



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO
PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
3ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0014644-68.2014.4.03.6100

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: INTERCEMENT BRASIL S.A.

Advogado do(a) APELANTE: EDUARDO GUERSONI BEHAR - SP183068-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0014644-68.2014.4.03.6100

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: INTERCEMENT BRASIL S.A.

Advogado do(a) APELANTE: EDUARDO GUERSONI BEHAR - SP183068-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de apelação à sentença que, em ação ordinária, julgou improcedentes os pedidos de inexigibilidade de PIS/COFINS incidente sobre valores gastos a título de frete na transferência de concreto entre estabelecimentos da autora, inconstitucionalidade da restrição de aproveitamento dos respectivos créditos pelo sistema da não-cumulatividade previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ou declaração de que tais gastos constituem insumos do processo produtivo, passíveis de creditamento para abatimento da base de cálculo das respectivas contribuições, e restituição dos valores pagos indevidamente a tal título, corrigidos pela taxa Selic, fixando honorários advocatícios em percentuais mínimos, nos termos do artigo 85, § 3º, I a IV, CPC.

Alegou-se que: **(1)** deve o recurso ser sobrestado até o julgamento do RE 841.979, que trata da validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade do PIS/COFINS previstos nos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e 31, § 3º da Lei 10.865/2004; **(2)** a sentença é nula por violação aos artigos 489, § 1º e 1.022, II, CPC, por não analisar as teses jurídicas de (i) violação das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao § 12 do artigo 195, CF, que apenas autoriza “*definir os setores da atividade econômica*” e não descrever os custos suscetíveis de crédito; (ii) alcance da expressão “*frete na operação de venda*”; e (iii) aplicação do princípio da equidade prevista no § 8º, do artigo 85, CPC na fixação dos honorários de sucumbência; **(3)** é inconstitucional qualquer mecanismo infraconstitucional que venha a infirmar ou reduzir a aplicação da não-cumulatividade prevista na Carta Maior, sendo que o § 12 do artigo 195, CF, deixa claro que a legislação federal apenas pode definir setores da atividade econômica sujeitos à apuração pelo regime da não-cumulatividade, o que foi feito pelo artigo 8º da Lei 10.637/2002 e pelo artigo 10 da Lei 10.833/2003 ao relacionar pessoas jurídicas e receitas jungidas ao regime não-cumulativo; **(4)** o frete para transporte do cimento entre estabelecimentos (da fábrica aos centros de distribuição) é essencial para a comercialização (operação de venda); **(5)** não se trata de simples transporte de produto em razão de logística ou conveniência; **(6)** pacificou-se no REsp 1.221.170 a exegese de que o artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 contém rol exemplificativo, constando do teor dos Temas 779 e 780 que “*o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*”; **(7)** a 3ª Turma da CSRF do CARF reconheceu que o “frete na operação” inclui serviços intermediários necessários à efetivação da venda, não se limitando apenas ao crédito do “frete de venda”, e se a própria instância superior administrativa reconhece o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o valor do frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, como parte da operação de venda, cabe ao Poder Judiciário também aceitá-lo; **(8)** deve ser reconhecido o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre a despesa essencial de frete para transporte de cimento da fábrica aos centros de distribuição, dando assim atendimento ao princípio da não-cumulatividade previsto nos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e **(9)** é aplicável à espécie o princípio da equidade, previsto no § 8º, do artigo 85, CPC, reduzindo os honorários de sucumbência fixados.

Houve contrarrazões.

É o relatório.

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0014644-68.2014.4.03.6100

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: INTERCEMENT BRASIL S.A.

Advogado do(a) APELANTE: EDUARDO GUERSONI BEHAR - SP183068-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

VOTO

Senhores Desembargadores, preliminarmente sobre o sobrestamento do feito enquanto pendente apreciação do RE 841.979 (Tema 756/STF), consagrada a jurisprudência no sentido de que a medida depende de determinação específica do relator do recurso paradigma, o que não ocorreu no caso em referência. A propósito de tal situação, é firme a orientação da própria Turma: ApelRemNec 5011550-22.2017.4.03.6100, Rel. Des. Fed. NELTON DOS SANTOS, Intimação via sistema, 21/05/2021.

Em relação à nulidade da sentença, por omissão em relação à apreciação de teses relevantes esposadas pela ora apelante, a alegação confunde-se com o mérito do recurso, e nesta condição deve ser analisada.

Adentrando ao conteúdo meritório, cabe destacar que o estudo da legislação e da consolidada jurisprudência pátria revela que mecanismo de não-cumulatividade não traduz direito líquido e certo, em favor de todo e qualquer contribuinte sujeito à tributação, de enunciar custos próprios quaisquer como base para reconhecimento da possibilidade de creditamento. Não basta, assim, reconhecer que determinado dispêndio é percebido no decorrer de atividade em que se aufera receita como fundamento suficiente para a escrituração de créditos.

Registre-se que tal restrição não descaracteriza a não-cumulatividade, mas ao contrário e diversamente, amolda-a de acordo com a materialidade da tributação. É linear a inferência de que, se o regramento de não-cumulatividade do PIS/COFINS não pode reproduzir mecanicamente sistemática do IPI (como concluiu a Corte Superior no REsp 1.221.170, Rel. Min. NAPOLEÃO MAIA, DJe 24/04/2018, em rito repetitivo), então a instrumentalização normativa da não-cumulatividade comporta variação segundo cada tributo ao qual aplicada. Este é todo o fundamento de perscrutar-se o significado de “insumo”, inclusive, com o que a Corte Superior, no julgado referido, elegeu a pertinência dos crivos de *essencialidade* e *relevância* da despesa para lastrear a possibilidade de creditamento.

A abordagem constitucional da matéria não induz dissonância. Há que se ter presente que **o efeito primordial desejado pela não-cumulatividade é reduzir a chamada "tributação em cascata", em específico, e não decotar custos quaisquer da base de cálculo do tributo.** Logo, não é possível extrair da previsão constitucional de não-cumulatividade, aplicável ao PIS/COFINS, qualquer indicativo de que há possibilidade de creditamento irrestrito sobre qualquer despesa, simplesmente porque não é este o intuito da não-cumulatividade, nem mesmo, de resto, para o próprio IPI e ICMS, tributos que receberam maior destaque e detalhamento no texto constitucional.

No ensejo da menção ao trato constitucional da matéria, é oportuno ainda observar que inexistente, tampouco, exigência de que a não-cumulatividade seja aplicada a todo e qualquer contribuinte indistintamente. De fato, ao dispor o artigo 195, § 12,

CF, que 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” é notório que o legislador constitucional derivado chancelou à lei a possibilidade de excluir atividades empresariais da sistemática não-cumulativa. Trata-se de reconhecimento da função extrafiscal de tais contribuições sociais e da possibilidade do manejo do microsistema do PIS/COFINS como meio de indução de externalidades econômicas e sociais divisadas por relevantes pelo legislador ordinário, por meio do que se tem denominado “política fiscal”.

Esta percepção já foi inúmeras vezes ratificadas pelo Supremo Tribunal Federal, a exemplo do que constou do seguinte julgado (grifos nossos):

*RE 559.937, Rel. p/ acórdão Min. DIAS TOFFOLI, DJe 17/10/2013: “Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. **PIS/COFINS – importação.** Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. **Não há que se dizer que deversem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo.** A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. **8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio**”*

***da balança comercial.** 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”*

Veja-se, portanto, que não existe qualquer vedação até mesmo à existência de sistema intermediário, caracterizado por cumulatividade parcial, situado, nestes termos, entre o regramento cumulativo e o padrão de não-cumulatividade estabelecido pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Considerado o exposto, a pretensão de escrituração de créditos de PIS/COFINS exige demonstração específica de respaldo legal e jurisprudencial próprio, a ser avaliada em cotejo com o acervo probatório dos autos, caso a caso.

Destaque-se, ainda, que a Emenda Constitucional 42/2003 (que adicionou o § 12 ao artigo 195 do texto constitucional) não criou ou determinou a não-cumulatividade para a contribuição sobre a receita ou faturamento: o diploma é posterior tanto à Lei 10.637/2002 como à Medida Provisória 135/2003 (que viria a ser convertida na Lei 10.833/2003). Logo, a única carga prescritiva possível do comando é justamente a oposta: **o legislador constitucional derivado sublinhou a desnecessidade da não-cumulatividade ser aplicada indistintamente para todas as atividades econômicas**, recaindo ao legislador ordinário a possibilidade de escolha de quais setores, especificamente, seriam tributados de tal forma, pelo que não se cogita da inconstitucionalidade aventada.

Desde logo, portanto, afastada a tese de inconstitucionalidade das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no que especificam parâmetros em que determinadas despesas poderão gerar creditamento de PIS/COFINS. Como visto, tanto setores econômicos quanto despesas individuais podem ser regulados pelo legislador ordinário, conclusão alcançada por qualquer enfoque adotado: seja pelo próprio fundamento da existência do sistema de não-cumulatividade como pela interpretação orgânica do regramento legal e constitucional da matéria, conforme vigente e pacificamente validado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Feitos estes apontamentos, a pretensão de escrituração de créditos de PIS/COFINS exige demonstração específica de respaldo legal e jurisprudencial próprio, a ser avaliada em cotejo com o acervo probatório dos autos, caso a caso.

Na espécie, objetivando-se creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa, a jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma).

A exemplo (grifos nossos):

NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA. 1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito às despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes. 2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida. 3. Agravo interno não provido."

Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar), inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

Sobre a possibilidade de tal despesa ser inserida no conceito de insumos previsto no artigo 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a matéria foi objeto de discussão pelo Superior Tribunal de Justiça, que decidiu, sob rito repetitivo (Temas 979 e 980), que o conceito de insumo, para os efeitos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, perquirindo-se **imprescindibilidade ou importância** do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte:

REsp 1.221.170, Rel. Min. NAPOLEÃO MAIA, DJe 24/04/2018: 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 PROPOSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS A LUZ DOS CRITERIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVANCIA. 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 SEGUINTE'S DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para

determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” (g.n.)

Assim, conforme orientação da Corte Superior, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de **insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais, relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.**

No caso, o objeto social da empresa é "*(a) exploração, aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; (b) industrialização e comércio de calcários, seus derivados e correlatos, em todas as modalidades, especialmente a do cimento; (c) importação e exportação; (d) participação em outras sociedades, na qualidade de sócia, quotista ou acionista; (e) transporte de carga própria ou de terceiros, necessários ao desempenho de suas atividades; (f) industrialização e comércio de insumos, aditivos e componentes do cimento, seus derivados e correlatos, bem como os demais produtos onde figure como matéria-prima, especialmente argamassas, concretos, artefatos e pré-moldados; (g) prestação de serviços técnicos; (h) produção e comercialização de energia elétrica; (i) industrialização e comércio de pedra e areia; (j) prestação de serviços de co-processamento de resíduos*" (ID 144507777, f. 5).

Consta da ficha cadastral perante a RFB a seguinte descrição da atividade econômica principal desenvolvida pela empresa: "23.20-6-00 - *Fabricação de cimento*" (ID 144507776).

Deste modo, aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção, pois não se referem a "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*", e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior.

O contribuinte, como visto, pretende incluir no creditamento, despesa em que incorre em atividade que desempenha e que não perfaz insumo

necessário, essencial ou relevante ao cumprimento do objeto social, o que se mostra contrário ao ordenamento e à jurisprudência.

Ademais, não restou efetivamente demonstrado que o caso se diferencie do mero transporte de produto em razão de logística ou conveniência, ou sua imprescindibilidade para o exercício da atividade principal.

Neste sentido:

ApCiv 5001672-10.2016.4.03.6100, Rel. Des. Fed. CONSUELO YOSHIDA, e - DJF3 20/05/2019: "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 195, § 12, CF. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS N. 10.637/02, 10.833/03. DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR. CREDITAMENTO DE VALORES DESPENDIDOS COM FRETE. IMPOSSIBILIDADE. 1. Pela nova sistemática prevista pelas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, o legislador ordinário estabeleceu o regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, em concretização ao § 12, do art. 195, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional n.º 42/03, permitindo, como medida de compensação, créditos concedidos para o abatimento das bases de cálculo. 2. O sistema de não-cumulatividade do PIS e da COFINS difere daquele aplicado aos tributos indiretos (ICMS e IPI). Para estes, a não-cumulatividade se traduz em um crédito, correspondente ao imposto devido pela entrada de mercadorias ou insumos no estabelecimento, a ser compensado com débitos do próprio imposto, quando da saída das mercadorias ou produtos, evitando-se, a denominada tributação em cascata. Por sua vez, a não-cumulatividade das contribuições sociais utiliza técnica que determina o desconto da contribuição de determinados encargos, tais como energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos. 3. Especificamente em seu artigo 3.º, as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 elencam taxativamente os casos nos quais é cabível o desconto para fins de apuração das bases de cálculo das contribuições. 4. In casu, pretende a apelante a tomada de crédito a título de PIS e Cofins relativamente aos valores despendidos com frete para o transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da própria empresa, por entender se enquadrarem como insumo. 5. O disposto nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não pode ser interpretado extensivamente para assegurar à apelante o creditamento pretendido, visto que as hipóteses de exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente e restritivamente, não comportando exegese extensiva, à luz do art. 111, I, do CTN. 6. Somente podem ser considerados como insumos e deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições os créditos previstos na norma tributária e que sejam utilizados no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços. Em se tratando de custos ou despesas para o êxito da comercialização dos produtos, esses não podem ser considerados insumos da atividade comercial por ela desenvolvida. 7. Não é o caso de se elastecer o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, como já decidiu a 2ª Câmara da 2ª Turma do CARF no Processo n.º 11020.001952/2006-22. Ressalte-se que a legislação do PIS e da Cofins usou a expressão "insumo", e não "despesa" ou "custo" dedutível, como refere a legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108). 8. Precedentes desta Corte. 9. Apelação improvida."

Quanto à alegação de que caberia na presente ação observar entendimento adotado em decisão administrativa da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, atinente à apropriação de créditos sobre despesas com fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, cumpre destacar que, ao contrário do quanto exposto, compete constitucionalmente ao Poder Judiciário a função de promover, com autonomia e liberdade decisória, a interpretação última da legislação e dos atos administrativos, em controle de legalidade e constitucionalidade, em *munus* que decorre, inclusive, do direito fundamental de acesso à Justiça.

Se sequer o próprio órgão fazendário, no caso a Procuradoria da Fazenda Nacional, fica obrigada a acatar o julgamento administrativo (tampouco as próprias autoridades administrativas, salvo havendo súmula e decisão específica do Ministro da Economia, nos termos do artigo 75 do Regimento Interno do CARF), não se imagina como poderia o Judiciário ser vinculado à decisão administrativa, como meio de coarctar ou suprimir competência constitucional e garantia institucional de independência decisória e funcional do Juízo (artigo 5º, XXXV).

Inexistindo, pois, o crédito pleiteado, o pedido de restituição resta prejudicado.

No tocante à verba honorária pela sucumbência na primeira instância, deve ser observado o disposto no artigo 85, § 2º, CPC, sem embargo da aplicação do § 8º, na perspectiva do princípio supralegal da equidade, conforme acolhido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Com efeito, quanto à sucumbência, tem sido reiterado pela jurisprudência que a equidade, na condição de princípio geral do direito, deve ser aplicada na interpretação da lei para correto arbitramento da verba honorária, sobretudo nos casos em que a estrita literalidade normativa possa resultar na imposição de valor tanto irrisório como excessivo e desproporcional, considerando os critérios elencados nos incisos do § 2º do artigo 85 do Código de Processo Civil, devendo, assim, ser coibida e afastada a condenação a título de sucumbência que possa gerar locupletamento ilícito e enriquecimento sem causa para qualquer das partes que litigam em Juízo.

Neste sentido:

RESP 1.789.913, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJE de 11/03/2019: "PROCESSUAL CIVIL, EXECUÇÃO FISCAL. ACOLHIMENTO DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ARBITRAMENTO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. INTERPRETAÇÃO CONJUNTA DO ART. 85, §§ 3º E 8º DO CPC/2015, DESTINADA A EVITAR O ENRIQUECIMENTO ILÍCITO OU DESPROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. 1. No regime do CPC/1973, o arbitramento da verba honorária devida pelos entes públicos era feito sempre pelo critério da equidade, tendo sido consolidado o entendimento jurisprudencial de que o órgão julgador não estava adstrito ao piso de 10% estabelecido no art. 20, § 3º, do CPC/1973. 2. A leitura do caput e parágrafos do art. 85 do CPC/2015 revela que, atualmente, nas causas envolvendo a Fazenda Pública, o órgão julgador arbitrará a verba honorária atento às seguintes circunstâncias: a) liquidez ou não da sentença: na primeira hipótese, passará o juízo a fixar, imediatamente, os honorários conforme os critérios do art. 85, § 3º, do CPC/2015; caso ilíquida, a definição do percentual a ser aplicado somente ocorrerá após a liquidação de sentença; b) a base de

cálculo dos honorários é o valor da condenação ou o proveito econômico obtido pela parte vencedora; em caráter residual, isto é, quando inexistente condenação ou não for possível identificar o proveito econômico, a base de cálculo corresponderá ao valor atualizado da causa; c) segundo disposição expressa no § 6º, os limites e critérios do § 3º serão observados independentemente do conteúdo da decisão judicial (podem ser aplicados até nos casos de sentença sem resolução de mérito ou de improcedência); e d) o juízo puramente equitativo para arbitramento da verba honorária - ou seja, desvinculado dos critérios acima - , teria ficado reservado para situações de caráter excepcionalíssimo, quando "inestimável" ou "irrisório" o proveito econômico, ou quando o valor da causa se revelar "muito baixo". 3. No caso concreto, a sucumbência do ente público foi gerada pelo acolhimento da singela Exceção de Pré-Executividade, na qual apenas se informou que o débito foi pago na época adequada. 4. O Tribunal de origem fixou honorários advocatícios abaixo do valor mínimo estabelecido no art. 85, § 3º, do CPC, almejado pela recorrente, porque "o legislador pretendeu que a apreciação equitativa do Magistrado (§ 8º do art. 85) ocorresse em hipóteses tanto de proveito econômico extremamente alto ou baixo, ou inestimável" e porque "entendimento diverso implicaria ofensa aos princípios da vedação do enriquecimento sem causa, razoabilidade e proporcionalidade" (fls. 108-109, e-STJ). 5. A regra do art. 85, § 3º, do atual CPC - como qualquer norma, reconheça-se - não comporta interpretação exclusivamente pelo método literal. Por mais claro que possa parecer seu conteúdo, é juridicamente vedada técnica hermenêutica que posicione a norma inserta em dispositivo legal em situação de desarmonia com a integridade do ordenamento jurídico. 6. Assim, o referido dispositivo legal (art. 85, § 8º, do CPC/2015) deve ser interpretado de acordo com a reiterada jurisprudência do STJ, que havia consolidado o entendimento de que o juízo equitativo é aplicável tanto na hipótese em que a verba honorária se revela ínfima como excessiva, à luz dos parâmetros do art. 20, § 3º, do CPC/1973 (atual art. 85, § 2º, do CPC/2015). 7. Conforme bem apreendido no acórdão hostilizado, justifica-se a incidência do juízo equitativo tanto na hipótese do valor inestimável ou irrisório, de um lado, como no caso da quantia exorbitante, de outro. Isso porque, observa-se, o princípio da boa-fé processual deve ser adotado não somente como vetor na aplicação das normas processuais, pela autoridade judicial, como também no próprio processo de criação das leis processuais, pelo legislador, evitando-se, assim, que este último utilize o poder de criar normas com a finalidade, deliberada ou não, de superar a orientação jurisprudencial que se consolidou a respeito de determinado tema. 8. A linha de raciocínio acima, diga-se de passagem, é a única que confere efetividade aos princípios constitucionais da independência dos poderes e da isonomia entre as partes - com efeito, é totalmente absurdo conceber que somente a parte exequente tenha de suportar a majoração dos honorários, quando a base de cálculo dessa verba se revelar ínfima, não existindo, em contrapartida, semelhante raciocínio na hipótese em que a verba honorária se mostrar excessiva ou viabilizar enriquecimento injustificável à luz da complexidade e relevância da matéria controvertida, bem como do trabalho realizado pelo advogado. 9. A prevalecer o indevido entendimento de que, no regime do novo CPC, o juízo equitativo somente pode ser utilizado contra uma das partes, ou seja, para majorar honorários irrisórios, o próprio termo "equitativo" será em si mesmo contraditório. 10. Recurso Especial não provido." (g.n.)

Também assim tem decidido a Turma:

ApCiv 0001346-78.2016.4.03.6119, Rel. Des. Fed. ANTONIO CEDENHO, e-DJF3 de 11/07/2019: "DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DESISTÊNCIA DA AÇÃO PELO AUTOR. JUSTA REMUNERAÇÃO. EQUIDADE. APELAÇÃO PROVIDA. 1. Os honorários advocatícios devem ser arbitrados em valor que permita a justa e adequada remuneração dos vencedores, sem contribuir para o seu enriquecimento sem causa, ou para a imposição de ônus excessivo a quem decaiu da respectiva pretensão, cumprindo, assim, o montante da condenação com a finalidade própria do instituto da sucumbência, calcada no princípio da causalidade e da responsabilidade processual. 2. A legislação permite a fixação de honorários pelo magistrado em consonância com o trabalho prestado pelo advogado, evitando-se o enriquecimento desproporcional e sem causa e a onerosidade excessiva para a parte contrária. Interpretação extensiva ao disposto no § 8º do artigo 85 do CPC/2015. 3. A causa é de baixa complexidade, o processo tramitou por tempo exíguo, houve desistência pela parte autora e o trabalho da Fazenda Nacional não demandou esforço fora do exigido em qualquer demanda. 4. Razoável fixar o valor da condenação dos honorários no montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). 5. Apelação provida."

Assim, nos termos da jurisprudência, considerando as circunstâncias relacionadas ao trabalho desenvolvido nos autos, cabe arbitrar, pelo princípio da equidade, de forma moderada a verba honorária para garantir remuneração proporcional sem oneração excessiva da parte contrária, pelo que se reforma a sentença para impor a condenação à autora de honorários advocatícios, pela atuação naquela instância, no valor de cem mil reais, nos termos do artigo 85, §§ 2º e 8º, do Código de Processo Civil.

Ante o exposto, dou parcial provimento à apelação, nos termos supracitados.

É como voto.

EMENTA

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA. TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

1. Consagrada a compreensão jurisprudencial da legislação civil no sentido de que a suspensão da tramitação de processos na pendência de julgamento sob sistemática

repetitiva ou repercussão geral é medida que depende de decisão específica do relator do recurso paradigma, o que não ocorreu no caso em referência.

2. Em relação à nulidade da sentença, por omissão em relação à apreciação de teses relevantes esposadas pela ora apelante, a alegação confunde-se com o mérito do recurso, e nesta condição deve ser analisada.

3. O estudo da legislação e da consolidada jurisprudência pátria revela que mecanismo de não-cumulatividade não traduz direito líquido e certo, em favor de todo e qualquer contribuinte sujeito à tributação, de enunciar custos próprios quaisquer como base para reconhecimento da possibilidade de creditamento. Não basta, assim, reconhecer que determinado dispêndio é percebido no decorrer de atividade em que se auferir receita como fundamento suficiente para a escrituração de créditos. Tal restrição não descaracteriza a não-cumulatividade, mas ao contrário e diversamente, amolda-a de acordo com a materialidade da tributação.

4. A abordagem constitucional da matéria não induz dissonância. Há que se ter presente que o efeito primordial desejado pela não-cumulatividade é reduzir a chamada "tributação em cascata", em específico, e não decotar custos quaisquer da base de cálculo do tributo. Logo, não é possível extrair da previsão constitucional de não-cumulatividade, aplicável ao PIS/COFINS, qualquer indicativo de que há possibilidade de creditamento irrestrito sobre qualquer despesa, simplesmente porque não é este o intuito da não-cumulatividade, nem mesmo, de resto, para o próprio IPI e ICMS, tributos que receberam maior destaque e detalhamento no texto constitucional.

5. Inexiste, tampouco, exigência de que a não-cumulatividade seja aplicada indistintamente a todo e qualquer contribuinte. De fato, ao dispor o artigo 195, § 12, CF, que 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”* é notório que o legislador constitucional derivado chancelou à lei a possibilidade de excluir atividades empresariais da sistemática não-cumulativa. Trata-se de reconhecimento da função extrafiscal de tais contribuições sociais e da possibilidade do manejo do microssistema do PIS/COFINS como meio de indução de externalidades econômicas e sociais divisadas por relevantes pelo legislador ordinário, por meio do que se tem denominado "política fiscal". É possível até mesmo um sistema intermediário, de cumulatividade parcial, entre o regramento cumulativo e o padrão de não-cumulatividade estabelecido pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar), inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais, relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. No caso, o objeto social da empresa é "*(a) exploração, aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; (b) industrialização e comércio de calcários, seus derivados e correlatos, em todas as modalidades, especialmente a do cimento; (c) importação e exportação; (d) participação em outras sociedades, na qualidade de sócia, quotista ou acionista; (e) transporte de carga própria ou de terceiros, necessários ao desempenho de suas atividades; (f) industrialização e comércio de insumos, aditivos e componentes do cimento, seus derivados e correlatos, bem como os demais produtos onde figure como matéria-prima, especialmente argamassas, concretos, artefatos e pré-moldados; (g) prestação de serviços técnicos; (h) produção e comercialização de energia elétrica; (i) industrialização e comércio de pedra e areia; (j) prestação de serviços de co-processamento de resíduos*", constando na ficha cadastral perante a RFB que a atividade econômica principal da empresa é "23.20-6-00 - *Fabricação de cimento*". Aplicando-se o "teste de subtração" delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção, pois não se referem a "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*", e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

9. Verba honorária fixada, com fundamento no artigo 85, §§ 2º e 8º, CPC, em apreciação equitativa, nos termos da jurisprudência consolidada.

10. Apelação parcialmente provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Terceira Turma, por unanimidade, deu parcial provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.