



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

**Processo n°** 13502.000166/2007-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-001.798 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2012  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** ACRINOR ACRINOLITRILA DO NORDESTE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 10/10/2005

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.**

Somente bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos e na prestação de serviços geram direito de crédito da contribuição não-cumulativa.

**SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE CALDEIRARIA. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.**

Ainda que a atividade de caldeiraria seja fase essencial da fabricação dos produtos químicos industrializados, a manutenção do sistema de calderaria não se caracteriza como insumo de produção e, desta forma, não gera direito a crédito.

**SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE SISTEMA DE COMBATE A INCÊNDIO. PRODUTOS QUÍMICOS ALTAMENTE INFLAMÁVEIS. RISCO PARA O FUNCIONAMENTO DA FÁBRICA. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.**

Os serviços essenciais ao funcionamento do sistema de produção, decorrentes da natureza da produção ou de exigência legal ou regulamentar, quando não caracterizem insumos de produção, não geram direito de crédito.

**SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. INCLUSÃO DE SERVIÇOS AUXILIARES E ESSENCIAIS. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.**

Somente as despesas diretas com armazenagem, em face de expressa previsão legal, geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas, não se estendendo o direito aos serviços auxiliares, ainda que essenciais.

**DESPESAS COM FRETE. DESTINATÁRIO DIVERSO DA RECORRENTE. CABOTAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.**

Parte das notas fiscais cujo crédito de PIS não cumulativo foi questionado demonstram que o destinatário do transporte é empresa diversa da Recorrente, do que se conclui que de fato se trata de frete para venda e não entre estabelecimentos, como alegou a fiscalização. Em relação às notas de transporte que não indicam o destinatário há clara indicação do destino sendo o Porto de Santos (notas de cabotagem). Considerando que a Recorrente não possui filial na cidade de Santos conclui-se que o frete somente poderia ser para venda, e não entre estabelecimentos como sugere o Fisco. Assim, o direito ao crédito de PIS deve ser garantido.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito nas despesas com frete de produto acabado e com armazenagem, cujas notas fiscais não foram registradas no LRE, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Fábila Regina Freitas quantos às despesas com serviços de manutenção de sistema de combate a incêndios, serviços de manutenção de caldeiras, outros serviços de armazenagem, e Maria de Conceição Arnaldo Jacó quanto às despesas de frete. Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora

(assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Fabia Regina Freitas, Alexandre Gomes e José Antonio Francisco.

## Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação (fl. 02/06), visando à quitação de débitos de PIS não cumulativo (da competência de Setembro/2005), no valor de R\$ 18.805,72, com créditos da mesma contribuição, derivado de pagamento a maior realizado na competência de Janeiro/2005. Vale dizer, a Recorrente apurou um valor devido de PIS no montante de R\$153.502,30 (de acordo com sua DCTF retificadora), não obstante tenha efetuado um recolhimento via DARF no valor total de R\$ 172.308,02. A diferença entre os valores (devido x recolhido) se deu em virtude de, por meio de DCTF e DACON retificadores, a Recorrente ter contabilizado créditos da sistemática não cumulativa que, no momento do pagamento do DARF não havia sido considerados.

Da análise do Parecer da DRF (fls. 517/529), que sintetiza o ocorrido durante a fiscalização constata-se que a fiscalização solicitou a comprovação da existência dos referidos créditos da sistemática não cumulativa, incluídos no DACON retificador. Uma vez apresentada e analisada a documentação a DRF admitiu, parcialmente, a contabilização dos créditos.

Os créditos parcialmente glosados correspondem a despesas com **(i)** serviços utilizados como insumos; **(ii)** alugueis de máquinas e equipamentos; e **(iii)** despesas de armazenagem e frete de na operação de venda de mercadorias.

Em relação aos serviços utilizados como **insumos de produção** a fiscalização entendeu que tais serviços não estariam relacionados ao processo produtivo propriamente dito, pois seriam "serviços e peças para manutenção em geral". Entendeu, ainda, que se tais serviços ocasionaram aumento da vida útil dos bens do ativo imobilizado superior a ano, situação na qual os custos correspondentes não dariam direito a crédito a ser descontado do PIS/PASEP apurado, devendo, sim, ser agregados ao bem do ativo imobilizado, servindo de base para depreciações futuras. Portanto, glosou o valor total deste crédito levado para o DACON (R\$ 118.964,64).

Quanto aos créditos apurados em relação aos custos incorridos com **alugueis de máquinas e equipamentos** a fiscalização entendeu que parte dos valores foram gastos com prestação de serviço de "montagem de andaime, pintura e isolamento" e uma outra parte referiu-se à despesas com alugueis de veículos, que também não se enquadraria no conceito de "despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de PJ". Foi glosado um valor total correspondente a R\$ 12.746,68.

Finalmente, em relação aos créditos derivados de **armazenagem** e frete, a fiscalização glosou tais créditos/despesas, por se referirem a (i) serviços de infra-estrutura portuária, "sopragem da linha de pier do produto", "inertização" de produto; (ii) serviços de armazenagem não lançados no Livro Registro de Entradas ; e (iii) operações de cabotagem em relação às quais não se identifica posto que se destinavam produtos à venda ou a outros estabelecimentos da empresa (neste caso, sem direito ao crédito, pois não se trata de frete para venda). A glosa totalizou R\$ 284.163,59.

Concluiu a fiscalização pela homologação parcial da compensação efetuada, até o limite do crédito que entendeu ter tido sua origem e natureza comprovada adequadamente, qual seja, no valor total de R\$ 12.677,77.

O Despacho Decisório (fls. 531/532), proferido após a fiscalização realizada, **acatou as considerações da fiscalização e determinou a homologação parcial da compensação,**

nos termos mencionados no Parecer da DRF. Determina, ainda, seja promovida a cobrança do valor de PIS que deixou de ser recolhido – relativo à competência setembro/05 – por ter sido objeto da Declaração de Compensação, na parte não homologada.

Intimada da decisão a Recorrente apresentou sua Manifestação de Inconformidade (fls. 546/557), na qual alega, em síntese:

- a nulidade do procedimento fiscalizatório que culminou na glosa integral dos créditos derivados de serviços tomados e utilizados como insumos em sua produção, não obstante não tenha promovido fiscalização *in loco*, ou sequer avaliado seu complexo processo produtivo, a fim de verificar que tipo de serviços foram tomados e como são aplicados em sua industrialização;

- os serviços objeto da glosa estão relacionados às despesas efetuadas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos, empregados diretamente na produção dos bens destinados à venda, o que torna sem fundamento a glosa;

- os créditos glosados decorrem também de despesas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofrem desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente participam diretamente de todo o processo de fabricação dos bens destinados à venda, o que evidencia a ilegalidade da glosa;

- quanto à glosa de valores lançados como créditos derivados de aluguéis de máquinas e equipamentos, relativamente à conta contábil 4480613810 (R\$ 1.815,87) o valor corresponde à demolição de Pallets e transporte **HN301 (RIP)**, para realização de serviços de manutenção na área produtiva da empresa, conforme documentação anexada aos autos;

- no que se refere à glosa de créditos de armazenagem, não procede a exigência de que os custos com este tipo de serviço deveriam ter sido registrados no Livro Registro de Entradas justamente por se tratar de prestação de serviços, enquanto citado Livro existe para registro de entrada de mercadorias. Portanto, não há fundamento legal para a glosa das despesas com armazenagem;

- quanto à glosa dos créditos relacionados à contratação de frete esclarece que se trata de transporte de produtos entre o estabelecimento e o porto, para exportação, como comprova a documentação acostada aos autos;

- deve haver lançamento de ofício de quaisquer valores a serem cobrados;

- requer, por fim, a realização de diligência para constatação da verdadeira aplicação dos serviços objeto de glosa, como insumo em seu processo produtivo.

A DRJ julgou parcialmente procedente o lançamento (fls. 575/578), reconhecendo não apenas a existência da parcela do crédito já homologado pela DRF, mas revertendo a glosa relativa ao valor de locação de equipamentos utilizados no serviço de “montagem de andaime, pintura e isolamento”, correspondente a R\$ 1.815,87.

O Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte (fls. 693/703) insurge-se contra a decisão da DRJ, exceto no que se refere à reversão da glosa relativa às despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos. No mais, reitera os argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade, acrescentando os seguintes esclarecimentos:

- no que se refere aos serviços utilizados como insumos de sua produção, cujos respectivos créditos foram glosados, esclarece que os serviços em questão são essenciais à produção, pois se trata de **(i)** serviços de manutenção e recuperação de caldeiraria, sendo que esta é “a área da indústria onde se realiza a produção, manutenção, preparação e possíveis reparos das resinas plásticas e cortes das chapas de acrílico, que servirão de base para a fabricação dos produtos comercializados pela Recorrente”, o que evidencia a utilização do insumo na produção; e de **(ii)** serviços de manutenção de sistema de combate a incêndios;

- em relação às despesas com armazenagem e frete, esclareceu que, em relação às notas fiscais de serviços de inertização e cabotagem, o primeiro é necessário para manter a refrigeração de seus produtos durante seu transporte nos navios, a fim de preservá-los, além de evitar explosões ou incêndio durante o transporte. No que se refere à cabotagem, trata-se de transporte marítimo de cargas, realizado entre dois portos, serviço utilizado pela Recorrente para o transporte de insumos e na transferência da produção entre estabelecimento com a finalidade de venda.

Vieram-me então, os autos para decisão.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele o conheço.

A controvérsia se dá em relação aos créditos apurados pela Recorrente em relação a: **(i)** serviços de manutenção e recuperação de caldeiraria; **(ii)** serviços de manutenção de sistema de combate a incêndios; **(iii)** serviços de armazenagem e inertização; **(iv)** frete de insumos entre estabelecimentos e **(v)** frete de produto acabado, entre estabelecimentos. Ainda, a Recorrente argumenta que houve aumento do valor devido (com conseqüente diminuição do valor a restituir) sem a realização de lançamento do tributo, o que não pode ser admitido pois todo tributo deve ser devidamente lançado.

Na hipótese de constatar-se que a Recorrente tem direito à apuração destes créditos e que a redução da base do crédito foi indevida, concluir-se-á que não poderia ser questionada a Declaração de Compensação objeto dos autos, por ausência de crédito suficiente para extinguir o débito que dela foi objeto, justamente porque a suposta inexistência de crédito advém da glosa promovida pelo Fisco, em relação aos créditos apurados sobre os serviços acima referido.

### A) INSUMOS

Passemos, então à análise da possibilidade ou não de a Recorrente apurar os créditos sobre os serviços em questão, a fim de concluirmos se foi adequada ou não a glosa promovida pelo Fisco e, em última instância, se a Declaração de Compensação de fato não poderia ser homologada por insuficiência de créditos. Para isso, antes, é preciso traçar alguns esclarecimentos sobre a sistemática não cumulativa em análise.

O direito ao crédito de PIS e COFINS não cumulativos sobre determinados serviços encontra-se garantido pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Em resumo, o rol dos créditos garantidos por referidas leis é o seguinte:

*“I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei;*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei;*

*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;*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*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;*

*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;*

*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.”*

A dificuldade que se encontra na análise da existência ou não do direito ao créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre serviços ocorre justamente porque a legislação não possui uma definição clara do que deve ser entendido como “insumo” da produção ou da prestação de serviços, quando estamos diante de um serviço tomado pelo contribuinte. Vale dizer, não há definição legal – tampouco base jurisprudencial extensa – definindo que tipo de características precisa ter um serviço para que possa ser considerado como insumo da produção ou da prestação de serviços, de modo a garantir a apuração de créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre seu custo.

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e para a COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de “custo” e de “despesa” aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração não cumulativa dos tributos.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes<sup>1</sup>, o que causa reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, em relação a determinados serviços, pois o Fisco entendeu que não foram utilizados diretamente no processo produtivo (glosa de serviços de manutenção, por exemplo). Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da Carta Magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

*§ 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.*

(...)”

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita<sup>2</sup> das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto

<sup>2</sup> "Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

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

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

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

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

IV – (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de

2009).<sup>1</sup>assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 18/12/20

12 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 07/01/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, A

assinado digitalmente em 09/01/2013 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 09/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco<sup>3</sup>: “Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”

O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, “um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa”. **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação, ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário<sup>4</sup>. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Conforme este raciocínio cito Eduardo de Carvalho Borges<sup>5</sup>: “No caso do PIS e da COFINS, **o legislador federal optou por um sistema misto**: apesar de ter concedido ao contribuinte um crédito a ser abatido das contribuições a serem pagas, tal crédito não é apurado

<sup>3</sup> MARCO AURELIO GRECCO in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004

<sup>4</sup> Lei nº 10.833/03, art. 3º,

<sup>5</sup> Eduardo de Carvalho Borges in “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias”, Tributação no Agronegócio, Quartier Latin

em função do tributo recolhido em fase anterior, mas mediante a aplicação, ao valor do bem ou serviço proveniente de etapa anterior, da alíquota à qual está sujeito o contribuinte ao qual o crédito é outorgado. Vejamos o seguinte exemplo: (i) um produto X é vendido por A a B por 100 reais; (ii) estando A sujeito ao regime cumulativo, recolhe 3,65 reais a título de PIS e COFINS; (iii) estando B sujeito ao regime não-cumulativo, apura crédito de PIS e COFINS no valor de 7,60 reais; e (iv) ao revender o produto X por 200 reais, B recolhe 7,60 reais (200 reais x 7,6% - 7,60 reais = 7,60 reais) a título de PIS e COFINS. Em tal caso, o critério adotado propiciou o mesmo resultado da aplicação do método “base sobre base” (200 reais – 100 reais x 7,6% = 7,60 reais).” – destaquei.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplicam, portanto, os critérios da não cumulatividade do IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado, para determinar se ele dá ou não direito ao correspondente crédito.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290<sup>6</sup> e 299<sup>7</sup> do RIR/99.

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao

---

#### <sup>6</sup> Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

#### <sup>7</sup> Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 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 nº 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 nº 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.

ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e para a COFINS, será formada pelas despesas e custos de “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 (...)”.

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços UTILIZADOS na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. **Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.**”<sup>8</sup>

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, **é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

<sup>8</sup> Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486, MP Editora, destacado digitalmente em 18/12/20

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS é aferir receita<sup>9</sup>, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita, naquele específico mês.

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerados pela legislação do PIS e da COFINS, sendo que a Recorrente requer créditos sobre:

- serviços de manutenção e recuperação de caldeiraria;
- serviços de manutenção de sistema de combate a incêndios;
- serviços de manutenção em geral;
- serviços de armazenagem e inertização;
- frete de insumos entre estabelecimentos; e
- frete de produto acabado, entre estabelecimentos.

Em princípio esclareço, por consequência lógica da premissa adotada (diversidade entre os regimes não cumulativos), que o conceito de insumos para a não cumulatividade de PIS/COFINS difere daquele utilizado para ICMS/IPI<sup>10</sup>, bem assim não pode ser equiparado ao critério utilizado pelo Imposto de Renda.

Nos termos do II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para fim de se aferir a não cumulatividade destas contribuições são entendidos como insumos: ***“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 lubrificante (...)”***.

Passo a análise de cada item de crédito pleiteado pela Recorrente.

<sup>9</sup> No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004), a saber:

“Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).

Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.”

<sup>10</sup> Neste sentido, segue ementa do Acórdão proferido no Processo Administrativo nº 11020.000607/2010-58:

“COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.”

No que se refere aos SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E RECUPERAÇÃO DE CALDEIRARIA, como esclarece a Recorrente em sua defesa, se trata de serviço essencial para a conservação de uma série de equipamentos que são necessários para o desenvolvimento de suas atividades. Vale destacar que a Recorrente é empresa que industrializa produtos químicos e como esclarecido no Recurso Voluntário, a caldeiraria é uma área de produção em que são preparados materiais que servem de base para a fabricação de seus produtos, portanto os gastos com a manutenção das caldeiras atendem ao critério de ser utilizado (ainda que indiretamente) na produção, de ser indispensável à produção e relacionado ao objeto social da empresa. Logo, entendo que deve ser garantido o crédito de PIS não cumulativo sobre tais despesas.

No que tange aos SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE SISTEMA DE COMBATE A INCÊNDIOS, por se tratar de empresa que fabrica produtos químicos altamente inflamáveis, os cuidados com o sistema de incêndio tornam-se essenciais, e mesmo imprescindíveis à sua produção. Entendo, portanto, que geram direito aos créditos pleiteados.

Em relação aos SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM GERAL, tendo em vista que não houve a comprovação, por parte da Recorrente, de que tais serviços foram aplicados no sistema produtivo (a exemplo das notas anexadas às fls. eletrônicas 486, 509), nego provimento ao crédito neste particular.

Quanto aos gastos com SERVIÇO DE ARMAZENAGEM, foram glosados: (i) serviços que não constavam registrados no livro; (ii) serviços de cabotagem; (iii) serviços administrativos e de operação portuária (ex.: “sopragem de linha de pier”) e (iv) serviços de inertização e blanketing.

Primeiramente esclareço que não concordo com a glosa fundamentada na ausência de escrituração das notas fiscais do serviço de armazenagem no Livro Registro de Entradas. Afinal, como bem salientou a Recorrente, se trata de prestação de serviços, ou seja, não submetida à obrigatoriedade de registro no referido Livro. Logo, em relação às notas que foram objeto de glosa somente porque não haviam sido registradas no Livro de Registro de Entradas (sejam da Granel Química, sejam da Tequimar), entendo que deve ser garantido o pleito à Recorrente, pois o direito ao crédito sobre despesas com armazenagem é expressamente previsto nas Leis de regência, e porque, a escrituração no referido livro, das notas fiscais de serviços de armazenagem não é obrigatória.

Além disso, a fiscalização não admite o crédito em relação a determinadas notas de armazenagem por considerar que se referem a serviços diversos, como serviços administrativos, serviços de operação portuária, serviços de inertização, serviços de blanketing e serviços de sopragem de linha de pier. Em relação a estes serviços a Recorrente esclareceu o que seriam os serviços de inertização (referido em algumas das notas fiscais – fls. 345/360), ao mencionar que se trata da criação de uma proteção aos produtos armazenados, evitando que percam suas qualidades essenciais, por meio de reações químicas, que poderiam até causar a corrosão dos tanques em que estão armazenados, além de explosões. Parece-me que se trata de uma providência necessária à própria armazenagem dos produtos da Recorrente – dada sua natureza - e que, portanto, com ela acaba por se confundir (na medida em que, sem tais cuidados, a armazenagem dos produtos químicos comercializados pela Recorrente não poderia ser realizada). Assim, entendo que a Recorrente tem direito ao crédito em questão.

Neste sentido, de se notar que o conceito de armazenagem engloba mais do que a mera “locação do espaço”. Analisemos o conceito de armazenagem em si. Parece-me evidente que quando o legislador se refere a armazenagem não está entendendo apenas como

passível de crédito o armazém. Isto porque se fosse este o caso, a disposição expressa seria despicienda, uma vez que consta item expresso para o aproveitamento de aluguel de bens imóveis<sup>11</sup>.

Claro está, portanto, por conclusão lógica, que o dispositivo legal que se refere a despesas com “armazém” engloba mais do que o simples imóvel onde se armazena os produtos. Acrescido a este fato, é preciso considerar que para que seja possível a armazenagem de produtos é preciso que eles cheguem até os armazéns, logo é preciso que eles sejam transportados de alguma forma, descarregados deste meio de transporte guardados no armazém. A meu ver é indissociável, do conceito de custo com armazenagem o gasto incorrido com descarga e transporte.

Neste sentido – de extensão do conceito de armazenagem - já votei anteriormente, acompanhando o ilustre relator Alexandre Gomes, que o analisar o processo nº 11686.000405/2008-68 proferiu com extrema clareza este mesmo posicionamento, a saber:

*“Já no tocante as despesas de monitoramento e taxas de risco, a Recorrente assim as conceituou:*

*Imperioso neste momento, tratar do serviço de monitoramento que ocorre no armazém localizado dentro do porto. Ao chegar na área portuária, a mercadoria é depositada nas câmaras frigoríficas localizadas no interior dos armazéns.*

*Antes de proceder o transporte da mercadoria para dentro do navio, o produto é transferido para containeres refrigerados.*

*(...)*

*Quanto à taxa de risco, trata-se de serviço que se encontra também vinculado à armazenagem, pois, o pagamento efetuado pela Recorrente se refere a um "seguro" que é exigido para o caso extremo de perda ou roubo da mercadoria ou ainda o seu perecimento enquanto esta estiver armazenada dentro do armazém.*

*Como se depreende da leitura dos conceitos acima transcritos, as glosas de despesas analisadas e expressamente impugnadas dizem respeito a despesas incorridas na fase de armazenamento e transporte para a exportação das mercadorias produzidas pela Recorrente.*

*O art. 3 das Lei 10.637/02 e 10.833/03 expressamente permitiu o creditamento das despesas relacionadas ao armazenamento de mercadorias e do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*Em relação ao ônus não há lide, uma vez que indubitoso que este recaiu sobre a Recorrente.*

*A celeuma instaura exige que se é decida sobre qual a amplitude que se pode conferir a determinação que autoriza o creditamento das despesas de armazenagens de mercadorias nas operações de venda.*

<sup>11</sup> Lei 10.833/03 - Lei 10.637/02

*Tem-se de defendido exaustivamente que somente seria possível o creditamento de despesas relacionadas ao processo produtivo. E os argumentos são os mais diversos.*

*Contudo, a própria legislação tratou de conferir algumas exceções como no caso do armazenamento de mercadorias para a venda, que inquestionavelmente não está relacionado diretamente a produção da mercadoria.*

*Diante deste impasse, deve o interprete procurar identificar na norma sob análise qual a seu melhor enquadramento, e no caso sob análise a intenção do legislador ordinário era, sem sombra de dúvida, garantir a maior desoneração possível da cadeia produtiva permitindo maior incidência tributária.*

*Diante deste contexto me parece correto afirmar que todas as despesas relacionadas a armazenagem dos produtos destinados a venda podem gerar direito a crédito, motivo pelo qual reconheço tal possibilidade em relação aos serviços de capatazia, movimentação de carga e descarga e os serviços de monitoramento das mercadorias..*

*Já em relação as despesas de taxa de risco, que segundo a Recorrente se enquadra na categoria de seguro, entendo que não há direito ao crédito posto que sua essencialidade, no ponto de vista deste relator, bem como sua relação com a armazenagem dos produtos é bastante relativa.” - destaquei*

Assim, divirjo do posicionamento defendido pela decisão atacada no que se refere à possibilidade de creditamento do custo de despesas com armazenagem que incluam outros serviços também prestados pelo armazém, pois me parece que todos compõem o conceito de armazenagem, que vai além da mera locação de um espaço para estocagem.

Ante o exposto, entendo que devem ser concedidos todos os créditos glosados em relação à armazenagem.

Finalmente, no que se refere aos créditos derivados de **CUSTOS COM FRETE** (notas fiscais de fls. 362/390), a fiscalização afirma que não pôde identificar se os produtos estavam sendo transportados para venda, bem como que tais notas não estavam registradas no Livro de Registro de Entradas. Na esteira das considerações traçadas para as notas fiscais de armazenagem, entendo que as notas de transporte não precisariam estar registradas no Livro de Registro de Entradas, pois não se trata de aquisição de bens ou mercadorias, mas sim de serviços (de transporte). Logo, afasto a glosa promovida apenas com base neste argumento.

Quanto à dificuldade para identificação de quais notas se referem a frete de venda – gerador do crédito de PIS não cumulativo - embora a Recorrente não tenha trazido aos autos nenhum esclarecimento neste sentido, parece-me que da análise das notas fiscais de transporte é possível constatar que boa parte delas (em especial as notas da empresa Global Transporte Oceânico) tinha por destino a cidade de Santos, com destinatário diverso da Recorrente. As notas que não identificam o destinatário (fls. 363, 364 e 368) também têm por destino a cidade de Santos e, ainda que não identifiquem exatamente o comprador dos produtos, fato é que não há evidencia nos autos de que a Recorrente possua estabelecimento naquela localidade. (seu contrato social não faz qualquer menção à existência de filiais,

especialmente em Santos). Neste sentido, a remessa dos produtos não poderia ter sido feita, por exemplo, para outro estabelecimento da própria Recorrente, mas apenas para terceiros. Portanto, concluo que se trata de frete para venda de mercadoria acabada, gerador do direito ao crédito em discussão.

Além destas, outras notas fiscais juntadas aos autos (fls. 369/390) também indicam que o destinatário das mercadorias não era a Recorrente, do que se conclui que não se sustenta o argumento do Fisco para promover a glosa, no sentido de que a documentação não permitiria concluir que se trataria de mera transferência entre estabelecimentos da mesma empresa (Recorrente).

Portanto, entendo que a glosa dos custos de frete devem ser revertidas, garantindo o direito aos créditos de PIS sobre tais despesas.

## B) NECESSIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO

Outra alegação da Recorrente é a suposta necessidade de auto de infração para constituir a diferença glosada do tributo. Ocorre que esta alegação não tem guarida na situação fática em que se encontra a Recorrente.

Isto é, o crédito em questão não foi glosado porque a fiscalização reavaliou a base de cálculo do tributo, aumentando o débito. O crédito pleiteado é que, no entender da fiscalização não poderia ser devolvido, porque inexistia. Este raciocínio se aplica quando, por exemplo, no momento da análise do crédito o agente administrativo acaba por rever a base de cálculo declarada pela Recorrente, aumentando-a.

No caso a Recorrente pleiteou a restituição de valor que entendeu ter recolhido a maior porque não procedeu à dedução, da base de cálculo, de determinados insumos. É o insumo que se está discutindo, não a base de cálculo declarada do tributo.

Desta forma, nego provimento à esta solicitação da Recorrente.

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para garantir o direito à apuração de créditos de PIS não cumulativo sobre as despesas com serviços de manutenção de caldeiraria, de sistema de combate a incêndio, armazenagem e de frete quando o destinatário é um terceiro (indicado na nota fiscal) e/ou com destino ao Porto de Santos (cabotagem). Nego provimento ao crédito decorrente de serviços de manutenção em geral e à alegação de necessidade de auto de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Relatora Fabiola Cassiano Keramidas

## Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, designado quanto às despesas com serviços de manutenção de sistema de combate a incêndios, serviços de manutenção de caldeiras e outros serviços de armazenagem

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

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

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

A condição, expressamente ditada pelo texto legal, é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.

Tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado dispositivo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Em segundo lugar, os insumos precisam ser utilizados na produção, vale dizer, devem fazer parte do processo produtivo.

Nesse contexto é que devem ser examinados os itens seguintes tratados no presente recurso, relativamente às despesas com serviços de manutenção de sistema de combate a incêndios, serviços de manutenção de caldeiras.

Tais despesas não se caracterizam como insumos de produção, por se tratar de manutenção e, assim, não dizer respeito a produtos que se incorporam, ainda que indiretamente, ao produto fabricado.

Destaque-se que a essencialidade da realização de serviços, seja decorrente da natureza da produção ou de disposição legal ou regulamentar, como são em regra os de manutenção e são, no presente caso, os serviços de combate a incêndios, não é critério adotado pela lei para que a despesa com o serviço gere créditos. Como se destacou anteriormente, o critério é o de ser o serviço utilizado como insumo de produção.

Quanto aos outros serviços de armazenagem, que não representam diretamente despesas com armazenagem, inexistente previsão legal para geração de crédito, uma vez que o art. 3º, XI, das Leis n. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, preveem apenas a armazenagem na operação de venda.

À vista do exposto, voto por negar provimento especificamente em relação aos itens acima analisados, acompanhando a relatora em relação às demais matérias.

*(assinado digitalmente)*

José Antonio Francisco