

REVISTA DE
**DIREITO TRIBUTÁRIO
CONTEMPORÂNEO**
RDTC

ANO 8 • 36 • JANEIRO-MARÇO • 2023

COORDENAÇÃO:

PAULO DE BARROS CARVALHO

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOB UM ENFOQUE AINDA NÃO ENFRENTADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*PIS AND COFINS CREDITS UNDER AN APPROACH NOT YET
FACED BY THE SUPERIOR COURT OF JUSTICE*

EDILSON JAIR CASAGRANDE

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Pós-graduado em Direito Processual Civil. Graduado em Direito. Advogado. Professor. Autor de diversos artigos. edilson@casagrandeadv.br

JUARez CASAGRANDE

Pós-graduado em Direito Constitucional Instituto Brasileiro de Direito Público de Brasília. Pós-Graduado em Metodologia do Ensino Superior pelo Instituto Brasileiro de Direito Público de Brasília. Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Paranaense. Pós-Graduando em Filosofia do Direito – pela Pontifícia Universidade Católica de Belo Horizonte – MG. Professor. Advogado. juarez@casagrandeadv.br

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Processual

RESUMO: O presente artigo busca demonstrar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 além de possibilitarem a tomada de crédito de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, também trouxeram a possibilidade da tomada de crédito relativos a custos e despesas, sem vincular a tomada dos créditos à utilização na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, já que tal creditamento decorre do próprio princípio da não cumulatividade inserido no § 12 do artigo 195, da CRFB, que elegeu a atividade e não o produto para que fosse possível a tomada de crédito. Para se descobrir se tal assertiva encontra fundamento, se demonstrará que no REsp

ABSTRACT: This article seeks to demonstrate that Laws 10,637/02 and 10,833/03, in addition to allowing the taking of credit for goods and services used as inputs in the provision of services and in the production or manufacture of goods or products intended for sale, also brought the possibility of taking credit related to costs and expenses, without linking the taking of credits to use in the provision of services and in the production or manufacture of goods or products intended for sale, since such credit arises from the principle of non-cumulativeness inserted by § 12 of article 195, of the CRFB, which chose the activity and not the product so that it was possible to take credit. In order to find out whether this assertion is founded, it will be demonstrated that in REsp

pelo regime dos recursos repetitivos, que elegeram a essencialidade e a relevância como requisito ao crédito, a análise do STJ se limitou ao inciso II do art. 3º da Lei 10.637/02, que trata somente dos bens e serviços e não dos custos e despesas.

PALAVRAS-CHAVE: Crédito – Despesas – Custos – Bens e serviços – Conceito.

repetitive appeals regime, which elected essentiality and relevance as a requirement for credit, the analysis of the STJ limited itself to the analysis of item II of article 3 of Law 10.637/02, which deals only with goods and services and not with costs and expenses.

KEYWORDS: Credit – Expenses – Costs – Goods and services – Concept.

SUMÁRIO: I. Introdução. II. Da definição e conceito de custos, bens e despesas pagos à pessoa jurídica. III. Do conceito de despesas em conformidade com o disposto no § 3º do artigo 3º da Lei 10.637/02. III.A) Despesas não operacionais. III.B) Quais os tipos de despesas? III.C) O que se entende por receitas e despesas não operacionais? III.D) Qual a diferença entre custos e despesas? III.E) Custos e despesas: qual é a diferença? III.F) O que é o custo? III.G) O que é uma despesa? III.H) Classificações das despesas. III.I) Despesas fixas. III.J) Despesas extraordinárias. IV. Conclusão. V. Referências. Jurisprudência.

I. INTRODUÇÃO

Desde que foram editadas as Leis 10.637/02 e 10.833/03 surgiram inúmeras discussões sobre os créditos do Pis e da Cofins. Inicialmente a controvérsia buscava identificar se o *rol de despesas* descrito na lei era exemplificativo ou exaustivo. Tal controvérsia restou encerrada junto ao Poder Judiciário, ficando definido que o *rol de despesas* elencados nas leis, eram exemplificativos. Ocorre, porém, que ainda restava uma segunda controvérsia – a conceituação sobre os créditos de Pis e Cofins, quanto ao próprio conceito de insumos para fins de creditamento. A discussão transcorreu os órgãos administrativos como da Receita Federal do Brasil, que por meio do Parecer Normativo Cosit/REB 5/2018 traçou uma linha de conceito de bens e insumos para fins de creditamento, restringindo o alcance, inclusive, se comparado com a decisão junto ao REsp 1.221.170/PR, julgado em 22 de fevereiro de 2018, pelo regime dos recursos repetitivos, que elegera a essencialidade e a relevância dos bens e serviços para fins de creditamento. No entanto, o presente estudo busca demonstrar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, em seu art. 3º, § 3º I, II, III tratam de outras despesas e custos, quais não foram enfrentadas no julgamento do REsp 1.221.170/PR, ao passo que o STJ somente analisou o inciso II (bens e serviços) do artigo 3º, deixando de dar conceituação jurídica ao conteúdo no inciso II do § 3º do mesmo artigo 3º, considerando que existe menção expressa nesse dispositivo possibilitando a tomada de créditos sobre custos e despesas, sem relação com bens e serviços.

A rediscussão do tema precisa ser levado ao Superior Tribunal de Justiça, ao passo que a atual jurisprudência essencialidade e relevância dos bens e serviços.

o que têm seguido essa orientação – traçando um pensamento reto sobre o tema, ou seja, aplicando a relevância e essencialidade para custos e despesas, ao passo que o julgamento junto ao REsp 1.221.170/PR, tratou tão somente sobre “bens e serviços” utilizados como insumos, ao passo que custos e despesas incorridos não mantêm tal assertiva. Em relação às decisões judiciais, a título de exemplo, citamos o mandado de segurança 5020947-34.2021.4.04.7201/SC, autuado junto à 6ª vara federal de Joinville – SC, na lavra do juiz federal substituto Antônio Araújo, que segue a mesma esteira traçada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região,¹ onde somente vinculam a essencialidade e relevância àquilo que for utilizado como insumo, afastando o direito a descontar créditos quanto aos custos e despesas incorridos. Vejamos algumas premissas da sentença comentada:

“Como já visto alhures, deve ser considerado como insumo, para fins de creditamento no sistema não-cumulativo do Pis e da Cofins instituído pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tudo que seja parte integrante, necessária e utilizada diretamente no processo de fabricação dos produtos ou na prestação dos serviços, mesmo que não sofra alteração ou seja consumido no processo. Também os dispêndios que circundam proximalmente o processo de fabricação ou a prestação do serviço, e a eles são necessários, estão diretamente vinculados à formação da receita – fato gerador das exações e, portanto, são passíveis de desconto para abatimento de crédito. Ou seja, somente podem ser tomados como créditos de Pis e Cofins aqueles dispêndios relacionados ao processo produtivo. O conceito de insumo não alcança as etapas posteriores à produção – fabricação ou prestação de serviços e não pode ser estendido às etapas de comercialização e entrega dos bens produzidos. Também não podem ser tomadas como crédito as despesas operacionais ou custos próprios do desenvolvimento e manutenção da atividade. (...) Nessa linha de avaliação, entendo que as despesas decorrentes de vendas; comissões e incentivos; comissões pagas a terceiros (pessoa jurídica); despachante; publicidade e marketing; despesa com agência de publicidade, mídia, propaganda cooperativa, folders, banners, adesivos, outdoors relacionados a ofertas de veículos novos e seminários, propaganda digital, comunicação; viagens relacionadas a atividades de vendas; despesas no posto de lavagem; água e esgoto relacionados ao posto de lavagem; manutenção e conservação de bens imóveis; seguros e franquias (imobilizado); aluguel de veículos; despesas de instalações; despesas de conservação de móveis, equipamentos e veículos; frete são próprios da manutenção da atividade empresarial e não representam insumos. São despesas operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização. Ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado. São despesas inerentes à manutenção da atividade empresarial, mas não imprescindíveis à atividade fim.

1. ApCiv 5000339-55.2020.4.04.7005, 2ª Turma, j. 21.06.2021, julgado por Alexandre Rossato da Silva Ávil. *De* 22.06.2021.

Caracterizam meras despesas operacionais ou custos próprios do desenvolvimento da atividade, mas não se enquadram como elementos essenciais utilizados no processo de produção ou prestação de serviço e, em consequência, não geram o direito ao creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e Cofins previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Utilizando-se aqui o teste da subtração, a retirada destas despesas não impediria o desenvolvimento da atividade fim. Poderia haver alguma intercorrência no que diz respeito ao andamento das atividades operacionais, mas não da atividade fim da empresa. Ocorre que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 além de possibilitarem a tomada de crédito de *bens e serviços* utilizados como *insumos* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, também trouxeram a possibilidade da tomada de crédito relativos a custos e despesas incorridos, sem vincular a tomada dos créditos à utilização na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, já que tal creditamento decorre do próprio princípio da não cumulatividade inserido pelo § 12 do artigo 195, da CRFB², que elegeu a atividade e não o produto para que fosse possível a tomada de crédito. Para se descobrir se tal assertiva encontra fundamento, se demonstrará que no REsp 1.221.170/PR, julgado em 22 de fevereiro de 2018, pelo regime dos recursos repetitivos, que elegeu a essencialidade e a relevância como requisito ao crédito, a análise do STJ se limitou a análise do inciso II do art. 3º da Lei 10.637/02³, que trata somente dos bens e serviços e não dos custos e despesas incorridos na atividade.”

II. DA DEFINIÇÃO E CONCEITO DE CUSTOS, BENS E DESPESAS PAGOS À PESSOA JURÍDICA

As Leis (10.637/02 e 10.833/03) além de mencionar os termos “bens e insumos” utilizados na produção ou prestação de serviço, também trazem um norte no sentido que tais despesas são relacionadas aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada relacionada, conforme dispõe o art. 3º, § 3º da Lei 10.637/02, qual prevê:

2. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, II e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

3. 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 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; (...).

“§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços Adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; (...).”

Além disso, de acordo com o dicionário jurídico de Maria Helena Diniz, insumo é:

“1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatos de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços (Antônio Geraldo da Cunha e Othon Sidou).”

Ou seja, não são somente os bens e insumos, mas são os Bens E Insumos relacionados aos Custos e Despesas Incorridos, bastando que seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no País para que possam ser deduzidos em conta gráfica.

Na dicção do parágrafo terceiro, qual é *integrativo do artigo 3º e a ele vinculado, não se trata de produtos, mas de valores pagos à pessoa jurídica e à atividade desenvolvida trazendo a menção de que o crédito é sobre:*

“I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; (...).”

Vejamos que aqui o legislador junta custos e despesas, bens e serviços e a única provocação é que tudo tenha incorrido dentro do mês e com uma pessoa jurídica.

Tanto a jurisprudência administrativa como a jurisprudência judicial, sempre decidem analisando a relação entre a atividade desenvolvida e descrita no objeto social da empresa e ao que foi gasto com custos, despesas, bens e serviços para que a atividade alcance seu objetivo, desde o início de cada etapa do processo até a etapa posterior à venda do produto.

No mesmo sentido, o § 2º, também determina o que não dará crédito:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I – de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

Portanto, a lei não menciona somente créditos sobre bens e insumos, mas menciona também sobre custose despesas incorridos no mês e pagos à pessoa jurídica, desvirtuando de processo produtivo e vinculando a custos e despesas incorridos no mês, que servem para manter a atividade e foi por isso que a CRFB/88 elegeu a atividade e não os produtos, ou mesmo, os bens e serviços.

Importante destacar que o alcance sobre o conceito de insumos, foi julgado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recurso repetitivo, onde foi analisado o tema tendo como *leading case* o Resp 1.221.170/PR, sob relatoria do ministro Napoleão Nunes Maia Filho, onde discutiu-se o reconhecimento do direito a créditos de PIS/Cofins derivados da aquisição de insumos para a fabricação de produtos, insumos estes inseridos nas contas “*custos gerais de fabricação*” e “*despesas gerais comerciais*” (água, combustíveis e lubrificantes, despesas com veículos, materiais de proteção IPI, seguros e despesas de vendas) de uma empresa paranaense, além do reconhecimento ao creditamento de despesas já ocorridas, corrigidas pela Selic.

Acreditava-se que a decisão iria traçar um parâmetro pacificador para o assunto nas esferas judicial e administrativa, visto que a temática do recurso repetitivo vincularia todas as instâncias inferiores do judiciário, bem como o Carf – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão máximo da instância administrativa fiscal. Nesse julgado, o eminente ministro Napoleão buscou chamar à atenção exatamente aos custos e despesas incorridos, quais não poderiam mutilar o sistema não cumulativo que havia sido, agora, inserido pelo texto constitucional, quando destacou:

“(...) 19. Reflita-se que, ao onerar cada um dos componentes (ou insumos) e tornar a incidir sobre o produto obtido a partir deles (fenômeno da incidência em cascata), o fardo tributário é aumentado vertical e substancialmente, embora a sua alíquota permaneça nominalmente estática ou até sofra alguma redução temporária ou episódica; esse é um dos mais expressivos modos de reconhecer e, ao mesmo tempo, disfarçar o sobrepeso da tributação; é exatamente por essa razão que se criaram institutos como a não cumulação de encargos tributários, para se evitar que as incidências sequenciais de exigências fiscais fizessem os preços das coisas subirem para os cornos da Lua, excluindo mais ainda contingentes populacionais sem renda ou com renda mínima dos benefícios do consumo de bens úteis à sua vida. 20. Como resultado, o bis in idem ou a incidência em cascata, sucessiva ou sequencial tende a inviabilizar, em razão do aumento vertiginoso do custo, qualquer mercadoria – ou, quando menos, a encarecê-la desarrazadamente, o que exclui a priori vastos contingentes sociais do acesso ao seu consumo – assim inibindo processos produtivos de que resultam produtos mais abundantes, melhores e mais aprimorados ou sofisticados e, ao mesmo tempo, favorecendo a produção daqueles menos complexos, com menos etapas produtivas e, portanto, menos expostos à pernicioso reincidência da tributação, levando, no médio prazo, à paralisação da evolução econômica. (...) 39. Em resumo, Senhores Ministros, a admissão da compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo

às contribuições usualmente denominadas PIS/Cofins, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final. 40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir.”

Contudo, após debates, e considerando que os próprios recursos escolhidos para serem julgados para fins de representação de controvérsia não invocaram sequer a existência do § 3º inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/02, o acórdão acabou tão somente em enfrentar os bens e serviços utilizados como insumos, visto que o recurso especial supra não interpretou o inciso II do § 3º do art. 3º que trata de custos e despesas. Vejamos a ementa:

“Ementa 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 seguintes 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 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.”

Quando da explicação do voto do relator no REsp 1.125.018/RS, percebemos que somente houve enfrentamento sobre os insumos relacionados aos bens e serviços utilizados como insumos, ao passo que custos e despesas incorridos, não foram enfrentados no julgado:

“(…) 3. A expressão *insumo* vem da expressão inglesa *input*, que quer dizer tudo que ingressa na produção de um produto. O exemplo que os autores econômicos trazem, como Nilson Holanda, e outros, é o de um bolo; esse bolo de cozinha, comum – que as nossas mães faziam e que deles, infelizmente, hoje só resta a saudade – que é a massa de trigo, a manteiga, a pericia da pessoa que faz bolo, as proporções da mistura, do fermento, da massa, da farinha de trigo etc. E, finalmente, a própria forma. Ministro Arnaldo Esteves Lima, na própria forma onde aquele material é lançado e até mesmo a energia elétrica ou energia radiante, qualquer que seja, do forno que assa aquela massa. Tudo isso é insumo. 4. A separação entre insumos diretos e insumos indiretos é absolutamente conceitual; rigorosamente conceitual. Eu sei que o intuito da legislação é só contemplar com o rótulo de insumos aqueles que são diretamente empregados na produção do bem e nesse sentido faz o conceito de insumo coincidir com o de matéria prima. Penso que nesse terreno dos insumos se pode dizer que, para fins da tributação, insumo direto é matéria prima; por exemplo, o calor do forno não seria insumo do bolo; nem também a pericia da pessoa que faz o bolo não seria insumo, porque é indireto. Agora, quanto a não cumulatividade, Senhor Ministro Ari Pargendler, penso ser coisa mais complicada, porque na aquisição de insumos indiretos há a incidência desse tributo. Muitos insumos são indiretos, e uso aqui a palavra abusivamente, porque, para mim, insumo é tudo que entra na composição. Não interessa se foi direta ou indiretamente, pois se ingressou na produção, é insumo. A não cumulatividade, Ministro Presidente, contempla, a meu ver – aqui uso discordar brandamente do Relator – aqueles insumos sobre os quais na sua aquisição incidirá essa exação. Senão, o produtor vai pagar duas vezes essa exação. Paga quando adquire o insumo chamado indireto e paga quando vende o seu produto, porque está incluso no seu faturamento. Penso que, pelo princípio da não cumulatividade, se deveria excluir da base de cálculo aqueles insumos diretos ou indiretos em cuja aquisição incidiu o tributo. O critério jurídico, penso eu, Senhor Presidente, com todo respeito, deve ser este: indagar-se se na aquisição o adquirente pagou este tributo. Se pagou, deve-se creditar; se não pagou, evidentemente não se vai creditar. Se pagou e não se creditou, houve uma superoneração e uma ofensa à não cumulatividade. A não cumulatividade é exatamente isto: retirar-se da operação seguinte o que se pagou na operação anterior. (Dje de 6.4.2010).”

Como visto, o acórdão não tratou sobre o conceito das custas e das despesas incorridas previsto no inc. II do § 3º do art. 3º das leis acima citadas, motivo pelo qual, houve a violação à interpretação da referida legislação por falta de enfrentamento, no caso em voga, visto que o TRF da 4ª Região aplicou as teses proferidas com base em outro fundamento legal, qual seja, do inc. II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, o que precisa ser reformado.

As empresas enquadradas dentro do regime não cumulativo recolhem sobre a receita bruta 9,25%, sendo 1,65% ao PIS e 7,60 à Cofins, ao passo que se vem privadas da tomada de vários créditos dos custos e despesas incorridos, o que acaba por ferir o princípio da não cumulatividade estabelecido no § 12º do art. 195, da CRFB/1988.⁴

Ocorrendo tal ferimento ao princípio da não cumulatividade, frente aos custos e despesas e as suas respectivas bases de cálculo, teremos uma injustiça tributária, ao passo que não permite o creditamento daquilo que a própria lei disse que poderia se creditar.

Nessa linha de pensamento, é o que se colhe do recurso extraordinário 599.316, no voto onde revela o entendimento de que as leis não vieram para limitar o princípio da não cumulatividade, ao contrário, o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, estaria sendo violentado, já que se elegeu as atividades que seriam não cumulativas os recolhimentos e o creditamento, conforme teor do voto do eminente Ministro Marco Aurélio:

“Eis o que está em jogo: saber se a proibição ao creditamento está ou não em harmonia com a Constituição Federal. O Constituinte, diferentemente do alegado pela recorrente, não deixou a critério do legislador o delineamento do regime não cumulativo das contribuições. O artigo 195, § 12, da Lei Maior autorizou, tão somente, a definição dos setores em relação aos quais as contribuições podem ser não cumulativas. Estabelecidos os segmentos de atividade econômica, cumpre ao legislador observar o princípio da não cumulatividade, viabilizando a compensação sempre que gravada pelos tributos a operação precedente. É meia verdade o argumento de, sendo a receita fenômeno individual, não poderem estar a contribuição para o PIS e a Cofins sujeitas a regime de não cumulatividade semelhante ao do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e ao do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Tecnicamente, receita consiste na diminuição do passivo ou no aumento de ativo, a resultar na ampliação do patrimônio líquido. Como o auferimento de receita deriva de operação econômica, surge pertinente, sem limitações, o princípio constitucional da não cumulatividade, compensando-se na saída o montante devido e recolhido

4. § 12. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003).

na entrada. Ao simplesmente vedar o creditamento em relação aos encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado, afrontou o legislador a não cumulatividade, incorrendo em vício de inconstitucionalidade material. A par disso, o dispositivo institui tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, ofendendo o princípio da isonomia, revelado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal. (...) Dado motivo pelo qual não se pode acolher o pedido sucessivo da União no sentido de limitar o direito a crédito às aquisições posteriores à instituição da não cumulatividade. A decisão, a pretexto de corrigir inconstitucionalidade, esbarraria em outra. Conhecimento do recurso extraordinário e o desprovejo. Fixo como tese: 'Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.'"

Como se nota no voto do eminente ministro aposentado do STF, Marco Aurélio, as leis somente elegeriam as atividades, ao passo que elas não tinham o condão de limitar ou vincular o direito ao crédito somente a bens e serviços utilizados como insumos, deixando de lado os custos e despesas incorridos.

III. DO CONCEITO DE DESPESAS EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO § 3º DO ARTIGO 3º DA LEI 10.637/02

Conforme preceitua Edmar Oliveira Andrade Filho, as despesas, salvo nos casos em que os bens e serviços ainda não forem consumidos, fluem direta e imediatamente para o resultado. Afirmar ainda o doutrinador que "do ponto de vista contábil e fiscal, a despesa é uma espécie de mutação patrimonial diminutiva; em casos especiais, no entanto, cifras que são incorporadas aos valores de ativos são tratadas como se despesas fossem."

O legislador, buscando resolver boa parte da dificuldade da não cumulatividade e enterrar de vez o efeito cascata, inseriu também que o direito ao crédito seria sobre os custos e despesas incorridas, no entanto, o recurso especial acima citado deixou de enfrentar as próprias despesas operacionais, ainda que não sejam ligadas diretamente à produção, são ligadas/necessárias à manutenção da atividade para própria existência da atividade, já que são despesas intrínsecas e, portanto, se enquadram em custos e despesas que o legislador previu:

"§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei."

Ou seja, sequer seria necessário a existência do inciso II junto ao § 3º, já que o inciso I faz relação e menção justamente à questão de conceito de Bens e serviços, como também se encontra legislado no caput do artigo.

Como se nota, a letra "e" traz a interligação e conexão de duas situações, sendo uma "aos bens e serviços adquiridos e a outra aos custos e despesas".

O legislador, conhecedor de que o sistema precisa transpor o efeito cascata, – e foi por isso que surgiu a não cumulatividade do PIS e da COFINS, foi além, quando inseriu o § 2º e com ele, o inciso II e III, demonstrando claramente que todo crédito de bens e serviços adquiridos só seriam possíveis se fossem utilizados como insumos na produção, mas os custos e despesas incorridos, não necessitariam ter essa análise, eis que já é própria de todas as legislações, que são despesas relacionadas à manutenção da atividade e não à manutenção da produção.

Precisamos investigar e separar com lâmina bens e serviços adquiridos de custos e despesas incorridas, sem o qual não teremos uma solução justa à luz da hermenêutica jurídica.

Por outro lado, a pergunta é simples:

se o legislador separou bens e serviços utilizados como insumos de custos e despesas incorridas, quais seriam as despesas incorridas mencionadas no inciso II do § 2º, considerando que ele já disciplinou a questão de Bens e Serviços utilizados como insumos na produção e na prestação de serviços?

A resposta também é simples: deve-se averiguar o direito ao crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos para fins da tomada de créditos, e deve-se admitir a tomada de todos os créditos oriundos dos custos e despesas, desde que pagos à pessoa jurídica domiciliada no País, – é de difícil raciocínio buscaremos outra interpretação ao dispositivo, senão essa apresentada, s.m.j.

Por certo que se o legislador quisesse vincular os custos e despesas à produção – trazendo novo conceito para custos e despesas para o PIS e Cofins, – diferente do conceito já determinado há décadas pelo imposto renda, teria mencionado expressamente, custos e despesas vinculados à produção, porém não o fez.

Não o fazendo, se entende que são todos os custos e despesas incorridos, sem maiores digressões.

Para aclarar tal assertiva, nos valem os da explicação contida nesse estudo extralido da web⁵, que servirá para esclarecer com maiores detalhes sobre a classificação de custos e despesas incorridas:

5. Disponível em: [https://maisretorno.com/portal/termos/d/despesas-nao-operacionais]. Acesso em: 04.08.2021 às 19h44min.

III.A) Despesas não operacionais

O funcionamento de uma empresa envolve uma série de custos e despesas. Para melhor entendimento das saídas de caixa, os gestores precisam classificar os seus gastos. Uma das categorias é das despesas não operacionais.

Nesse grupo de despesas estão todos aqueles gastos que não apresentam relação direta com a atividade principal da empresa. Ou seja, eles não são exigidos para o seu funcionamento ou para a produção de um bem ou serviço que será comercializado.

O principal exemplo das despesas não operacionais é o pagamento de juros de um empréstimo. Ele funciona como remuneração para um capital de terceiros, mas não possui relação direta com a atividade da companhia. Sendo assim, considera-se uma despesa não operacional, isto é, um gasto que não tem origem na operação do negócio.

Quais são as principais despesas não operacionais?

Apesar do exemplo clássico e mais fácil de encontrar ser o pagamento de juros, essa não é a única forma de despesa não operacional que você encontrará ao analisar empresas.

Outras situações que acontecem com frequência no mundo dos negócios são a subvenção para investimentos, a reversão de devedores com capacidade duvidosa para honrar compromissos ou despesas que venham a afetar o valor patrimonial do negócio.

Todas as despesas não operacionais são listadas como “outras receitas e outras despesas” no Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE). Esse instrumento de contabilidade é de divulgação obrigatória por empresas listadas na Bolsa de Valores, sendo de fácil acesso a qualquer interessado – inclusive para o investidor individual.

III.B) Quais os tipos de despesas?

As despesas não operacionais podem ser interpretadas como o “resto” dos valores pagos por uma companhia. Isso porque, ao menos na maior parte das vezes, aqui estão listadas aquelas saídas de caixa que não se enquadram nas demais classificações.

Existem, portanto, outros três grupos de despesas. São eles:

Despesas operacionais: são aquelas despesas diretamente associadas ao produto (ou serviço) produzido pela organização. Exemplos: folha de pagamento, máquinas e equipamentos.

Despesas administrativas: são despesas que não possuem ligação direta com a produção, mas que são necessárias para a constituição do negócio. Exemplos: aluguel, materiais de escritório e impostos.

Despesas comerciais: por fim, temos ainda as despesas comerciais que são aqueles gastos gerados pelo processo de venda do produto ou serviço. Exemplos: salários de vendedores, embalagens e viagens.

Repare que todos os tipos de custos de um negócio que possuam relação direta com a produção se encaixam em um desses três agrupamentos de despesas.

No entanto, alguns gastos específicos aparecem sem uma identificação objetiva com a operação empresarial. Neste caso, elas são consideradas como despesas não operacionais, conforme já vimos ao longo deste texto.

Como analisar as despesas não operacionais?

Pelo seu isolamento em relação à natureza de uma companhia, o natural é que as despesas não operacionais representem uma parcela pequena do total de gastos que, em um cenário normal, fica concentrado naquilo que envolve o funcionamento efetivo do negócio.

De qualquer forma, é sempre necessário estar atento a todos os tipos de despesas. Além das não operacionais, uma organização lida mensalmente com custos operacionais, administrativos e comerciais. Acompanhá-los é uma tarefa essencial tanto dos gestores, como de investidores.

Vale mencionar que, embora necessário para as atividades de uma companhia, as despesas devem ser monitoradas e, na medida do possível, reduzidas. Elas, afinal, impactam diretamente no resultado do empreendimento.

Todas essas informações estão disponíveis na Demonstração de Resultado do Exercício divulgada pela empresa, contendo inclusive a separação de cada grupo que apresentamos. Ainda sobre as despesas não operacionais, vale mencionar que, ao contrário das demais, elas não afetam o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), impactando o resultado apenas em um segundo momento.

Como se nota acima, as despesas precisam ser classificadas como operacionais ou em não operacionais e no caso, das despesas postuladas, em sua maioria são despesas relacionadas à atividade, não sendo necessário, nesse caso, como defendido, serem ligadas à produção.

Em verdade, *poderíamos* até defender que não são somente as despesas operacionais as *inseridas pelo legislador para fins de crédito*, porque pelo princípio da legalidade, não se pode ir além do que se encontra previsto, e o legislador somente inseriu custos e despesas, deixando de expressamente mencionar o que seriam as despesas operacionais ou não operacionais.

Como dito, *poderíamos defender*, mas por ora, vamos defender somente os custos e despesas operacionais, mesmo que o legislador tenha mencionado despesas incorridas de forma geral, sem destacar a *diferenciação entre ambas*.

Realizadas as considerações supra, no sentido de *que existe uma dicotomia* quanto à análise de bens e serviços utilizados como insumos e os custos e despesas incorridos, vamos nos aprofundar nas despesas operacionais.

No sítio da Receita Federal do Brasil⁶, também encontramos o conceito de despesas não operacionais:

III.C) O que se entende por receitas e despesas não operacionais?

Receitas e despesas não operacionais são aquelas decorrentes de transações não incluídas nas atividades principais ou acessórias que constituam objeto da empresa.

Ainda objetivando o esclarecimento do tema, nos convém visitarmos o conceito primário de despesas operacionais junto ao regulamento do imposto de renda, em que pese estarmos tratando de despesas *para o PIS e a Cofins*, não podemos perder de vista que o conceito de despesas operacionais e não operacionais, *não nasceu* dentro do PIS e Cofins, mas sim, dentro do imposto de renda.

Nesse sentido, uma importante referência de quais são os custos e despesas operacionais e não operacionais. (Decreto 3000/99):

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei 4.506, de 1964, art. 47) § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

Ou seja, pelo conceito de despesas sob a ótica do imposto de renda, serão consideradas operacionais as despesas obtidas antes, durante e depois que o produto esteja acabado ou entregue, contanto que essas despesas sejam necessárias, úteis e usuais.

Já os custos previstos na lei, segundo o pronunciamento de NPC – Normas e Procedimentos de Contabilidade NPC 2 – Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon 2 de 30.04.1999⁷, também indica que custos não são somente aqueles ligados diretamente com a produção, mas também com o custo da direção e administração da fábrica e outros vinculados ao processo produtivo.

6. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipi2008/Cap%C3%ADulo%20IX%20-%20 Resultados%20n%C3%A3o%20operacionais%202008.pdf]. Acesso em: 04.08.2021 às 20h41min.

7. Disponível em: [www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc2.htm]. Acesso em: 04.08.2021 às 22h13min.

Os custos gerais de produção compreendem aqueles incorridos no processo de fabricação, mas não identificados diretamente a cada unidade produzida.

Referem-se a mão de obra indireta, energia, depreciação e manutenção dos edifícios, instalações, máquinas e equipamentos, do custo da direção e administração da fábrica e outros vinculados ao processo produtivo.

Em períodos de baixa produção na fábrica, o custo de ociosidade será apurado e levado ao resultado em rubrica específica.

É por certo que custos e despesas possuem diferença e podemos nos utilizar do estudo extraído da web⁸, que se utiliza, inclusive, do entendimento extraído Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon). Vejamos:

III.D) Qual a diferença entre custos e despesas?

Saiba como diferenciar estes dois termos influenciam na qualidade do gerenciamento financeiro da sua empresa.

A primeira vista, esses termos parecem sinônimos, mas entender a *diferença entre custos e despesas* é fundamental para o gerenciamento do seu negócio.

Esse conhecimento vai ajudar você a entender corretamente os relatórios, além de auxiliar na leitura de indicadores importantes no acompanhamento das finanças da sua empresa.

Então, se você quer aprender a diferenciar estes termos e melhorar o acompanhamento do seu *fluxo de caixa*, este artigo é perfeito para você.

III.E) Custos e despesas: qual é a diferença?

Tanto custo quanto despesas representam os gastos da empresa. Ou seja, compõe os *desembolsos* que uma empresa faz. Porém, estes termos são utilizados para referenciar coisas diferentes.

De acordo com o doutrinador Edmar Oliveira Andrade Filho, existem diferenças entre custos e despesa, ambos são tipos de mutações patrimoniais diminutivas, mas os valores relativos aos custos de produção de bens e serviços transitam por conta de ativos antes de afetar o resultado de determinado período, enquanto as despesas, salvo nos acasos em que os bens e serviços não foram consumidos, fluem direta e imediatamente para o resultado. Assim, os valores relativos aos custos são agregados em

8. Disponível em: [www.contaonline.com.br/blog/127/qual-a-diferenca-entre-custos-e-despesas-entenda-os-conceitos?mkt=google-ads&gclid=CjwKCAjw9aiBhAJEiwAJ_GTS-pxlFSSfrpy47dytWVoAkLVAm-3nA9cUdbJbsAi6uGELinsMYOoORoCag8QAyD_BwE]. Acesso em: 04.08.2021 às 23h00.

contas de ativos e só afetamos resultados no momento em que a pessoa jurídica obtém receita pelas vendas mercadorias ou pela prestação de serviços e etc.

Podemos dizer que uma empresa possui 4 tipos de gastos. São eles:

Custos; Despesas; Investimentos; Perdas.

É importante você saber que, esses conceitos, *não são fixos em relação às empresas*. Dependendo do ramo e da atividade que ela exerce, essas definições podem mudar.

Ou seja, o que é custo para uma determinada empresa, para outra pode representar uma despesa.

III.F) O que é o custo?

A definição de custo foi firmada pelo pronunciamento NPC 2 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon). De acordo com ele:

“Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.”

Simplificando: custos, são os gastos necessários para executar a principal atividade de uma empresa. E geralmente aparecem atrelados à linha de produção.

Exemplos de custo:

Gastos com matéria-prima; energia; salário dos colaboradores envolvidos na produção; equipamentos e ferramentas utilizadas nos processos de produção.

Imagine, por exemplo, uma padaria. Seu principal produto é o pãozinho francês. A farinha de trigo é um ingrediente extremamente necessário para a produção do pão. Logo, a aquisição da farinha é um custo.

III.G) O que é uma despesa?

A despesa é um gasto necessário e que normalmente está ligado à geração de receita para o seu negócio. Mas, diferente do custo, ele não está atrelado à sua linha de produção. Ele aparece no seu orçamento de forma secundária.

Ainda pensando na nossa padaria, se considerarmos, vendedores, gastos com armazenamento e internet, estamos pensando em despesas.

Porque sem estes gastos ainda é possível seguir com a linha de produção.

Exemplos de despesa:

Aluguel; internet; telefone; gastos com delivery; materiais que não sejam insumo (como materiais de escritório); pró-labore; comissão de vendedores; impostos; salários de funcionários que não trabalham na cadeia produtiva.

III.G.1) Classificações das despesas

Dando uma olhadinha na lista de despesas que citamos anteriormente, você deve ter percebido que a frequência de algumas delas diverge e outras podem ser inesperadas. Sendo assim podemos dizer que as despesas são classificadas como:

III.H) Despesas fixas

Despesas fixas, são aquelas que fazem parte do grupo de despesas previsíveis. Entre elas podemos incluir: salários, impostos, aluguéis, contas (água, luz, telefone) etc.

III.I) Despesas extraordinárias

Ao contrário das despesas fixas, são consideradas despesas extraordinárias aquelas que são pagas pela empresa de forma aleatória ou sem qualquer previsibilidade.

Nesta categoria, consideramos gastos como multas e encargos, gastos com processos, reparação de problemas eventuais etc.

Por que é importante gerenciar as suas despesas e custos?

Imagine que a sua padaria está crescendo e você decide comprar mais um forno para dar conta da demanda.

Ele custa R\$ 3.000,00 e será parcelado em 10 vezes de R\$ 300,00. Ou seja, todo mês, uma parte do dinheiro do seu negócio vai ser destinado a esta prestação.

É algo previsível para você.

No entanto, na primeira semana de uso um funcionário comete um erro e danifica o forno. Então agora além da prestação, você também precisa garantir que terá o necessário para arcar com os custos do conserto.

Quando a sua empresa tem bons administradores e uma boa *ferramenta de gestão financeira*, fica fácil visualizar como esses imprevistos vão impactar o seu *fluxo de caixa*.

Como se nota, o legislador inseriu crédito sobre custos e despesas incorridos, desvinculando daquilo que é utilizado como insumo, porque tem conhecimento que são muitas as despesas de uma atividade e nem todas se utilizam para a fabricação do produto final, mas sim para manter atividade, – o que chamo de *laços da atividade*.

Assim, necessário adentrar ao mérito para ser dada interpretação aos custos e despesas incorridos.

O Tema 779 do STJ também definiu a atividade e não o produto para fins de constituição de despesas a serem creditadas e atividade não quer dizer produção.

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 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.”

Decidindo assim, o STJ deu razão e eficácia a existência do art. 195, § 12 da CRFB/1988, que não elegeu produto, – mas elegeu as atividades onde as contribuições do PIS e da Cofins seriam não cumulativas, portanto, sendo a atividade eleita, o PIS e Cofins das despesas custos poderiam ser creditados: “§ 12. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003).”

Na mesma linha, defendeu-se, que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, traçaram um norte e bem delimitaram o que poderia ser tomado crédito, bem como, o que não poderia ser tomado crédito.

Diante disso, nasceu a *celeuma* sobre a questão se o *rol de despesas ali descritos*, era exemplificativo ou exaustivo. A doutrina e a jurisprudência firmaram entendimento que o *rol* é *exemplificativo*.

Assim, podemos entender que tudo o que se adquire dentro do conceito de custos e despesas incorridas poderia ser creditado, desde que se trate de despesas operacionais e custos, não limitando o direito as despesas ligadas à atividade desenvolvida que se observa do seu objeto social, já que o parágrafo em estudo é claro a mencionar bens e serviços *adquiridos* de custos e despesas *incorridos*, estabelecendo a linha clara que o primeiro é *adquirido* para prestação de serviços, produção ou colocação à venda, – já os custos e despesas, são para o suporte da própria atividade e não para produzir o produto final, são meros custos e despesas que se desvinculam do processo produtivo.

Importante destacar, inclusive, em razão de estarmos estudando esse tema desde 2005, que as decisões judiciais acabaram analisando o direito ao crédito somente quanto aos *bens e serviços* utilizados como insumos, já que existe *porção da lei* que menciona que os mesmos sejam utilizados como insumos, porém, quanto

aos custos e despesas, o direito ao crédito, tão somente importa que eles sejam pagos a pessoa jurídica, não se vinculando à essencialidade ou ao ser insumo utilizado na produção, bastando ser um custo ou uma despesa na atividade, sem qualquer menção à atividade-fim, tudo a efetivar o que buscou a Constituição Federal ao criar o regime não cumulativo. Vejamos:

“Lei 10.637/02 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá *descontar* créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II – bens e serviços, utilizados como insumo na (i) prestação de serviços e (ii) na produção ou (iii) 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 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 10.865, de 2004)

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 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 11.196, de 21.11.2005)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007).”

As Leis do PIS e da Cofins são claras ao dar vida a intenção constitucional (a lei delegará as atividades que serão não cumulativas), daí porque as leis acabaram

trazendo custos e despesas que sequer são insumos, mas fazem parte do conjunto para formar o produto da atividade desenvolvida.

Portanto, a Constituição Federal elegeu a atividade, a lei elegeu as atividades que poderiam se utilizar do sistema não cumulativo e excluiu quais não poderiam.

Precisamos fazer uma *interpretação sistêmica* e analisar o inciso II do art. 3º, Lei 10.637/02, sem deixar de interpretar o § 3º e incisos.

O inciso II do art. 3º, Lei 10.637/02 analisa bens e serviços, utilizados como insumo na (i) prestação de serviços e (ii) na produção ou (iii) fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, mas o § 3º insere *custos e despesas e não vincula a produção, fabricação ou prestação de serviços*, o que em verdade, somente cumpre a determinação constitucional, – a lei asseverou que também dariam direito ao crédito os custos e despesas pagos à pessoa jurídica, situação diferente do caso dos bens e serviços utilizados como insumos.

Assim, sabemos que os custos, tanto diretos como indiretos, são relacionados aos gastos *para a atividade* e podem estar incluídos mão de obra, gastos gerais de fabricação, seguros, manutenção, viagens ligadas à atividade, tudo aquilo que soma para manter algo, sendo diversos custos (despesas) que obtém para *manter a atividade e não somente para produzir o produto*.

Por outro lado, as despesas são bem mais abrangentes, eis que não se concentram somente nas despesas relacionadas à produção do produto, mas sim à atividade integral e é nesse caso que despesas como de benfeitorias em imóveis terceiros, essa despesa já eleita até pelo legislador, conforme anteriormente transcrito no art. 3º, inciso VII⁹, da Lei 10.637/02. Assim, podemos citar alguns custos e despesas que poderiam ser descontado crédito, já que são custos e despesas incorridos na forma do § 3º art. 3º, inciso VII, da Lei 10.637/02, como: telefone, frete quando suportado o custo pela vendedora, máquinas e ferramentas e equipamentos no uso da oficina; material de escritório, propaganda e publicidade relacionadas as vendas, uniformes, viagens e representação; software relacionado aos equipamentos da oficina ou máquinas utilizadas na indústria e muitos outros custos e despesas que poderíamos relacionar.

Por certo, a não cumulatividade trouxe a possibilidade para créditos de bens e serviços, mas não poderia ter deixado de lado os custos e despesas e como dito, se tudo fosse bens e serviços e se a intenção legislativa fosse somente alcançar esses, seria desnecessário a existência do inciso II dentro do § 3º, art. 3º da Lei 10.637/02, quando dispôs sobre custos e despesas incorridos. E isso tudo, porque os contribuintes

não conseguem repassar ao custo, senão o preço do produto se tornaria impraticável por qualquer empresa, porque na venda do produto final precisam recolher 9,25% sobre o faturamento, sendo 1,65% de PIS e 7,65% de Cofins. Ou seja, sobre todas as despesas e custos que serviram para produzir o faturamento (manter a atividade), e nada mais justo, de no mínimo, descontar os créditos sobre os custos e despesas incorridos e pagas à pessoa jurídica, conforme a previsão do § 3º, inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/02.

Para finalizar esse ponto, importa *demonstrarmos que a Receita Federal do Brasil*, do Brasil, através da Instrução Normativa SRF 11/1996, nos ajuda esclarecer os alcances e limites do conceito de *custos e despesas* e fica ainda mais claro os motivos da existência em separado e sem vinculação à produção do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei 10.367/02 e 10.833/03 que trata do mesmo assunto.

“Art. 24. Os prejuízos realizados no recebimento de créditos serão obrigatoriamente debitados à provisão e o eventual excesso verificado será debitado a despesas operacionais.

§ 1º O débito dos prejuízos às contas de provisão e de despesas operacionais poderá ser efetuado, independentemente de terem-se esgotados os recursos para sua cobrança, após o decurso de:

- a) um ano de seu vencimento, se em valor inferior a R\$ 4.143,50 por devedor;
- b) dois anos de seu vencimento, se superior ao limite referido na alínea ‘a’, não podendo, nessa hipótese, a totalidade do débito exceder a 25% do lucro real, antes de computadas essas deduções.

§ 2º A parcela excedente poderá ser utilizada em anos-calendário subsequentes, observado, cumulativamente com a totalidade do débito do próprio período da utilização, o limite referido na alínea ‘b’ do parágrafo anterior.

§ 3º Será adicionado ao lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor correspondente aos prejuízos que tenham sido debitados à conta de despesas operacionais, antes do decurso do prazo previsto no § 1º, não se admitindo o seu registro à débito da conta de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, os valores adicionados somente serão passíveis de exclusão do lucro líquido, para determinação do lucro real, nos períodos subsequentes, quando houverem sido esgotados os recursos para sua cobrança.

§ 5º Em qualquer hipótese, esgotados os recursos para sua cobrança, o débito dos prejuízos será dedutível para efeito de determinação do lucro real, independentemente da limitação contida na alínea ‘b’ do § 1º.

Bens Não Relacionados com a Produção ou Comercialização

Art. 25. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução:

9. VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; (...).

Parágrafo único. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

- a) Os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade;
- b) Os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;
- c) Os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;
- d) Os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;
- e) Os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;
- f) Os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;
- g) Os veículos de transporte coletivo de empregados;
- h) Os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;
- i) Os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;
- j) Os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;
- l) Os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade.

Despesas com Alimentação

Art. 26. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução de despesas com a alimentação de sócios, acionistas e administradores.

Art. 27. As despesas com alimentação somente poderão ser dedutíveis quando fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

Parágrafo único. A dedutibilidade a que se refere este artigo independe da existência de Programa de Alimentação do Trabalhador e aplica-se, inclusive, às despesas básicas de alimentos fornecidas pela empresa, desde que indistintamente a todos os empregados.”

IV. CONCLUSÃO

Diante de tudo o que foi escrito até o momento, resta cristalino que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar em julgamento do recurso repetitivo, o Resp 1.221.170/PR,

confrontado com o Tema 779 somente enfrentou o inciso II da Lei 10.637/02, que trata dos bens e serviços utilizados como insumos na produção, prestação de serviços ou fabricação, deixando de adentrar na completude do dispositivo; ao passo que o inciso II do § 3º do art. 3º, da Lei 10.637/02, remete automaticamente a outro conceito complementar para fins de creditamento, o qual inclui os custos e despesas pagos ou incorridos à pessoa jurídica, esses desvinculados do processo produtivo, situação que necessita ser novamente enfrentada pelo poder judiciário, já que a lei não dispõe sobre essa separação sobre as despesas serem operacionais ou não operacionais; e não existindo conceito para custos e despesas próprios para o PIS e para Cofins, porque se o legislador quisesse ter criado um novo conceito para custos e despesas incorridos para tais contribuições, o teria feito, mas não o fezendo, deve-se aplicar o princípio estabelecido na legislação do imposto de renda, junto aos artigos 299 e 300 ou no mínimo ser considerada ambas as despesas, operacionais e não operacionais. De igual forma, demonstrou-se que a própria Receita Federal do Brasil esclarece que, bens móveis, são intrinsecamente ligados a comercialização e produção e que as despesas de alimentação, se oferecidas a todos funcionários, podem ser deduzidas para fins do imposto de renda, – tudo, porque estão ligadas à atividade e não à produção, o que fortalece o entendimento exposto no presente estudo

Por certo que se o legislador quisesse vincular os custos e despesas à produção – trazendo novo conceito para custos e despesas para o PIS e Cofins, – diferente do conceito já determinado há décadas pelo imposto de renda, teria mencionado expressamente custos e despesas vinculados à produção, porém, não o fez e não o fazendo, se entende que são todos os custos e despesas incorridos, sem maiores digressões, inclusive, as despesas não operacionais, ao passo que as Leis (10.637/02 e 10.833/03) também não fizeram tal distinção.

Assim, parece que o Tema 779 precisa ser revisitado com as particularidades aqui demonstradas. A linha orientativa traçada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR é um referencial interpretativo, que somente pode ser utilizado como solução final para conceito de bens e serviços, mas não pode ser utilizado como parâmetro quando se tratar da busca de dedução de créditos sobre custos, despesas e encargos incorridos, pagos à pessoa jurídica, conforme analisado na presente reflexão, e restou amplamente demonstrado no presente artigo.

V. REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: lucro real e*

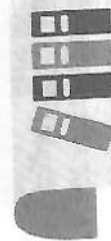
lucro arbitrado. 14. ed. rev., reform. e atual. São Paulo: MP: APET, 2021.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 870.

PORTAL de Contabilidade. Disponível em: [www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc2.htm]. Acesso em: 04.08.2021 às 22h13min.

Jurisprudência

TJSC, Mandado de Segurança 5020947-34.2021.4.04.7201, 6ª vara federal de Joinville – SC, juiz federal substituto Antônio Araújo.



PESQUISAS DO EDITORIAL

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Processual

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A ilegalidade da implementação de procedimentos específicos nos deveres instrumentais como forma de exigência de tributos, de Claudia Cristina dos Santos Abrosio – RDTC 25/143-163;
- A não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS e o conceito de insumo, de Thais Silveira Araújo – RDTC 25/103-121;
- Créditos de PIS e COFINS: uma análise jusfilosófica, de Diego Diniz Ribeiro – RTrib 116/137-150; e
- O aproveitamento de créditos no regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS e os royalties decorrentes da aquisição de direitos sobre bens intangíveis, de Tiago Carneiro da Silva – RDTC 20/43-65.