanto, a conclusão que se extrai é a de que a palavra "insumo" utilizada no inciso II do artigo 3º tem significado mais amplo do que aquele - de caráter limitado - que apresenta no âmbito do IPI, pois, no regime de PIS/Cofins não-cumulativos abrange, inclusive, o fator trabalho ligado à obtenção da "receita" com a prestação do serviço ou a venda do produto.

E continua ensinando o ilustre jurista:

¹⁰ MARTINS, Natanael *apud* PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Op. cit. p. 113.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Não-cumulatividade no PIS e na Cofins**. Revista Fórum de Direito Tributário nº 12. Dezembro/2004. p. 44.

Vale dizer, “utilizar como insumo” *é extrair dos bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas.* Vale dizer, fazer com que – no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte – processo e produto sejam o que são.¹² (grifos acrescidos)

Sendo assim, no âmbito da legislação do PIS e da COFINS, o conceito de insumo qualifica-se pelo seu caráter funcional, como um dos itens determinantes na obtenção da receita pela pessoa jurídica, eis que a viabiliza. Ademais, em relação aos serviços qualificados como insumos assim assevera o nobre jurista:

De fato, todo serviço - em maior ou menor medida - compõe-se de uma atividade exercida pelo prestador e de **uma utilidade fruída pelo tomador**. Não é raro existir uma dissociação física entre elas a ponto de a atividade ocorrer num local e a utilidade em outro. Ademais, a utilidade é de caráter predominantemente imaterial (intangível) e, muitas vezes, **ela é que determina seu valor a justificar o respectivo preço**.¹³

A análise feita leva a uma conclusão preliminar no sentido de dever-se considerar “utilizados como insumo” para fins de não cumulatividade de PIS/COFINS **todos os elementos físicos ou funcionais** – o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições – **que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições**.¹⁴ (grifos e destaques acrescidos)

Desse modo, nas lições de Marco Aurélio Greco, para que determinado bem ou serviço seja considerado como insumo, deve-se analisar seu grau de inerência (vinculação) com a produção/produto/venda, e o grau de relevância desta inerência “*em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz, sem maiores conseqüências*”.¹⁵

Nesse contexto, percebe-se que não é o “bem ou serviço” adquirido que precisa qualificar-se de pronto como insumo; relevante é a sua utilização como insumo, pelo que o direito ao crédito supõe que o dispêndio tenha sido feito em relação a um bem ou serviço utilizado como insumo na atividade da empresa, sua produção ou fabricação de bens, ou seja, que haja um liame que identifique que aquele serviço configure uma utilidade necessária à

¹² GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário nº 34. Julho/Agosto de 2008, p. 16.

¹³ Idem. Op.cit. p. 15.

¹⁴ Idem. Op.cit. p. 20.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Op.cit. p. 17.

existência do processo, do produto e da obtenção da receita, e que agregue alguma qualidade que faça com que se adquira determinado padrão desejado. Em suma, que essas utilidades contribuam para o incremento do processo de fabricação e de vendas, assumindo velocidade e determinadas características que viabilizem o negócio empresarial.

Com peculiar mestria, Fabiana Del Padre Tomé¹⁶, sintetiza que:

No que diz respeito à contribuição ao PIS e a COFINS, tendo em vista que as suas bases de cálculo são compostas pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, todas as *despesas que contribuem para a atividade empresarial, influenciando, por conseguinte, na realização das receitas, devem ser contabilizadas para fins de creditamento.* (grifos originais).

Com efeito, considerando que os serviços de capatazia contratados pela pessoa jurídica contribuem diretamente para o processo de venda (exportação), estes configuram utilidade necessária à comercialização e exportação dos produtos fabricados pelo sujeito passivo e, como consequência, viabilizam a obtenção de receita. Sem a contratação dos serviços de capatazia não há exportação; sem a exportação não há vendas nem comercialização dos produtos, logo, não há razão para a “fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Não bastasse os relevantes fundamentos já expostos, necessário prosseguir à análise do próprio texto legal, eis que a expressão “destinados à venda”, contida no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, traz importante questão no que tange ao direito ao crédito de PIS e COFINS em relação aos valores despendidos com os serviços de capatazia contratados de pessoas jurídicas, necessários à comercialização (exportação) dos produtos fabricados pelo sujeito passivo.

Veja-se que, ao inserir o elemento “comercialização” no texto legal que rege o direito ao crédito dos tributos em comento, o legislador buscou inserir um elemento de integração das atividades de “produção e fabricação” com as atividades de “comercialização”, eis que geradoras das receitas passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Esse também é o entendimento manifestado pelo ilustre Helenilson da Cunha Pontes, para quem:

¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Op.cit. p. 435.

O conceito de “insumos” da nova legislação do PIS/COFINS deve ser entendido de forma ampla, devendo englobar todos os fatores de produção inerentes à formação das receitas que servirão de base para a incidência das referidas contribuições.

Desta forma todos aqueles bens e serviços (insumos) adquiridos pelas empresas e diretamente vinculados à produção das receitas tributáveis pelo PIS/COFINS dão direito ao desconto do crédito das referidas contribuições na forma da legislação, à exceção das vedações expressamente estabelecidas na Lei, como no caso das despesas com a aquisição de mão-de-obra de pessoa física (art. 3º, § 2º, inciso I das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) e dos bens e serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições (art. 3º, § 2º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

(...)

Ao inserir o elemento “comercialização” na norma que rege o direito ao crédito das contribuições em comento, utilizando-se da expressão “*produtos destinados à venda*”, o legislador fez como um **fator de integração das atividades de “produção e fabricação” com as atividades de comercialização**, todas elas geradoras das receitas tributáveis pelo PIS/COFINS.

Vale dizer, o legislador procurou deixar claro que os bens e serviços aplicados como “insumos” em todas as atividades da empresa (inclusive na comercialização dos produtos) só darão direito ao crédito das contribuições se os produtos ou serviços gerados a partir da utilização destes “insumos” forem objeto de comercialização e, portanto, de geração de receita tributável. (grifos e destaques acrescidos)

Assim, se os serviços de capatazia contratados pela pessoa jurídica forem estritamente necessários à comercialização dos produtos por ela fabricados, devem ser considerados insumos e, conseqüentemente, permitem o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS.

Pertinente salientar que, a despeito dos relevantes fundamentos expostos, o Fisco Federal tem acenado em outro sentido, como se verifica da Solução de Consulta abaixo transcrita¹⁷:

Além dos lubrificantes e combustíveis expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei nºs 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, as matérias-primas e produtos intermediários, o material de embalagem, e quaisquer outros bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. **O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.** E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado. (...) – grifos acrescidos.

O entendimento esposado na solução de consulta transcrita extrapola o comando da Lei, pois em nenhum momento as citadas normas colocaram a condição de os insumos serem “aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos

¹⁷ Secretaria da Receita Federal, Solução de Consulta nº 415 de 23 de novembro de 2009.

destinados à venda”. As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 exigem, apenas, que o bem ou serviço adquirido seja “utilizado como insumo”, o que pode ser de forma direta ou indireta.

Contudo, observa-se que há uma tendência forte no sentido de ampliar o conceito de insumo para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, já materializada em alguns casos concretos, a exemplo das despesas com alimentação e transporte de empregados de pessoa jurídica prestadora de serviços de limpeza e conservação, casos em que a Receita Federal do Brasil se posicionava contrariamente ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS e, dada à comprovação efetiva de que tais encargos realmente se enquadram no conceito de insumo na forma como pretendeu o legislador, houve uma alteração na legislação, com a inclusão do inciso X ao artigo 3º da Lei nº 10.833/03, dada pela Lei nº 11.198/2009, concedendo legalmente o direito ao crédito sobre os custos mencionados.

Essa tendência foi confirmada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em julgado unânime da Quarta Câmara da Segunda Turma Ordinária da Terceira Seção, através do voto do eminente Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho¹⁸, *verbis*:

I) Pelo voto de qualidade rejeitou-se a preliminar de mérito suscitada de ofício pelo Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho (Relator). Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho (Relator), Ali Zraik Junior, Ivan Allegretti (Suplente) e Sílvia de Brito Oliveira. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto da preliminar; e II) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, para afastar a incidência de contribuição sobre a cessão de crédito e reconhecer o direito de creditamento sobre insumos utilizados no processo produtivo. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Dílson Gerent.

[...]

Em relação ao direito de crédito da Cofins sobre insumos utilizados no processo produtivo, prescreve o art. 3º, Inciso II da Lei nº 10.833/2003 que do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Conforme Leis 10.637/2002, 10.833/03 e 10.865/2004, o contribuinte do PIS e da Cofins não-cumulativos tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como “insumos”, e tampouco impuseram o recurso à legislação do IPI para se colher o seu conceito, outra conclusão não se nos descortina senão a de que o legislador invocou o significado comum do verbete.

Neste contexto, **é correto afirmar que os insumos correspondem aos elementos necessários à produção de produtos e serviços.**

Cumpra assinalar, ainda, que as próprias leis disciplinadoras do PIS e da Cofins não-cumulativos assinalam a existência de uma diferença entre insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Segundo essas leis, a palavra *insumos* compreende estes, porém estes não significam, necessariamente, insumos.

¹⁸ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Quarta Câmara, Processo nº 11065.101039/2006-17, Acórdão nº 204-03441, sessão de 05 de setembro de 2008 – Relator Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho.

Essa idéia é também corroborada pelo fato de que na legislação do PIS e Cofins a palavra insumos corresponde literalmente a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mas a Lei 10.637/02, por seu turno, para designar a mesma coisa, utiliza-se de ambos os termos, conforme se nota da leitura dos arts. 3º, 29 e 53.

Assim, **não é correta a premissa, muito corrente aliás, de que o conceito de insumos, para fins de legislação de PIS e Cofins, seja pura e simplesmente aquele fornecido pela legislação do IPI**, pois nesse caso trata-se de concepção técnica.

Impõe-se concluir, nessa esteira de considerações, que **o conceito de insumos, em relação ao PIS e à Cofins, abrange na sua cadeia comportamental, custos e despesas**.

Seja dito, de passagem, que o disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas vem estabelecido nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Também é de se mencionar que **existe um forte relacionamento lógico entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo PIS e Cofins não-cumulativos**, como devidamente aduzem os §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Na hipótese de a pessoa jurídica se sujeitar à incidência não-cumulativa do PIS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (§7º). No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no §7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) a apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês (§8º).

Portanto, sob minha ótica, o termo 'insumos' dentro da legislação do PIS e da Cofins **compreende todos [os] custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos**.

(destaques acrescidos)

Como visto, o conceito de insumo, para efeitos de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, é mais amplo, comportando todos os dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para o exercício da atividade econômica que visa a obtenção da receita (pressuposto material da incidência das contribuições).

Nesse contexto, toda vez que determinado serviço tomado se caracterize como custo ou despesa do produto vendido, ou seja, se o serviço contratado contribui de forma direta ou indireta para a obtenção da receita da atividade exercida pela pessoa jurídica, deve ser considerado insumo, nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. E é exatamente o que acontece com os serviços de capatazia contratados pela pessoa jurídica que exporta produtos por ela fabricados, sendo esses serviços necessários e indispensáveis à venda destes produtos para o mercado externo. De fato, caso contrário, não há a obtenção da receita de exportação pelo sujeito passivo!

5.3. Créditos sobre fretes e armazenamento - possibilidade do creditamento de PIS e COFINS sobre os serviços de capatazia

O inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, prevê a possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa sobre os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil pelo armazenamento de mercadorias e frete nas operações de venda. O referido dispositivo assim prescreve:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Considerando que a atividade de capatazia pode ser definida como a “*movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário*”, na forma já analisada no início desse trabalho, é possível asseverar que os serviços de capatazia integram o conceito de frete na operação de venda, até mesmo porque essa movimentação portuária é feita através de caminhões e empilhadeiras que transportam as mercadorias do local onde estão armazenadas diretamente para o navio que fará o transporte.

Nesse sentido, a Lei nº 10.893/2004, que dispõe sobre o adicional ao frete para a renovação da Marinha Mercante – AFRMM, assim dispõe em seu artigo 5º sobre o conceito de frete:

Art. 5º O AFRMM incide sobre o **frete, que é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza** descarregada em porto brasileiro.

§ 1º Para os fins desta Lei, entende-se por remuneração do transporte aquaviário a remuneração para o transporte da carga porto a porto, **incluídas todas as despesas portuárias com a manipulação de carga**, constantes do conhecimento de embarque ou da declaração de que trata o § 2º do art. 6º desta Lei, anteriores e posteriores a esse transporte, e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes. (...) – grifos acrescidos.

Veja que há disposição expressa no ordenamento jurídico no sentido de que frete é a remuneração pelo transporte de carga de qualquer natureza, incluídas todas as despesas portuárias com a manipulação da carga, o que permite concluir que as despesas com os serviços de capatazia contratados pela pessoa jurídica podem ser inseridos no conceito de “frete” para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa.

Todavia, é prudente consignar que a Receita Federal do Brasil já se posicionou no sentido de que as despesas com a carga e descarga e a movimentação de mercadorias na área portuária (capatazia) estão fora do conceito de frete e armazenagem para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS. É o que se depreende da Solução de Consulta abaixo transcrita¹⁹:

EMENTA: APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM. DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETE. EXPORTAÇÃO. Os gastos com fretes internacionais arcados pela vendedora, decorrentes de exportação de produtos de sua fabricação, somente dão direito a crédito para desconto dos valores devidos a título de Contribuição ao PIS/Pasep, na sistemática de não-cumulatividade, se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no País, e desde que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais, não se aplicando à hipótese as vedações do art. 3o, § 2o, II, da Lei nº 10.637, de 2002. Também dão direito a crédito as despesas de armazenagem de mercadoria na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, **não podendo o conceito de armazenagem ser estendido para abarcar outras despesas portuárias como a carga e descarga ou a movimentação de mercadorias.** (grifos acrescidos)

Na consulta acima reproduzida concluí-se pela impossibilidade do creditamento de PIS e COFINS sobre os serviços de capatazia, uma vez que estes não se coadunam com o conceito de serviço de armazenagem. De fato, o serviço de capatazia não se confunde com o serviço de armazenagem, pois a obrigação de fazer no serviço de capatazia pressupõe, necessariamente, a movimentação de cargas fora do estabelecimento do prestador enquanto que o serviço de armazenagem implica, em essência, obrigação de guarda, vigília, sendo que eventual movimentação da carga será interna, apenas para cumprir a essência do serviço de guarda.

Assim, verifica-se que o serviço de capatazia não se equipara ao serviço de armazenagem.

¹⁹ Secretaria da Receita Federal, Processo de Consulta nº 182 de 09 de Julho de 2008.

Tomando capatazia como prestação de serviço de movimentação de cargas, verifica-se que, segundo a sua natureza, trata-se essencialmente de serviço de transporte, que na modalidade de frete em operação destinada ao exterior, tem o direito de crédito assegurado. Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil, respondeu consulta na qual é possível inferir que, se os serviços capatazia incluem-se no contexto de frete está assegurado o direito ao crédito de PIS e COFINS. Vejamos:

EMENTA: DESPESAS COM ARMAZENAGEM. NÃO INCLUEM MOVIMENTAÇÃO E TRANSPORTE. **As despesas com movimentações e transporte de mercadorias não são consideradas despesas com armazenagem,** para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa. No entanto, **poderão dar direito a crédito caso correspondam a despesas com frete na operação de venda.** (grifos acrescentados)²⁰

Com efeito, observa-se que a Receita Federal do Brasil reconhece como legítimo, os créditos de PIS e COFINS decorrentes dos serviços que possam ser enquadrados no conceito de frete das operações de vendas para exterior, ainda que se refiram a movimentação e transporte de carga.

6. CONCLUSÃO

Em verdade, a sistemática da não-cumulatividade para apuração do PIS e da COFINS foi implementada pelo legislador ordinário com o objetivo de eliminar a “tributação em cascata”, assegurando, assim, uma única incidência tributária em cada etapa da cadeia econômica.

Por esta razão, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, permitem a dedução de créditos sobre (i) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e sobre (ii) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

Com efeito, os citados preceitos normativos exigem que os bens e serviços sejam utilizados na atividade desenvolvida pela empresa, tornando possível o seu desempenho, excepcionando, apenas, os bens, serviços e despesas pagas a pessoa jurídica não domiciliado no Brasil, e os valores de mão-de-obra pagos a pessoa física.

²⁰ Secretaria da Receita Federal, Processo de Consulta nº 168 de 27 de Junho de 2008.

Além disso, restou evidente a importância da análise do conceito de insumo, vez que, quanto maior a amplitude significativa conferida a essa palavra, maior será o alcance da não-cumulatividade das referidas contribuições. Isto porque, para a apuração da receita da pessoa jurídica (fato tributado) é necessário que todos os insumos essenciais para o seu desenvolvimento sejam computados/considerados.

Assim, com suporte nas premissas estabelecidas nesse trabalho, depreende-se que “insumo” corresponde a tudo que seja empregado, utilizado ou consumido, direta ou indiretamente, na atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica. Desse modo, abrangendo todas as despesas necessárias à consecução das atividades da pessoa jurídica.

Diante de todo o exposto, resta comprovado que os serviços de capatazia são custos necessários à obtenção da receita de exportação de produtos fabricados pela pessoa jurídica, conseqüentemente, é possível sustentar o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS calculados sobre os serviços de capatazia contratados, posto que enquadrados no conceito de “insumo” utilizado na fabricação de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Ademais, os serviços de capatazia afiguram-se como atividade econômica de movimentação de cargas, serviço análogo ao frete, que tem por finalidade contribuir efetivamente para a obtenção da receita da pessoa jurídica, vez que viabiliza a comercialização dos bens e produtos por ela fabricados, como prescreve o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

BIBLIOGRAFIA

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

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm

BRASIL. **Decreto nº 3.048/1999.** Acesso em agosto de 2012. Disponível em:

<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1999/3048.htm>

BRASIL, **Instrução Normativa da Diretoria Colegiada do INSS nº 71/2002.**

<http://www.fiscosoft.com.br/index.php?PID=88665&amigavel=1#ixzz23AJ0JoUp>

BRASIL, **Lei nº 8.630/1993.** Acesso em agosto de 2012. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18630.htm

BRASIL, **Lei nº 10.637/2002.** Acesso em agosto de 2012. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm

BRASIL, **Lei nº 10.833/2003.** Acesso em agosto de 2012. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm

BRASIL, **Soluções de Consulta.** Acesso em julho de 2012. Disponível em:

<http://decisoes.fazenda.gov.br>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS.**

Revista Fórum de Direito Tributário nº 34, Julho/Agosto de 2008.

_____. **Não-cumulatividade no PIS e na Cofins.** Revista Fórum de Direito Tributário nº 12. Dezembro/2004.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas.** São Paulo: IR Publicações, 2011.

MARTINS, Natanael. **PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

OLIVEIRA, Júlio M. de; PEREIRA, André Luiz dos Santos. **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Positivo – VII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2010.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Derivação e Positivção no Direito Tributário – VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2011.

DECLARAÇÃO

Eu, **Michele Aparecida Mendes**, aluna do curso de especialização de Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, matrícula RA00069894, declaro para os devidos fins que o trabalho intitulado CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE SERVIÇOS DE CAPATAZIA, apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso - TCC, não constitui plágio, tal como definidos pela legislação de direitos autorais em vigor no Brasil.

Declaro, ainda, estar ciente de que este Trabalho de Conclusão de Curso – TCC poderá ser exposto no acervo da Coordenadoria Geral de Especialização, aperfeiçoamento e extensão - COGEAE.

São Paulo – SP, 15 de agosto de 2012.

Michele Aparecida Mendes