



O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NA ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS¹

PROTASIO, Thiago Modesto²

RESUMO

O presente artigo científico tem como finalidade conceituar insumos na atividade de locação de bens móveis, que seria base para fins de apuração de crédito de PIS e COFINS, bem como que tipo de gastos podem ser considerados insumos, como objetivo específico, tendo por base a legislação tributária vigente e os enunciados jurisprudenciais dos tribunais superiores. A apuração de créditos fiscais é o que possibilita que as empresas não venham a pagar tributo à maior, sendo assim, trata-se de um tema de grande repercussão econômica e tributária. A principal problemática que teríamos seria estabelecer os requisitos essenciais para delimitar o que viria a ser insumo. Acredita-se que insumo pode estar relacionado com a atividade fim da empresa que realiza atividade de locação. A metodologia a ser aplicada é pesquisa bibliográfica essencialmente.

Palavras-chave: Insumo; PIS; COFINS.

¹ Trabalho de Conclusão do curso MBA em Auditoria em Direito Digital e Direito Tributário (BSSP Centro Educacional).

² Contato: thiagoprotasio@protour.com.br.

1. INTRODUÇÃO

O tema conceito de insumo na apuração de créditos de PIS e COFINS tem grande importância no pagamento de tributos no âmbito federal, além de possibilitar o não pagamento a maior de outros tributos perante o mesmo ente tributário, que, aliás, é um dos objetivos do princípio da não cumulatividade fiscal, isso para fins empresariais. A mencionada temática terá como enfoque o segmento empresarial da locação de bens móveis, na qual se acredita que a principal problemática seria quais fontes admitidas em direito podem ser aplicadas em relação a tal ramo para dar o direito a crédito tributário de PIS e COFINS. Tal estudo tem por objetivo auxiliar as empresas desse

ramo, desde que funcionem regularmente, na apuração desses créditos em relação aos gastos que acreditem ser indispensáveis no exercício da sua atividade lucrativa. Até o presente momento, o signo “insumos”, previsto na legislação do PIS e da COFINS, fora instituído de forma abstrata, à mingua de uma conceituação específica, o que dá margem a várias interpretações que renegam a intenção do legislador, daí a importância de uma melhor delimitação do mencionado instituto. A metodologia a ser aplicada neste estudo será a pesquisa bibliográfica, que compreende a doutrina, legislação jurídica aplicada ao caso em concreto e enunciados jurisprudenciais.

2. O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NA ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

O direito a crédito tributário no âmbito federal, principalmente em relação a PIS e COFINS, foi uma grande conquista das empresas brasileiras para evitar um dos maiores problemas tributários que assolam o nosso país que é o pagamento a maior de tributos ocasionado pelo efeito cascata fiscal.

Tal conquista já estava prevista, em normas gerais, na CF, a partir da redação dada pela EC 42/2003, que modificou o teor normativo do art. 195, §12º. Tal norma supralegal deverá ser respeitada pelos

entes federados no exercício das suas competências legislativas tributárias.

Nesse contexto, a delimitação conceitual da não cumulatividade ainda é preenchida por princípios e regras previstos no sistema jurídico constitucional, com isso precisa ser concretizada pelo legislador e daquele que interpretará e aplicará tais legislações, para assim dar eficácia plena às disposições constitucionais relativas à matéria.

No exercício das suas atividades legislativas, é imperioso observar os direitos e garantias fundamentais, por

exemplo, o exercício da atividade econômica, a vedação ao confisco, a instrumentalidade das formas, para evitar quaisquer vícios de legalidade.

Nesse diapasão, vejamos o que descreve o professor Paulo de Barros Carvalho (2011):

Por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube o legislador apenas indicar os setores de atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não cumulatividade.

Conforme brilhantemente destacado pelo ilustre professor Paulo de Barros, não cabe aos entes federados anular os efeitos da não cumulatividade, mas tão apenas normatizar como será a usufruição do crédito adquirido.

Ainda sobre essa garantia constitucional, vejamos o que entende o professor Leandro Paulsen (2017):

A apuração de créditos é imperativa, portanto, relativamente às despesas que, configurando receita de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e COFINS. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas.

Conforme foi colocado acima, se a entidade não possui algum tipo de imunidade, isenção, e se a empresa estiver vinculada ao regime da não

cumulatividade, bem como tiver realizado o fato gerador tributário das mencionadas contribuições sociais federais, no mesmo sentido que ela irá pagar os respectivos tributos, ela mesma terá o direito a crédito tributário tanto do PIS quanto da COFINS, no caso do gasto que deu causa estivera previsto expressamente.

Para que o princípio da não cumulatividade venha a ser efetivo, é salutar que os efeitos do tributo cobrado na fase anterior sejam neutralizados na fase seguinte. Afinal, para se formar o faturamento, que é base de cálculo de ambas contribuições, faz-se necessária a realização de operações anteriores que sejam suficientes para a sua ocorrência.

Em meados dos anos 2002 e 2003, no tocante às contribuições sociais em estudo, tivemos a normatização do princípio da não cumulatividade, no âmbito federal, no PIS foi com a Lei 10.637/02, em relação à COFINS, ocorreu com a Lei 10.833/03, mas especificamente, sobre o direito a crédito fiscal, tal matéria está prevista no artigo 3º em ambas as legislações. Vejamos as disposições contidas na Lei 10.833/03 relativas à norma anteriormente citada:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do §3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

[...]

De acordo com as normas jurídicas introduzidas no art. 3º, podemos dizer que podem deduzir créditos, com base no custo das aquisições de bens e serviços, bem como das despesas das pessoas jurídicas incorridas, desde que tenham correlação a atividade desempenhada pela empresa e esteja devidamente registrada na sua contabilidade, que é um importante meio para dar confiabilidade e respaldo.

Nesse diapasão, é de suma importância fazer o mapeamento empresarial e contábil para analisar a correlação dos custos reconhecidos como ramo da atividade exercida, nesse sentido, tal ferramenta é aplicável no caso das empresas que realização de locação de bens

móveis, evitando assim ao máximo o risco fiscal sobre o patrimônio da empresa.

Nesse processo de mapear as atividades exercidas, é que se passa a ideia de insumo para fins de aquisição do crédito de PIS e COFINS, no regime não cumulativo, sendo assim, é importante fazer uma análise minuciosa do inciso II do art. 3º, que está presente tanto na Lei 10.637/02 quanto na Lei 10.833/03.

Assim segue a redação do inciso II:

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

De acordo com o enunciado acima, podem deduzir créditos relativos a insumos aqueles que desempenham atividade de prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Nesse disposto, as empresas que realizam, unicamente, atividade de locação de bens móveis não poderiam adquirir créditos fiscais dessa natureza específica, uma vez que não se enquadram como prestadoras de serviço, por força da Súmula Vinculante 31 do STF, nem pode ser considerado industrial, aliás, alguns dos

produtos comprados pelos locadores, como carros leves, esse pode ser considerado consumidor final, no caso de serem adquiridos como bens de uso e consumo.

Além disso, é nítido que o “conceito” trazido pelo inciso II se aproxima daquele aplicado ao IPI: É preciso a consumação física ao produto ou a ligação direta ao serviço para que seja considerado.

Referido entendimento trazido é interessante para a política fazendária, de forma que possa promover a cobrança de uma contribuição sobre o faturamento integral da pessoa jurídica que não se encontre legalmente capaz para aquisição desses créditos.

Com isso, na época da entrada em vigor de ambas as leis federais, pode-se dizer que era muito difícil para as locadoras deduzirem créditos nas suas aquisições, o que ocasionaria o efeito cascata tributário nas suas contas financeiras.

O termo “Insumo” não pode ser interpretado de forma restritiva, ele pode ser empregado de acordo com o processo produtivo ao qual esteja sujeito ou exerça. Nesse sentido, vejamos o que entende o professor Fabio Pallaretti Calcini (2018):

O “processo produtivo” há de ser compreendido segundo as peculiaridades e elementos do caso concreto, segundo o tipo de atividade econômica exercida pelo contribuinte, sempre levando em consideração a finalidade se auferir receita.

Nesse diapasão, acredita-se que o direito a crédito tributário de PIS e COFINS, sobre insumo, tem correlação com o

processo produtivo da empresa que esteja sujeita ao regime de tributação da não cumulatividade, não só apenas gastos que estejam vinculados ao complexo de operações relacionadas diretamente ao produto final, privilegia os contribuintes do IPI.

A sistemática de apuração de créditos relativos a insumos para os contribuintes do IPI além de retrógrada, não pode ser utilizada em caráter absoluto para outros tipos de tributos, como o caso do PIS e COFINS.

Além disso, considera-se que se as materialidades da tributação são diversas, produto e faturamento, tais definições de insumos podem ser distintas também. É exatamente essa noção diferenciadora que baseia a interpretação dos signos de cada tributo.

Bem por isso que os critérios de interpretação para enquadrarmos os insumos são mais abrangentes, indo além das normas jurídicas atinentes ao IPI, comportando as despesas, custos e dispêndios que contribuíram direta e indiretamente para o exercício da atividade econômica que vise ao acúmulo de receita.

Faz mister estabelecer que existem outros tipos de insumos, que não são unicamente vinculados na atividade industrial, tais como aqueles que podem ser reconhecidos em outros segmentos empresariais, aliás, é a noção que se tem sobre justiça fiscal.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem decisão no sentido de que o enquadramento de insumos tem relação com as características da atividade

produtiva, por exemplo, no Processo 10410.723727/2011-5, que teve como relator o conselheiro Rodrigo da Costa Possas, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado no dia 26/06/2017, *in verbis*:

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de

carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

De acordo com a decisão acima, não podemos confundir o regramento normativo do IPI com o do PIS e COFINS, relativos à matéria de créditos tributários, considerando que o primeiro tem uma linguagem mais restritiva, aplicando assim o art. 111 do CTN, por sua vez, o PIS e COFINS é mais abrangente, podendo ser aplicado também por prestadores de serviço e outros segmentos empresariais.

Infelizmente, no âmbito da jurisprudência do CARF, tal matéria ainda não se encontra pacífica, na medida em que o mesmo órgão administrativo já proferiu decisão de maneira contrária, por exemplo, no processo 10840.001615/2005-38, que gerou acórdão 9303005.538, proferido pela Câmara Superior, o qual teve como relatora

a conselheira Tatiana Midori Migiyama, julgado 16/08/2017, *in verbis*:

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.
CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO.
INSUMO DE INSUMO.
IMPOSSIBILIDADE

A Legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre despesas com serviços de transporte de funcionários, veículos, combustíveis e lubrificantes, todos vinculados ao custeio agrícola (produção de cana de açúcar).

Entende-se que a decisão acima não serve de parâmetro para a real conceituação de insumo trazida nas leis instituidoras da não cumulatividade das contribuições.

Por mais que o teor normativo do acórdão proferido pelo CARF traga menção ao segmento empresarial da agroindústria, temos outras informações que podemos tirar dessa decisão, que outros gastos que caracterizam atividade da empresa podem ser interpretados como insumo, conseqüentemente, serem deduzidos créditos fiscais.

Ainda que o teor decisório do CARF seja de grande valia para o avanço da jurisprudência administrativa fiscal, servindo para melhor elucidação das questões relativas a insumos, que paira grande dúvida em relação ao contribuinte, ainda é importante estudar como vêm decidindo os tribunais judiciais brasileiros.

Nesse diapasão, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região tem dado outra interpretação acerca do enquadramento normativo fiscal relativos a insumos, que está previsto no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, por exemplo, no julgamento do processo 08031299420134058100, que teve como relator o Desembargador Federal Leonardo Augusto Nunes Coutinho, julgado em 04/12/2018, pela 3ª turma, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ACÓRDÃO AFASTOU O CREDITAMENTO DAS DESPESAS E ENCARGOS DECORRENTES DA AVALIAÇÃO, REGISTRO E CADASTRO DE PRODUTOS FABRICADOS/IMPORTADOS E COMERCIALIZADOS PELA IMPETRANTE. DECISÃO QUE NÃO DESTOOU DA TESE ACOLHIDA NO RESP 1.221.170/PR. JUÍZO DE RETRATAÇÃO NÃO EXERCIDO.

1. Os autos foram conclusos em razão do disposto no art. 1.040, II, do Código de Processo

Civil para averiguar a necessidade de realizar

juízo de retratação, com adequação do acórdão que fora proferido por esta Terceira Turma ao entendimento sedimentado no REsp 1.221.170/PR.

2. O acórdão desta Terceira Turma negou provimento à apelação da impetrante, afirmando como razão de decidir que o creditamento se restringe às hipóteses indicadas na lei, voltadas a operações relacionadas ao processo produtivo, inexistindo qualquer previsão legal autorizando aludidos descontos de créditos sobre encargos não-operacionais e indiretos.

3. O STJ consolidou entendimento sobre o tema no sentido de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, sendo ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. O entendimento consagrado no citado tribunal de superposição não discrepa daquele que foi acolhido no acórdão recorrido, eis que ambos afastam qualquer pretensão de que toda e qualquer despesa possa ser alvo de desconto de crédito na base de cálculo do PIS/COFINS, sendo aptas ao creditamento apenas aquelas necessárias ao desempenho das atividades econômicas da empresa (operações relacionadas ao processo produtivo).

5. Nesse sentido, o acórdão recorrido afirmou a ausência de previsão legal autorizando aludidos "descontos de créditos" sobre encargos não-operacionais e indiretos, como as suportadas pela impetrante com o registro obrigatório de seus produtos em órgãos de controle, que têm haver com seu resultado, mas não com seu faturamento, entendendo-se este como sendo o resultado direto auferido pela venda de bens e serviços derivado de seu processo produtivo.

6. Dessa forma, ao afastar a

pretensão de creditamento dos custos, despesas e encargos suportados pela Impetrante, decorrentes da avaliação, registro e cadastro de produtos por ela fabricados/importados e comercializados, considerando que não eram efetivamente utilizados no processo de produção, o acórdão recorrido não destoou da tese firmada pelo STJ, mormente tendo em vista que não se baseou exclusivamente nas Instruções Normativas da SRF nºs. 247/2002 e 404/2004, mas principalmente nos parâmetros estabelecidos pelas leis que disciplinam o tema.

7. Juízo de retratação não exercido.

Na decisão acima, para a empresa enquadrar determinado gasto ou aquisição de algum item, seja bem ou serviço, faz-se necessária a comprovação da relevância e essencialidade no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Nessa mesma linha, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos, reconheceu a ilegalidade da IN 404/04 da Secretaria da Receita Federal, dando uma interpretação mais extensiva sobre o conceito de insumo suscetível de apuração de crédito de PIS e COFINS, fixando que tudo o que for essencial para o “exercício estatutário da atividade econômica”, conforme consta no acórdão do RESP 1221.170/PR, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES

NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do

CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Em vários momentos do mencionado julgado repetitivo, a egrégia superior corte de justiça fixou que a ideia de insumo está correlacionada aos critérios da essencialidade ou relevância da atividade empresarial econômica, que exerce a empresa privada desde que ela esteja sujeita à tributação de PIS e COFINS no regime não cumulativo, isso de acordo com o caso concreto.

Desse modo, após a decisão em rito dos recursos repetitivos, acredita-se que o conceito de insumo tenha se aproximado da definição de “despesa necessária” que ela seja necessária e usual para fins de manutenção da atividade da empresa e da sua fonte produtiva, que está prevista no art. 68, III, do Decreto 9.580/18.

Nessa última reflexão trazida, como não se pode confundir os regramentos tributários do PIS/COFINS com o do IPI, a mesma interpretação é aplicável em relação ao Imposto de Renda, na medida

em que não são todas as despesas que seriam necessárias.

Vale frisar que por mais que a egrégia Corte não tenha citado, expressamente, tem-se um alargamento do conceito previsto no inciso II do art. 3º das leis instituidoras da não cumulatividade do PIS e da COFINS, sendo totalmente aplicável às locadoras de bens móveis, uma vez que em nenhum momento, o STJ fez vedação alguma ao ramo empresarial para fins de dedução de créditos tributários dessa espécie em análise no presente artigo científico.

Tendo por base a argumentação jurídica trazida, é necessária a devida demonstração perante o Poder Judiciário competente, em caso de resistência da Administração Pública Federal, sobre o funcionamento da empresa, que no caso seria a locadora de bens móveis, seria importante trazer que tipos de gastos rotineiros seriam relevantes para o exercício da atividade lucrativa, bem como os contratos celebrados para fins de melhor elucidação do juízo competente sobre o que acontece na prática.

Salvo melhor juízo, acredita-se que gastos com manutenção e revitalização podem ser considerados insumos, assim como pedágio, lavagem, emplacamento dos bens móveis, além de outros custos de conformidade que são exigidos para funcionamento regular da empresa, impedindo assim quaisquer penalidades por falta de alguma exigência prevista na legislação sobre o exercício de determinada atividade empresarial.

Sobre os meios de provas admitidos para devido reconhecimento de determinado gasto como insumo, vale a pena mencionar o art. 369 do CPC, assim como o art.25º do decreto 7574/2011, in verbis:

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

É de suma importância a devida comprovação dos fatos alegados para o reconhecimento de determinado direito, especificamente nesse caso, o direito creditório tributário para as contribuições sociais, seria mais interessante por meio de provas documentais e periciais, que estão previstas, respectivamente, no art. 405 e art. 464 do Código de Processo Civil

Vale frisar ainda que existe a crítica sobre a possibilidade de aproveitamento, no caso dos bens terrestres, do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) como insumo, sobre o argumento de que se a empresa não vier a pagar o imposto estadual, a frota de

veículos terrestres poderia ser impedida de trafegar, impossibilitando o recebimento de receita pela locadora, sob essa ótica, não vislumbramos maiores empecilhos para o reconhecimento desse gasto como insumo, desde que a locadora comprove a relevância desse custo na usufruição de receita, bem como que esse esteja devidamente registrado em meios de prova fidedignos.

Em virtude do efeito vinculante na decisão proferida pelo STJ, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais terá de rever suas decisões em sentido contrário, nos ditames normativos estabelecidos pela egrégia superior corte de justiça, uma vez que tal decisão tem força de precedente, previsto no art. 927, III, do CPC, o qual também se aplica ao segmento empresarial da locação de bens móveis.

Nesse sentido, sendo interpostos eventuais recursos perante o Tribunal, que não tragam fatos novos, e tendem apenas a rediscutir a tese firmada pelo STJ, a esse recurso poderá ser negado provimento, na hipótese de contrariar a decisão que tenha aplicado o precedente, alias, é o que descreve o art. 932, IV, “b”, do Código de Processo Civil, fazendo assim garantir a aplicação da segurança jurídica.

Recentemente, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, ao afirmar que:

Resumo: O STJ decidiu que é ilegal a disciplina de creditamento previsto nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da

contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/02 e 10.833/03. Além disso, **decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância**, ou seja, considera-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item- bem ou serviço- para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância.

Pelo disposto acima, a única análise que pode ser feita na aplicabilidade do termo insumo, é qual seria o impacto valorativo que determinado item poderá estar influenciando no acúmulo de receita ou faturamento, não cabendo mais discutir o significado ou conceituação daquele instituto até o presente momento.

Faz mister lembrar que assim o pagamento de tributo, o direito a crédito tributário também se sujeita ao prazo prescricional, devendo assim o contribuinte se atentar quanto ao lapso temporal ao qual está sujeito. A prescrição está prevista no art. 173, I, do CTN.

Caso a locadora de bens móveis seja tributada com base no lucro real, na forma prevista no art. 170 do CTN, poderá compensar os créditos tributários com os créditos líquidos e certos, vencidos ou

vencidos, nos quais se incluem os decorrentes de insumos.

No âmbito da competência legislativa federal, a União editou a Lei 9.430/96, na qual faz mister citar os arts. 73 e 74, *in verbis*:

Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) [...]

Conforme está disposto, a locadora dentre as modalidades de reaver os créditos ao qual deixou de reconhecer anteriormente, por questões jurídicas tributárias, poderá escolher dentre a restituição ou por meio da compensação tributária, aliás, o próprio Código Tributário Nacional, nos dispositivos 165, I e 168, I, que possui as seguintes redações:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

[...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

[...]

Ainda nessa mesma linha de raciocínio, o art.28º do decreto 7574/2011 estabelece que é o do interessado comprovar o prejuízo que teve.

Levando em consideração que a base de cálculo na sistemática do lucro real é o lucro líquido do exercício e que a fórmula de sua operacionalização é adições menos exclusões e compensações, pode-se colocar os créditos oriundos de insumos na sua sistemática tributária, com base em todos os argumentos aqui trazidos.

É importante deixar a ressalva do período da incorrência do gasto creditável assim como o limite de aproveitamento de cada exercício para fins de redução de algum tributo também administrado pela Receita Federal do Brasil.

Aliás, é o que entende o Tribunal Regional da 5ª Região, no julgamento do processo 08126746820184050000, que teve como relator o Desembargador Federal Leonardo Carvalho, perante a Segunda Turma, julgado no dia 21/12/2018, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL NA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL ANUAL, MODALIDADE COM A APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSALMENTE. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO PARA EXTINGUIR DÉBITOS COM VALORES PAGOS A MAIOR NA ESTIMATIVA.

ALTERAÇÃO DA POSSIBILIDADE PELA LEI Nº 13.670/2018. APLICAÇÃO NO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. I. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, em sede de mandado de segurança, deferiu, em parte, a liminar, para assegurar a

anterioridade nonagesimal, contados da publicação da Lei nº 13.670/2018, à empresa impetrante, para afastar o ato coator consubstanciado na proibição firmada pelo inciso IX, do parágrafo 3º, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996, introduzida pelo art. 6º, da Lei nº 13.670/2018 (regulamentado pela IN RFB nº 1.810/2018), garantindo o regular recebimento e processamento das Declarações de Compensação (DCOMP), que deverão ser apresentadas em formulário, a fim de possibilitar o tratamento manual por parte do Delegado da Receita Federal do Brasil em Fortaleza, somente até 30 de agosto de 2018.

II. Requer a agravante que seja afastado o ato imposto através do art. 6º da Lei 13.670/2018, que alterou o art. 74 da Lei 9.430/96, vedando a compensação dos débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa, opção pelo lucro real anual, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), permitindo que ela continue realizando o pagamento do IRPJ e CSLL apurados mediante compensação com créditos decorrentes de tributos federais, até o final do presente exercício fiscal (dezembro de 2018), ou que assim não entendendo cabível, que conceda liminar permitindo que se faça agora a opção pela modalidade de recolhimento trimestral, que sendo realizada em janeiro de cada ano, é irretratável para todo o exercício financeiro nos termos do art. 3º da Lei 9.430/96.

III. Ao efetuar o seu planejamento tributário para o exercício em curso (2018), o contribuinte, recolhedor do IRPJ e CSLL com base no lucro real,

optou pela apuração anual com recolhimentos mensais por estimativa, conforme permissão do Código Tributário Nacional - CTN, em seu art. 156, II e a Lei nº 9.430/1996, art. 74, até então vigente. A empresa recolhe o tributo ao longo do exercício com base em estimativas, sendo que ao final do exercício (31 de dezembro de cada ano), realiza o ajuste anual para verificar o lucro efetivo percebido ao longo do ano. A empresa recorrente possuindo crédito de IRPJ ou CSLL decorrente de exercícios anteriores por recolher valores a maior com base na estimativa mensal, poderia se utilizar desse crédito decorrente dos exercícios anteriores para abater os pagamentos mensais de IRPJ e CSLL, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

IV. A Lei nº 13.670/2018 deu nova redação ao art. 74, acrescentando no parágrafo 3º, o inciso IX, no qual restou previsto que não poderão ser objeto de compensação "os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei".

V. A empresa agravante será obrigada a recolher IRPJ e CSLL, mesmo possuindo crédito perante o fisco, o que acarreta um aumento de despesas sem que tenha havido um prévio planejamento, prejudicando, assim, o adimplemento de suas obrigações correntes. Entende-se que a nova redação do art. 74, em especial o parágrafo 3º, inciso IX, terminou por afetar a opção efetuada pelo contribuinte, que optou pela apuração anual com recolhimentos mensais por estimativa, considerando, para isso, a existência

de créditos tributários que possui para extinguir as obrigações tributárias, por compensação.

VI. A opção para o contribuinte é irretratável para todo o ano-calendário, nos termos do art. 3º da Lei nº 9430/96. Da mesma

forma que após a opção é vedado ao contribuinte realizar qualquer alteração no regime de tributação durante determinado exercício, a autoridade fiscal também não pode, pelo mesmo motivo, promover alterações no mesmo exercício que venha a prejudicar o contribuinte.

VII. A aplicação da alteração legislativa efetuada pela Lei 13.670/18 relativa o inciso IX, do parágrafo 3º, do art. 74 da Lei nº 9430/96 no mesmo exercício financeiro, viola o princípio da segurança jurídica. A

integridade do sistema tributário pressupõe, além de outros balizamentos, a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima, os quais restaram vulnerados com a mudança em questão.

VIII. Agravo de instrumento provido.

O direito a crédito tributário, sendo convalidado, seja em processo administrativo tributário ou processo judicial, será reajustado, no caso dos tributos federais, de acordo com os índices da SELIC, nos termos do art. 161, §1º, do CTN, desde o momento em que forem conformados. Outra advertência que faz mister mencionar é que será aplicada a compensação durante o mesmo exercício financeiro.

3. CONCLUSÃO

O tema relativo à interpretação das contribuições sociais destinadas ao PIS e à COFINS é tormentoso, desponta inúmeras divergências doutrinárias e jurisprudenciais, além de, pela clara intenção dos sujeitos de direito, nesse caso de direito tributário, buscar o aperfeiçoamento dos conceitos preexistentes na legislação esparsa fiscal.

O conceito de não cumulatividade aplicada às contribuições sociais é ponto de início para qualquer questionamento relativo à aquisição de créditos fiscais, dentre as modalidades previstas no art. 3º de ambas as legislações das contribuições sociais, tal regra encontra-se mais patente quando aplicável à terminologia chamada insumo.

Considerando todos os avanços jurídicos e jurisprudenciais sobre o conceito de “insumo” aplicável ao creditamento de PIS e COFINS, em termos claros, conceituaria-se “insumos” como sendo os dispêndios que guardem relação, direta ou indiretamente, para com a fiel prática da atividade empresarial, relativa ao objeto social da empresa, sobre os critérios da essencialidade ou relevância.

Para o devido enquadramento do que pode ser considerado essencial ou relevante, no caso da atividade de locação de bens móveis, é preciso fazer o mapeamento empresarial dos principais gastos relativos à manutenção da atividade da empresa, bem como aqueles necessários para obtenção de faturamento ou receita.

Sobre o enfoque da atividade de locação de bens moveis, além da conferência dos gastos rotineiros dentro da empresa, desde que devidamente amparada na contabilidade, é possível fazer uma análise dos contratos celebrados, sobre a imprescindibilidade de certos gastos para o recebimento de receita ou faturamento, podendo ser considerado insumo também, por mais que a fonte de reconhecimento seja diversa, é possível o seu creditamento, respeitando as peculiaridades do contrato.

Ressalvadas essas peculiaridades específicas, e desde que respaldadas em fontes de informação específica, como a contabilidade, podemos enquadrar como insumo as despesas relacionadas à manutenção e conservação dos bens

usados na atividade de locação, além de custos de conformidade exigidos pela legislação vigente para o exercício da atividade analisada poderão ser considerados como insumo, tanto pela Administração Fazendária assim como pelo Poder Judiciário, em caso de resistência em sentido contrário da última.

Sendo líquido e certo o direito a crédito tributário, esse poderá ser compensado com outros tributos administrativos no âmbito da Receita Federal do Brasil, isso via compensação, aliás, tal disposição encontra-se prevista no art. 74 da Lei 9.430. Além disso, o respectivo crédito oriundo das contribuições sociais será reajustado, de acordo com a taxa da SELIC, na forma prevista do art. 161, §1º, do CTN.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 5 fev. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de Novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4. Acesso em: 8 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Processo 10410.723727/2011-**

5. Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas. Data de Julgamento: 26/06/2017. T3 – Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Data da sessão: 10/04/2017. Disponível em: file:///C:/Users/thiago/Downloads/Decisao_10410723727201151.PDF. Acesso em: 7 fev. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Processo 10840.001615/2005-38**. Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Data de Julgamento: 16/08/2017. T3 - Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Data da sessão: 16/08/2017. Disponível em: file:///C:/Users/thiago/Downloads/Decisao_10840001615200538.PDF. Acesso em: 7 fev. 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Disponível em:
<http://normaslegais.com.br/legislacao/lei5172-1966-codigo-tributario-nacional-ctn.htm>. Acesso em: 6 fev. 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributaria federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 7 fev. 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 13.105, de 16 de Março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 8 de fev. de 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002.** Lei que dispõe da não-cumulatividade da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 5 fev. 2019.

BRASIL. **Lei Federal nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 7 fev. 2019.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.** Disponível

em:
<file:///C:/Users/thiago/Downloads/Nota%20SEI%2063%202018.pdf>. Acesso em: 8 fev 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1221.170 - PR (2010/0209115-0).** Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data do Julgamento: 22/02/2018 – S1 – Primeira Seção. Data da Publicação: 24/04/2018. DJe. Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=82073880&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 8 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31.** É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 8 fev. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal – 5ª Região. **Apelação Cível nº 08031299420134058100.** Relator: Desembargador Federal Leonardo Augusto Nunes Coutinho. Data de Julgamento: 04/12/2018, Terceira turma. Disponível em:
<https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>. Acesso em: 8 fev. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal – 5ª Região. **Agravo de Instrumento nº 08126746820184050000.** Relator: Desembargador Federal Leonardo Carvalho. Data de Julgamento: 21/12/2018, Segunda turma. Disponível em:
<https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>

sServlet?op=exibir&tipo=1. Acesso em: 8 fev. 2019.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS/PASEP e COFINS na agroindústria: Insumo do insumo e o precedente do Superior Tribunal de Justiça. *In*: SOUZA, Priscila (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraivajur, 2017.