

08/06/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.109 PARANÁ

RELATORA	: MIN. ROSA WEBER
REDATOR DO ACÓRDÃO	: MIN. GILMAR MENDES
RECTE.(S)	:SULINA EMBALAGENS LTDA
ADV.(A/S)	:MADIAN LUANA BORTOLOZZI E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	:UNIÃO
ADV.(A/S)	:PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	:ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CATADORES E CATADORAS DE MATERIAIS RECICLÁVEIS - ANCAT
ADV.(A/S)	:DIOGO DE SANT'ANA
AM. CURIAE.	:ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE MATERIAL PLÁSTICO - ABIPLAST
ADV.(A/S)	:LUMY MIYANO MIZUKAWA,
AM. CURIAE.	:INSTITUTO AÇO BRASIL
ADV.(A/S)	:SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário Ambiental. 2. Tema 304 da sistemática da Repercussão Geral. 3. Artigos 47 e 48 da Lei federal 11.196/2005. Possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. 4. Coexistência dos regimes cumulativo e não-cumulativo da contribuição ao PIS/Cofins. Dualidade de alíquotas. Prejuízos econômicos ao contribuinte industrial dedicado à reciclagem. 5. Inconstitucionalidade de tratamento tributário prejudicial à indústria de reciclagem. Princípio do protetor recebedor. Possibilidade concreta de os créditos fiscais superarem o valor do PIS/Cofins recolhido na etapa anterior da cadeia de produção. Afronta aos princípios da isonomia tributária, neutralidade fiscal e ao regime tributário favorecido e simplificado devido à microempresa e à empresa de pequeno porte. 6. Ética ambiental. Estado Socioambiental de Direito. Sustentabilidade ecológica e social. Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Artigos 170, inciso VI, e 225, da Constituição Federal. Vinculação do Legislador ordinário. Impossibilidade do

RE 607109 / PR

esvaziamento do substrato axiológico dos direitos fundamentais ambientais. Inconstitucionalidade de tratamento tributário mais gravoso ao elo mais frágil da cadeia produtiva. População de baixa renda. Afronta às normas fundamentais de defesa do meio ambiente e da valorização do trabalho humano. 7. Fixação da tese: "São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis". Recurso extraordinário provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, apreciar o tema 304 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/2005 e, por arrastamento, do art. 48 do mesmo diploma normativo, e fixou a seguinte tese: "São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis", nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes.

Brasília, Sessão Virtual de 28 de maio a 07 de junho de 2021.

Ministro GILMAR MENDES

Documento assinado digitalmente

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.109 PARANÁ

RELATORA : **MIN. ROSA WEBER**
RECTE.(S) : **SULINA EMBALAGENS LTDA**
ADV.(A/S) : **MADIAN LUANA BORTOLOZZI E OUTRO(A/S)**
RECDO.(A/S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Trata-se de recurso extraordinário interposto pela parte autora contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, de que foi relatora a Desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida. O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 47 DA LEI 11.196/2005. CONSTITUCIONALIDADE.

1 - O artigo 47 da Lei 11.196/05 não apresenta ofensa à Constituição, uma vez que o legislador, dentro dos limites de sua competência legislativa, apenas delimitou os contornos da não-cumulatividade, excluindo desse sistema determinado setor da atividade econômica, em conformidade com o permissivo constitucional trazido pela EC 42/03, o qual acresceu o § 12 ao art. 195 da Constituição.

2 - A não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, antes de qualquer previsão constitucional a respeito, como simples critério de tributação eleito pelo legislador. A EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer a sistemática a ser observada.

3 - Não se pode afirmar, com suporte no § 12 do art. 195, que está autorizado o creditamento integral relativo a bens, serviços, custos e despesas que não os referidos na legislação que cuida do PIS e da COFINS não-cumulativos.

4 - Não há ofensa ao princípio da isonomia, tendo em vista que o dispositivo trata igualmente todos os contribuintes que se encontram em situação semelhante.

RE 607109 / PR

5 - E também não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Tal tributação, por si só, não se reveste de caráter confiscatório. É indubitável que a carga tributária brasileira é elevada; todavia, não há como, objetivamente, reconhecer-se o confisco em face da ultrapassagem de um determinado valor percentual, exceto se houvesse uma limitação legal expressa que fixasse o percentual, o elemento objetivo de comparação (por exemplo, o Produto Interno Bruto) e o período a ser considerado. De outro lado, a tributação operando com efeito de confisco poderia ser reconhecida, no caso concreto, em face da desproporcionalidade entre a carga tributária total suportada pelo contribuinte e a respectiva capacidade contributiva; tal aferição, envolvendo elementos subjetivos, não pode ser alcançada com fundamento na simples alegação de aumento do ônus tributário decorrente da instituição do tributo.

6 - Precedente desta Turma.

7 - Sentença reformada.”

Alega a recorrentes ser inconstitucional o art. 47 da Lei 11.196/05, que é redigido nestes termos:

“Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.”

A inconstitucionalidade desse preceito decorreria da ofensa aos princípios da isonomia, da proteção ao meio ambiente, da livre

RE 607109 / PR

concorrência e da busca do pleno emprego, por estabelecer tratamento tributário mais vantajoso para as empresas que utilizam em seu processo produtivo materiais oriundos da indústria extrativista, penalizando, mediante a negação do creditamento, as empresas que utilizam materiais reciclados e, assim, tornando os seus produtos mais onerosos do ponto de vista tributário.

Em suas contrarrazões, a União postula o não conhecimento e, se não for acolhido, o desprovimento do recurso extraordinário. Afirmar tratar-se de pretensão voltada ao reexame de prova, obstado pela Súmula 279 desta Corte. Alega ausência de prequestionamento, invocando as Súmulas 282 e 356 do STF.

No mérito, a União sustenta que os produtos objeto da discussão - resíduos, aparas e sobras - têm a suspensão da cobrança nas operações anteriores, informada esta pelas dificuldades que são gerados aos seus produtores, em sua maioria pessoas muito humildes (catadores de papel velho, papelão usado, latas, garrafas e resíduos) razão pela qual o legislador optou por suspender a cobrança das contribuições para cobrá-las na posterior saída do estabelecimento que tenha usado estes materiais como insumos de sua produção.

Afirma que, se na operação anterior não houve incidência da contribuição, não deve haver crédito a ser apropriado pelos adquirentes, pena de se estar criando verdadeiro crédito presumido, o que só é possível instituir através de lei específica, em atenção ao art. 150, § 6º da Constituição da República.

Em 09 de setembro de 2010, o Plenário Virtual reconheceu a repercussão geral da questão.

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, opinou pelo conhecimento e desprovimento do recurso. Transcrevo a ementa do parecer:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E

RE 607109 / PR

COFINS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE DESPÉDICIOS, RESÍDUOS E APARAS. VEDAÇÃO: LEI nº 11.196/05, ARTS. 47. I - POSTULAÇÃO DE EXTENSÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO COM BASE EM OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA: IMPOSSIBILIDADE. ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO. II - A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E CONFINS. DEFINIÇÃO LEGAL DE SEU CONTEÚDO. DISTINÇÃO DA PREVISÃO ORIGINAL DO IPI E DO ICMS. VEDAÇÃO À DEDUÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÃO DE DESPÉDICIOS, RESÍDUOS E APARAS: POSSIBILIDADE.

1. O reconhecimento do direito ao crédito de PIS/PASEP e COFINS decorrente da aquisição de desperdícios, resíduos e aparas, a partir da declaração de inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/05 (que veda a sua dedução) por violação ao princípio da isonomia, implicaria converter o Poder Judiciário em legislador positivo, pois acabaria por estender os efeitos da norma contida no preceito legal a universo de destinatários nele não contemplados.

2. A não-cumulatividade estabelecida para as contribuições sociais pela EC nº 42/03 diverge da previsão originária (IPI e ICMS), dependendo da definição do seu conteúdo pela lei, de forma que a pretensa dedução de créditos de PIS e COFINS não decorre de exigência constitucional, mas sim de simples previsão legal. Doutrina.

3. O regime não-cumulativo do PIS e da COFINS consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos taxativamente na legislação infraconstitucional.

4. O art. 47 da Lei nº 11.196/05 não excluiu da sistemática não cumulativa das contribuições sociais determinado setor da atividade econômica, mas, tão somente, a possibilidade de dedução de determinado crédito.

5. A vedação ao crédito de PIS/PASEP e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos e aparas visou a adequação

RE 607109 / PR

à previsão de suspensão da incidência de tais contribuições na venda de tais insumos recicláveis, como forma de alcançar a neutralidade fiscal com vistas a garantir um menor impacto sobre a vida empresarial e sobre o ciclo econômico.

6. O art. 47 da Lei nº 11.196/05 não excluiu da sistemática não cumulativa das contribuições sociais determinado setor da atividade econômica, mas, tão somente, a possibilidade de dedução de determinado crédito.

7. Parecer pelo conhecimento e desprovimento do recurso extraordinário." (grifos constam do original).

É o relatório.

29/06/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.109 PARANÁ

VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Senhor Presidente, discute-se, no recurso extraordinário, a constitucionalidade do **art. 47 da Lei nº 11.196/2005**, que veda a apropriação de créditos de PIS e COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas, *in verbis*:

“Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.”

Aponta-se ofensa aos princípios da isonomia, da proteção ao meio ambiente, da livre concorrência e da busca do pleno emprego, por alegado tratamento tributário mais vantajoso às empresas que utilizam materiais oriundos da indústria extrativista, em detrimento daquelas que utilizam materiais reciclados no processo produtivo. Alude-se ao prejuízo ao meio ambiente, na medida em que, diferentemente da aquisição de madeira *in natura*, a aquisição de aparas de papel não confere direito ao crédito.

Consabido que regido o Sistema Tributário Constitucional pelo princípio da legalidade, tanto na incidência (**art. 150, I, da CF**), quanto na exoneração do tributo (**art. 150, § 6º, da CF**). Observada a legalidade como princípio fundante do sistema tributário constitucional, o complexo

RE 607109 / PR

entrelaçamento da concretização dos objetivos constitucionais republicanos mediante o estabelecimento de normas tributárias circunscreve-se ao âmbito de competência do legislador, nos termos do art. 150 da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, ‘g’.”

Nesse contexto, não compete ao Poder Judiciário substituir-se ao legislador na conformação de valores constitucionalmente protegidos no que diz com a tributação de determinado produto, setor ou atividade em relação aos demais. Seja no incentivo à cultura, fomento do mercado de trabalho ou proteção do meio ambiente, compete ao Poder Legislativo balancear os reflexos da tributação nas atividades humanas.

De toda sorte, ao contrário da inteligência conduzida pela leitura isolada do **art. 47 da Lei nº 11.196/2005**, na minha compreensão não se verifica o alegado menoscabo da atividade de reciclagem em prejuízo ao meio ambiente. Com efeito, na magistral lição do eminente Ministro Eros Grau, o direito não se interpreta em tiras. Nesse sentido, considerada a exegese do **art. 47** em conjunto com o subsequente **art. 48 da Lei nº 11.196/2005**, houve verdadeiro **benefício para o setor de reciclagem**.

A **Lei nº 11.196/2005** decorreu de projeto de lei de conversão do Senado Federal em que foram incorporadas à **Medida Provisória nº 255/2005**, as normas da **Medida Provisória nº 252/2005** – denominada

RE 607109 / PR

“MP do Bem”-, que perdera eficácia por decurso do prazo para sua apreciação pelo Congresso Nacional.

No exercício da sua competência constitucional, o Congresso Nacional efetuou modificações em dispositivos das duas Medidas Provisórias originais, de modo que os antigos **arts. 43 e 44 da MP nº 252/2005**, restritos ao setor de sucata de alumínio, foram transformados nos **arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005**, a incluírem outras áreas do setor de reciclagem. Essa expansão teve a finalidade de **beneficiar** o setor de reciclagem, como aponta o relatório do Senador Amir Lando publicado no Diário do Senado Federal de 26.10.2005:

“Expandiu-se a nova sistemática de cobrança das referidas contribuições para todos os segmentos do setor de reciclagem, desonerando-se sua cadeia produtiva. Espera-se, com as novas medidas introduzidas, provocar a migração de empresas informais para a formalidade, gerando imediata diminuição da sonegação fiscal, posteriormente, geração de empregos, benefícios ambientais e desenvolvimentos de novas tecnologias.”

Nesse sentido, dispunham os **arts. 43 e 44 da chamada MP do Bem**:

“Art. 43. Nas aquisições de sucata de alumínio, classificada no código 7602.00 da TIPI, efetuadas por pessoa jurídica que exerça a atividade de fundição, fica vedada a utilização do crédito de que trata o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 44. A incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda de sucata de alumínio, classificada no código 7602.00 da TIPI, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real e que exerça a atividade de fundição.”

Analisados em conjunto, verifica-se a concessão de verdadeiro

RE 607109 / PR

benefício fiscal às empresas que produzem e/ou comercializam sucata de alumínio, mercê do diferimento da incidência tributária para a etapa econômica subsequente, em que a sucata é utilizada na atividade de fundição.

Lê-se no item 40 da Exposição de Motivos Interministerial 84/2005:

“40. Os arts. 43 e 44 vedam a utilização dos créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas aquisições de sucata de alumínio e suspendem a incidência dessas contribuições nas vendas desse produto para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Esses dispositivos visam sanear o setor e transferir a tributação para as etapas seguintes de industrialização e comercialização.”

Tem-se, portanto, a ampliação, pelo Congresso Nacional, do alcance desses dispositivos com o objetivo de beneficiar o setor de reciclagem, assim como os **arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005**, que prestigiam as empresas vendedoras na negociação de produtos reciclados:

“Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

RE 607109 / PR

Parágrafo único. A suspensão de que trata o *caput* deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.”

As empresas vendedoras beneficiam-se com a previsão do **art. 48** pela suspensão do recolhimento do PIS e da COFINS decorrentes da venda de desperdícios, resíduos ou aparas até a etapa seguinte da cadeia produtiva. Por outro lado, o art. 47, ora impugnado, nega o direito ao crédito na aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas *pari passu* à ausência da incidência das contribuições na entrada.

Em verdade, manteve-se a previsão geral de inexistência do direito ao creditamento na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, estabelecida no **art. 3º, § 2º, II, das leis básicas de regência do PIS e da COFINS não-cumulativo (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003)**:

“Art. 3º [...]

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

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

Não olvido as significativas polêmicas quanto às regras gerais de tributação do PIS/PASEP e da COFINS no regime da não-cumulatividade. Nada obstante, fogem ao objeto da presente repercussão geral. Com efeito, trata-se de controvérsia a ser oportunamente analisada por esta Suprema Corte, notadamente quando do julgamento do RE 841.979 sob a sistemática da repercussão geral, de relatoria do Ministro Luiz Fux (Tema 756: “*alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS*”).

Por outro lado, tampouco verifico o alegado incentivo às aquisições

RE 607109 / PR

de produtos *in natura*, em detrimento da aquisição de desperdícios, resíduos e aparas, por inexistente repercussão econômica das contribuições incidentes na saída.

O industrial que adquirir insumos extraídos diretamente da natureza para a produção de celulose pagará um valor menor de contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, pois terá crédito pelas entradas. Tudo o mais constante, pagará mais pelos insumos que adquiriu, pois neles o vendedor terá embutido o preço das contribuições que teve de recolher.

Diversamente, o industrial que adquirir resíduos, desperdícios ou aparas para a produção de celulose pagará um valor maior de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, pois não terá crédito pelas entradas. Tudo o mais constante, porém, pagará menos pelos insumos que adquiriu, pois o vendedor não terá de embutir no preço o valor das contribuições, já que essas não incidirão nas suas saídas.

Esclareço que essas comparações econômicas são sempre aproximadas. No regime de mercado, em que os agentes têm liberdade para fixar os seus preços, nunca será possível garantir que, por exemplo, uma diminuição da carga tributária se converterá numa efetiva redução do preço cobrado pelo vendedor de um bem, além de fatores outros (empresas maiores têm maior potencial de influir na formação dos preços de mercado; existem diferenças decorrentes de processos produtivos mais ou menos eficientes, de maior ou menor capacidade tecnológica, de gestão mais ou menos eficiente, etc). É o que extraio da comparação entre as situações anteriores e posteriores ao preceito impugnado.

Na hipótese de empresa vendedora de desperdícios, resíduos ou aparas a R\$ 100,00 a tonelada, anteriormente aos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005, porque sujeitava-se ao regime cumulativo de incidência das contribuições sociais, recolheria, por essa venda, R\$ 7,60 de COFINS e R\$ 1,65 de PIS, totalizando a quantia de R\$ 9,25 (consideradas as alíquotas normais das contribuições no sistema não-cumulativo, que são de 7,6% e 1,65%, respectivamente). A empresa compradora teria esses mesmo valor de crédito.

RE 607109 / PR

Na vigência da Lei nº 11.196/2005, o pagamento dessa quantia pela empresa vendedora foi diferido. Não será pago quando da venda dos insumos, por força da suspensão prevista no seu art. 48, mas quando da venda da produção pela empresa adquirente, mediante recolhimento maior, uma vez que não fará jus ao crédito de R\$ 9,25. A racionalidade da lei reside na cobrança de valor menor pela empresa vendedora, mercê da inexistência do repasse do custo da COFINS e do PIS/PASEP com que arcava antes.

Na hipótese do recolhimento das contribuições pela empresa vendedora dos desperdícios, resíduos ou aparas pela sistemática não-cumulativa, por ser optante pelo lucro presumido, a equação econômica é um pouco mais complexa. De fato, deixaria de recolher apenas R\$ 3,65 (3% de COFINS e 0,65% de PIS/PASEP) e o crédito perdido pela empresa compradora seria de R\$ 9,25 (nessa hipótese o PIS/PASEP e COFINS não correspondem exatamente ao valor incidente na aquisição, como no caso do IPI ou do ICMS, mas ao valor correspondente à aplicação da alíquota que incide para o adquirente multiplicada pelo valor da mercadoria adquirida).

No regime de mercado, a empresa vendedora precisa reduzir seu preço em R\$ 9,65, a fim de evitar a migração da empresa compradora para outro fornecedor, optante do lucro real e, portanto, do PIS/PASEP e COFINS cumulativos. Esse fator a empresa vendedora terá de levar em conta quando analisar a cada ano se vale a pena continuar ou não a optar pelo lucro presumido, sempre facultativo. Assim, a empresa adquirente desses insumos não arcará com uma carga tributária maior, pois o fato de não ter crédito pelas aquisições será compensado pela diminuição do seu custo.

É certo que o Direito dificilmente apreende todas as nuances do processo de formação de preços dos agentes econômicos. Nesse sentido, a interpretação econômica do direito tributário não pode ser utilizada, seja para fazer o tributo incidir quando não há previsão legal, seja para afastá-lo quando legalmente previsto. Abstraídos os números, entendo que o art. 47 veda o crédito, mercê do afastamento do débito na etapa anterior nos

RE 607109 / PR

termos do art. 48 da Lei 11.196/2005.

Revela-se, ainda, peculiar a situação das **microempresas e empresas de pequeno porte** optantes pelo SIMPLES, excluídas da aplicação da suspensão da exigência da contribuição da PIS/PASEP pela venda de desperdícios, resíduos ou aparas, por força do **parágrafo único do art. 48** em questão. Nesse caso, a interpretação literal dos **arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005**, conduziria à hipótese de aumento da carga tributária em ofensa ao tratamento favorecido previsto nos **arts. 146, III, "d", e 179 da Constituição Federal**.

Nesse sentido, em interpretação conforme à Constituição do art. 47 da Lei nº 11.196/2005, a restrição ao crédito nele estabelecida não se aplica às empresas optantes pelo SIMPLES.

Em resumo, **interpretação conjunta dos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005** afasta o alegado tratamento tributário mais gravoso para a aquisição de produtos não reciclados. Na hipótese de compra de desperdícios, resíduos e aparas, o adquirente não arcará economicamente com o PIS e COFINS. Inexistente a cobrança, não há direito ao crédito. No caso de aquisição de produtos não reciclados, a empresa tem direito ao crédito, mercê da repercussão econômica pela incidência das contribuições. Nesse contexto, não há violação do princípio da isonomia, ou menoscabo da proteção ao meio ambiente (ainda que se admita que este pudesse ser aplicado para afastar incidência tributária, o que não me parece ser o caso).

Nada obstante, inaplicável a suspensão do imposto às empresas optantes pelo SIMPLES, por força do parágrafo único do art. 48, a elas não se aplica a vedação ao crédito estabelecida no art. 47.

Ante o exposto, **dou parcial provimento** ao recurso extraordinário para, conferindo ao **art. 47 da Lei nº 11.196/2005, interpretação conforme os arts. 146, III, "d", e 179 da Constituição**, reconhecer o direito da recorrente creditar-se nas aquisições dos insumos descritos no dispositivo **quando vendidos por empresas incluídas no Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123/2006**.

Para efeito de repercussão geral proponho a fixação da seguinte tese:

RE 607109 / PR

**“1. É constitucional o afastamento do direito aos créditos do PIS/Pasep e da COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos e aparas (art. 47 da Lei nº 11.195/2005), como contraponto da suspensão da incidência dessas contribuições na hipótese do art. 48, *caput*, da Lei nº 11.195/2005.
2. Inaplicável, na forma do art. 48, parágrafo único, da Lei nº 11.196/2005, a suspensão da contribuição para o PIS/Pasep às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, tampouco a elas se aplica o art. 47, reconhecendo-se, em consequência, o direito ao crédito para o adquirente dessas empresas.”**

É como voto.

29/06/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.109 PARANÁ

RELATORA	: MIN. ROSA WEBER
REDATOR DO ACÓRDÃO	: MIN. GILMAR MENDES
RECTE.(S)	:SULINA EMBALAGENS LTDA
ADV.(A/S)	:MADIAN LUANA BORTOLOZZI E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	:UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	:ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CATADORES E CATADORAS DE MATERIAIS RECICLÁVEIS - ANCAT
ADV.(A/S)	:DIOGO DE SANT'ANA
AM. CURIAE.	:ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE MATERIAL PLÁSTICO - ABIPLAST
ADV.(A/S)	:LUMY MIYANO MIZUKAWA,
AM. CURIAE.	:INSTITUTO AÇO BRASIL
ADV.(A/S)	:SACHA CALMON NAVARRO COELHO

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES: Sr. Presidente, temos para exame o Tema 304 da repercussão geral, assim descrito:

Apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas.

Trata-se de recurso extraordinário em que se discute a possibilidade, ou não, de serem apropriados os créditos de PIS e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas, analisando a constitucionalidade do artigo 47 da Lei 11.196/2005 em face do disposto nos artigos 170, IV, VI e VIII; 195, § 12; e 225 da Constituição Federal.

Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta em face da União por SULINA EMBALAGENS LTDA. e TROMBINI INDUSTRIAL

RE 607109 / PR

S.A., indústrias do setor papelero que utilizam como insumo principal de seu processo produtivo materiais reciclados (mais precisamente, aparas de papel).

Alegam que “o Estado dá aos produtos reciclados (que empregam mais mão-de-obra e são ambientalmente vantajosos) um tratamento tributário muito mais gravoso do que aos produtos extraídos da natureza (que empregam menos mão-de-obra e agridem o meio ambiente)” (Fl. 7, Vol. 1).

Asseveram que o art. 47 da Lei 11.196/2005 veda a utilização dos créditos de PIS e COFINS correspondentes às aquisições de aparas de papéis e outros materiais recicláveis, o que representa violação aos princípios constitucionais de proteção ao meio ambiente, da livre concorrência, da busca do pleno emprego, da legalidade, da não cumulatividade, da isonomia e da capacidade contributiva.

Requerem a declaração da inconstitucionalidade do art. 47 da Lei 11.196/2005 e, em consequência, a possibilidade de utilização dos créditos vedados no referido dispositivo legal. Sucessivamente, caso seja negado o pedido principal, requer seja reconhecida a quebra do sistema de não cumulatividade, enquadrando-se a autora no sistema cumulativo.

Em contestação (fls. 56/62, Vol. 1), a União sustentou que:

(a) o sistema utilizado pelo legislador para implementar a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS foi o **método subtrativo indireto**, diferentemente do adotado na não-cumulatividade do ICMS e do IPI;

(b) não compete ao Poder Judiciário intervir na sistemática adotada, sob pena de atuar como legislador positivo em ofensa ao princípio da harmonia e independência dos poderes;

(c) inexistente qualquer violação ao princípio da isonomia;

(d) o art. 48 da Lei 11.196/2005 prevê a suspensão da incidência das contribuições, no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 da mesma lei (ora impugnado) para pessoa jurídica que

RE 607109 / PR

apure o imposto de renda com base no lucro real, de modo a atender o princípio de que não é possível gerar crédito quando a operação anterior não é sujeita ao pagamento das contribuições; e

(e) deve ser observado o princípio da presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos.

O juízo de primeiro grau, após extensa análise doutrinária da não-cumulatividade da COFINS e do PIS, proferiu sentença reconhecendo a procedência do pedido, nos seguintes termos (fl. 127, Vol. 1):

“Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE O PEDIDO para declarar a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/05 e afastar a vedação a que os autores aproveitem o crédito de PIS e COFINS sobre os produtos ali elencados.[...]”

A União apresentou recurso de apelação (fls. 130/148, Vol. 1), no qual complementa as teses de defesa apresentadas na contestação, no sentido de que:

(a) a não cumulatividade do PIS não está prevista no artigo 195 da CF/88, sendo imposição de norma exclusivamente infraconstitucional;

(b) não há violação ao art. 246 da Carta Magna, introduzido pela EC 32/20011;

(c) a Constituição Federal não vedou a coexistência de sistemáticas diferentes de apuração das contribuições sociais e permite a adoção de alíquotas e base de cálculo diferenciadas dentro de um mesmo regime de apuração em função da atividade econômica ou da utilização de mão-de-obra intensiva;

(d) “a adoção da não cumulatividade da COFINS é uma opção legislativa. O legislador ordinário tem plena liberdade para adotar tal sistemática a qualquer tempo, da mesma forma que tem tal discricionariedade para revogá-la, haja vista o que dispõe o § 9º do art. 195 da CRFB/88: Desta maneira, forçoso reconhecer que se trata meramente de uma medida de política fiscal, e cabe ao legislador adotá-la ou revogá-la, sempre que entender necessário aos interesses do Erário.”

RE 607109 / PR

(fl. 137, Vol. 1);

(e) “Há casos em que a legislação tributária impõe a adoção da apuração do IRPJ pelo lucro real, o que não permitirá que o sujeito passivo opte pela COFINS cumulativa. Todavia, fica assegurada ao contribuinte que tenha optado pelo lucro presumido que, caso queria que a COFINS seja calculada de forma não-cumulativa, modifique o regime de apuração do imposto de renda para o lucro real. Toda esta construção visa valorizar o planejamento tributário das empresas e não fomentar a desigualdade entre elas.” (fl. 138, Vol. 1);

(f) não há ofensa ao princípio da isonomia tendo em vista que o próprio art. 195, § 9º da CRFB/88 possibilita a diferenciação em razão da atividade empresarial, garantindo, assim, isonomia material visando o equilíbrio entre as atividades econômicas exercidas pelos diversos contribuintes;

(g) são constitucionais, formal e materialmente, as alterações introduzidas no PIS e na COFINS pela Lei 10.833/2003; e

(h) o aproveitamento dos créditos no sistema da não cumulatividade não é definido pela finalidade do produto, mas sim pela incidência das contribuições nas operações anteriores, deste modo, se na operação anterior não houve incidência da contribuição, não há crédito a ser apropriado pelos adquirentes, como é o caso dos produtos reciclados, a respeito dos quais o legislador optou por suspender a cobrança das contribuições para cobrá-las na posterior saída do estabelecimento que tenha usado estes materiais como insumos de sua produção (art. 48 da Lei 11.1196/2005).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu acórdão reformando a sentença e reafirmando o entendimento fixado em precedente daquela Corte em que se debatia matéria semelhante à dos autos - Apelação em Mandado de Segurança 2006.71.00.005055-1/RS, Rel. Juíza Federal ELOY BERNST JUSTO, DE de 14/02/2008-, nos termos da seguinte ementa (fls. 207/208, Vol. 1):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 47 DA LEI

RE 607109 / PR

11.196/2005. CONSTITUCIONALIDADE.

1- O artigo 47 da Lei 11.196/05 não apresenta ofensa à Constituição, uma vez que o legislador, dentro dos limites de sua competência legislativa, apenas delimitou os contornos da não-cumulatividade, excluindo desse sistema determinado setor da atividade econômica, em conformidade com o permissivo constitucional trazido pela EC 42/03, o qual acresceu o § 12 ao art. 195 da Constituição.

2- A não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, antes de qualquer previsão constitucional a respeito, como simples critério de tributação eleito pelo legislador. A EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer a sistemática a ser observada.

3- Não se pode afirmar, com suporte no § 12 do art. 195, que está autorizado o creditamento integral relativo a bens, serviços, custos e despesas que não os referidos na legislação que cuida do PIS e da COFINS não-cumulativos.

4- Não há ofensa ao princípio da isonomia tendo em vista que o dispositivo trata igualmente todos os contribuintes que se encontram em situação semelhante.

5- E também não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Tal tributação, por si só, não se reveste de caráter confiscatório. É indubitável que a carga tributária brasileira é elevada; todavia não há como, objetivamente, reconhecer-se o confisco em face da ultrapassagem de um determinado valor percentual, exceto se houvesse uma limitação legal expressa que fixasse o percentual, o elemento objetivo de comparação (por exemplo, o Produto Interno Bruto) e o período a ser considerado. De outro lado, a tributação operando com efeito de confisco poderia ser reconhecida, no caso concreto, em face da desproporcionalidade entre a carga tributária total suportada pelo contribuinte e a respectiva capacidade contributiva; tal aferição, envolvendo elementos subjetivos, não pode ser alcançada com fundamento na simples alegação de aumento do ônus tributário decorrente da instituição do

RE 607109 / PR

tributo.

6- Precedente desta Turma.

7- Sentença reformada. ”

Foram opostos embargos de declaração pelas autoras (fls. 212/220, Vol. 1), os quais foram parcialmente providos apenas para fins de prequestionamento (fl. 228, Vol. 1).

No apelo extremo, (fls. 260/274, Vol. 1), as empresas recorrentes, com fundamento no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, sustentam, inicialmente, ofensa ao artigo 5º, XXXV da Carta Magna, tendo em vista que o tribunal de origem não se manifestou quanto às omissões levantadas nos embargos de declaração opostos.

No mérito, sustentam que:

(a) o art. 47 da Lei 11.196/2005, ao vedar o crédito de PIS e COFINS sobre “desperdícios, resíduos ou aparas”, cria tratamento jurídico-tributário diferenciado entre contribuintes que se encontram em situação equivalente (empresas do setor papelero com a mesma capacidade econômica),

(b) tal diferenciação representa afronta aos artigos, 5º, *caput*, 145, § 1º, e 150, II, da Lei Maior, tendo em vista que “A faculdade conferida pelo § 12 do art. 195 da CF é para conferir ou não regime de não-cumulatividade a setores econômicos inteiros e não para, num mesmo setor (papelero), estabelecer diferenças radicais negando a algumas empresas crédito de seu principal insumo (só porque reciclado)” (fl.265, Vol. 1),

(c) “Apesar da possibilidade de lei infraconstitucional definir os setores das atividades econômicas que recolherão as contribuições pelo sistema não-cumulativo, o acórdão recorrido afronta a regra da não cumulatividade do PIS e da COFINS, pois o artigo 47 da Lei 11.196/05 não define setor, tampouco adota a cumulatividade ou não, apenas veda crédito de insumo reciclável, contrariando o artigo 195, § 12, da Constituição Federal.”

(d) “A vedação legal ora combatida cria tratamento tributário diferenciado para indústrias do mesmo setor – ao eliminar o crédito do

RE 607109 / PR

principal insumo das indústrias papeleiras que utilizam materiais reciclados, mantendo-os para as que utilizam matéria-prima extraída da natureza – ferido o princípio constitucional da igualdade e assim o da capacidade contributiva.” (fl. 268, Vol. 1).

Alegam, ainda, que o acórdão recorrido contraria as imposições constitucionais de que o Estado o deve atuar na defesa do meio ambiente, na busca do pleno emprego e na defesa da livre concorrência (artigos 170, IV, VI e VIII, e 225 da Carta Magna), tendo em vista que tornou mais vantajosa a produção de papel e embalagens com matéria-prima extraída diretamente da natureza (que emprega menor número de trabalhadores), em detrimento da produção do mesmo produto com utilização de materiais reciclados (que emprega maior número de trabalhadores). Defende que tal entendimento gera danos ao meio ambiente, ao mercado de trabalho e à livre concorrência das empresas do ramo papeleiro, considerando o tratamento diferenciado às empresas do setor com parâmetro exclusivamente no insumo utilizado em sua produção (matéria prima originária ou reciclada).

A União apresentou contrarrazões ao Recurso Extraordinário (fls. 275/291, Vol. 1) sustentando, preliminarmente, a necessidade de reexame do conteúdo fático-probatório constante dos autos, ausência de prequestionamento da matéria e existência de violação meramente reflexa à Constituição. Quanto ao mérito, reitera a argumentação apresentada na Apelação.

O recurso foi devidamente admitido na origem (fls. 293/294, Vol. 1).

Em julgamento datado de 9/9/2010, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, fixando o Tema 304. Veja-se a ementa da referida decisão (fl. 33, Doc. 19):

“TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVAS.

RE 607109 / PR

INDÚSTRIAS DO SETOR PAPELEIRO. POSSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS OU APARAS. EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 47 DA LEI 11.196/2005. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.” (Tribunal Pleno – meio eletrônico, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe de 23/11/2010)

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se a respeito da matéria em parecer que exhibe a seguinte ementa (fls. 37/38, Doc. 19):

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E APARAS. VEDAÇÃO: LEI Nº 11.196/05, ARTS. 47.1- POSTULAÇÃO DE EXTENSÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO COM BASE EM OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA: IMPOSSIBILIDADE. ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO.

II - A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E COFINS. DEFINIÇÃO LEGAL DE SEU CONTEÚDO. DISTINÇÃO DA PREVISÃO ORIGINAL DO IPI E DO ICMS. VEDAÇÃO À DEDUÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÃO DE DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E APARAS: POSSIBILIDADE.

1. O reconhecimento do direito ao crédito de PIS/PASEP e COFINS decorrente da aquisição de desperdícios, resíduos e aparas, a partir da declaração de inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/05 (que veda a sua dedução) por violação ao princípio da isonomia, implicaria converter o Poder Judiciário em legislador positivo, pois acabaria por estender os efeitos da norma contida no preceito legal a universo de destinatários nele não contemplados.

2. A não-cumulatividade estabelecida para as contribuições sociais pela EC nº 42/03 diverge da previsão originária (IPI e ICMS), dependendo da definição do seu conteúdo pela lei, de forma que a pretensa dedução de créditos

RE 607109 / PR

de PIS e COFINS não decorre de exigência constitucional, mas sim de simples previsão legal. Doutrina.

3. O regime não-cumulativo do PIS e da COFINS consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos taxativamente na legislação infraconstitucional.

4. O art. 47 da Lei nº 11.196/05 não excluiu da sistemática não cumulativa das contribuições sociais determinado setor da atividade econômica, mas, tão somente, a possibilidade de dedução de determinado crédito.

5. A vedação ao crédito de PIS/PASEP e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos e aparas visou a adequação à previsão de suspensão da incidência de tais contribuições na venda de tais insumos recicláveis, como forma de alcançar a neutralidade fiscal com vistas a garantir um menor impacto sobre a vida empresarial e sobre o ciclo econômico.

6. O art. 47 da Lei nº 11.196/05 não excluiu da sistemática não cumulativa das contribuições sociais determinado setor da atividade econômica, mas, tão somente, a possibilidade de dedução de determinado crédito.

7. Parecer pelo conhecimento e desprovimento do recurso extraordinário .”

Consta dos autos pedido da Associação Nacional dos Catadores e Catadoras de Materiais Recicláveis –ANCAT, para participar do processo na condição de *amicus curiae*. A entidade traz dados estatísticos sobre o lixo produzido e o panorama da reciclagem no País e sustenta a inconstitucionalidade do artigo 47, da Lei 11.196/2005 por ofensa aos artigos 150, II; 170, IV e VI, e 225 da Constituição Federal. Aduz que, “no âmbito deste processo, o que se pede não é um incentivo tributário para a reciclagem – o que seria plenamente justificável em virtude das urgências ambientais enfrentadas no século XXI – mas, simplesmente, que sejam impugnados os dispositivos legais que afetam o ambiente concorrencial em sentido desfavorável à matéria-prima reciclada. Ou seja, procura-se, restabelecer a isonomia tributária entre a utilização da matéria-prima

RE 607109 / PR

reciclada e da matéria-prima virgem, nada mais.” (Fl. 16, Doc. 40).

A Associação Brasileira da Indústria do Plástico – ABIPLAST também apresentou requerimento para participação na condição de *amicus curiae* (Doc. 45), no qual reforça a tese defendida pela recorrente quanto à inconstitucionalidade do artigo 47 da Lei 11.196/2005, realçando os impactos tributários do referido dispositivo legal nas empresas que utilizam material reciclado para a produção de plástico.

É o que cumpria relatar.

Senhor Presidente a matéria ora posta em debate consiste na constitucionalidade, ou não, do disposto no artigo 47 da Lei 11.196/2005, que estabelece a vedação de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de produtos reciclados, em face do disposto nos artigos 150, II; 170, IV, VI e VIII; 195, § 12; e 225 da Constituição Federal. A propósito, veja-se a redação do referido dispositivo legal:

Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

Inicialmente, convém registrar que o PIS e a COFINS surgiram no ordenamento jurídico como tributos cumulativos e, com a edição das Medidas Provisórias nº 66 de 29/8/2002 e 135 de 30/10/2003, convertidas respectivamente nas Leis nº 10.637/2002 e 10.883/2003, tornaram-se não-cumulativos.

RE 607109 / PR

Posteriormente, o regime não-cumulativo ganhou *status* constitucional, com a edição da EC 42/2003, que inseriu o §12 no artigo 195 da Magna Carta, *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. “

CHRISTIANO MENDES WOLNEY VALENTE explica bem essa alteração de regime:

“...as contribuições ao PIS/Pasep e Cofins nasceram cumulativas, pois incidiam sobre a receita bruta/faturamento das empresas. Diante dos efeitos indesejados que a cumulatividade causava (efeitos examinados no Capítulo “3”), aos poucos foram introduzidas técnicas de dedução para atenuar tais consequência das quais são exemplo o art. 1º, da Lei n. 9.363/96 (criação do crédito presumido do IPI como ressarcimento da carga tributária decorrente das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins incidentes na cadeia) e art. 1º, §4º e art. 3º, §1º, II, da Lei n. 10.147/2000 (possibilidade de utilização do crédito presumido para a dedução das próprias contribuições ao PIS/Pasep e Cofins no setor de importação e produção de medicamentos)

A toda evidência, a utilização dessas técnicas parciais era claramente insuficiente, o que levou o Poder Executivo a editar inicialmente a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (BRASIL, 2012), que alterou a sistemática de cobrança da contribuição para o PIS/Pasep para instituir a não-cumulatividade dessa contribuição. A referida medida provisória foi convertida na Lei. n. 10.367, de 30 de dezembro de 2002 (BRASIL, 2012).

(...)

Posteriormente, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003 (BRASIL, 2012), esta convertida na Lei 10.833,

RE 607109 / PR

de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2012), instituiu a sistemática de cobrança não-cumulativa para a Cofins, estando previsto o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, com redação idêntica àquela já existente para a contribuição ao Pis/Pasep.

(...)

Em seguida, foi publicada em 31.12.2003 a Emenda Constitucional n. 42/2003, de 19 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2012), que elevou a texto constitucional a possibilidade, mediante lei, de cobrança não-cumulativa das contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento (situação da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins), por setores de atividade econômica, através da inserção do §12 ao art. 195". (*Pis/Pasep e Cofins Não-Cumulativos*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 123-126)

Cumprе destacar, também, que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria referente à abrangência do artigo 195, § 12, da Constituição Federal, Tema 756 da Repercussão Geral (RE 790.928, Rel. Min. LUIZ FUX – Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, e § 12 – incluído pela EC 42/2003 -, a validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS previstos nos artigos 3º das Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 31, § 3º, da Lei Federal 10.865/2004), ainda pendente de decisão.

No entanto, apesar de a matéria objeto do Tema 756 também ter sido debatida nas instâncias de origem, na hipótese dos presentes autos o cerne da questão é outro, mais específico, qual seja: definir se cabe o aproveitamento do crédito relativo ao PIS e à COFINS na aquisição de produtos reciclados, analisando a vedação contida no artigo 47 da Lei 11.196/2005 à luz do que dispõe a Constituição Federal nos seguintes dispositivos constitucionais invocados pela recorrente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao

RE 607109 / PR

contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VIII - busca do pleno emprego;

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

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e

RE 607109 / PR

IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Senhor Presidente, entendo que não assiste razão à recorrente.

Em síntese, foram os seguintes os fundamentos do juízo de primeiro grau para julgar procedente o pedido (fls. 121, 126 e 127, Vol. 1):

“Quando o § 12 do art. 195 da Constituição Federal permite a instituição de um sistema não-cumulativo para a COFINS e para a COFINS-Importação, não está a deferir ao legislador a instituição de mecanismo parcial de abatimento. Não-cumulatividade significa, em termos gerais, impedir a incidência tributária em cascata que, no método subtrativo indireto, traduz-se em desonerar a tributação sobre todos os custos e despesas essenciais à geração do faturamento e das receitas. "Não-cumulativo" não é o mesmo que "semi-cumulativo", de modo que é inadmissível que o legislador institua mecanismo que não garanta o abatimento total.

A propósito, Aroldo Gomes de Mattos, lembrando as modificações operadas pela Emenda Constitucional n. 42/03, salienta que "o texto constitucional, como instrumento delimitador do poder estatal, que as contribuições destinadas ao PIS/Cofins sejam não cumulativas, sem fazer quaisquer restrições. Isso significa dizer que essa incumulatividade (não-incidência 'em cascata') deve ser entendida como integral e absoluta, nunca parcial e relativa" (PIS/Cofins: a não-cumulatividade e os tratados internacionais. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 104, mai. 2004, p. 7- 17).

(...)

Com efeito, o art. 47 da Lei nº 11.196/05 não pode ser

RE 607109 / PR

compreendido de forma isolada. Há necessidade de sua integração semântica com o art. 48 que associa a vedação ao crédito à suspensão na venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47. Aliás, este vínculo é confessado pela exposição de motivos à medida provisória, ao afirmar que estes artigos "vedam a utilização dos créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas aquisições de sucata de alumínio e suspendem a incidência dessas contribuições nas vendas desse produto para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Esses dispositivos visam sanear o setor e transferir a tributação para as etapas seguintes de industrialização e comercialização".

Ora, a falta de uma vinculação necessária da contribuição ao PIS a um sistema não-cumulativo não exonera o legislador de instituir uma fórmula coerente no sistema de abatimentos. Como já foi destacado para a COFINS, o sistema adotado para o PIS não é aquele que garante o crédito de tributo pago anteriormente, mas a consideração de despesas do próprio contribuinte, de modo que não é aceitável que, a título de transferir encargo não pago em outra operação, o valor da contribuição seja majorada, pela vedação à utilização do crédito.

Assim, há manifesta violação ao princípio da isonomia quando a lei distingue contribuintes que competem no mesmo setor, dispensando tratamento mais favorecido (por não assumir o encargo devido em operações anteriores) àquele que se utiliza de insumos não oriundos de desperdícios, resíduos e aparas.

Por fim, com essa medida, o legislador inverteu princípio caro à Constituição Federal que impõe a defesa do meio ambiente (art. 170, inciso VI), ao desestimular a utilização de produtos reciclados. Ainda que não se possa extrair do princípio uma obrigação do legislador a dispensar tratamento mais favorável às soluções ambientalmente adequadas, é certo que, pelo menos, decorre daí uma vedação à sua penalização. “

RE 607109 / PR

Embora diversos doutrinadores, a exemplo do citado na sentença, entendam que, (I) após a inclusão do § 12 ao artigo 195 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional 42/2003, a não cumulatividade da COFINS ganhou *status* constitucional, de maneira que (II) o legislador ordinário não mais poderia restringir os créditos a serem compensados, (III) a fim de se evitar o efeito cascata da contribuição, (IV) de maneira que os créditos passaram a ser incondicionados e irrestritos; **não compactuo do referido entendimento.**

É certo que a Emenda Constitucional 42/2003, ao incluir o § 12 ao art. 195 da Carta Magna, já citado alhures, imprimiu caráter constitucional à não cumulatividade da COFINS; no entanto, não delimitou a forma como se daria a sistemática não cumulativa da referida contribuição, diferentemente do que ocorreu com a não cumulatividade constitucionalmente prevista para o IPI e o ICMS.

Muito pelo contrário, o referido normativo constitucional delegou ao legislador ordinário a competência para tratar da matéria, expressamente quanto aos setores de atividade econômica aos quais se aplica a não cumulatividade, e implicitamente quanto aos demais critérios a serem adotados.

Ou seja, a não cumulatividade da COFINS não é norma constitucional de eficácia plena, a que o legislador esteja obrigado a obedecer; cuida-se, na verdade, de norma constitucional de eficácia limitada, competindo à lei estabelecê-la. No mesmo sentido, é a doutrina de ANDRÉ MENDES MOREIRA a respeito da matéria:

“Outrossim, a não-cumulatividade das contribuições sociais é norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo, conforme visto anteriormente. Trata-se de outra elementar diferença em relação ao IPI e ao ICMS. Nestes dois impostos, a eficácia da não-cumulatividade é plena, sendo mandatoriamente observada pelas suas leis de regência. Já o legislador do PIS/COFINS possui liberdade para implementar, se e quando quiser, a não-cumulatividade dessas

RE 607109 / PR

contribuições.” (*A não cumulatividade dos Tributos*, 2ª ed. São Pulo: Noeses, 2012. p. 428)

Ressalte-se, ainda, que a não-cumulatividade do PIS sequer possui previsão constitucional, uma vez que dita contribuição não está prevista no § 12 do art. 195 da Constituição Federal, estando integralmente regulamentada pela legislação infraconstitucional.

Deste modo, entendo que não cabe ao Poder Judiciário interferir na escolha de quais créditos podem ser abatidos no regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, uma vez que a Constituição Federal não estabeleceu os critérios norteadores da não cumulatividade para tais contribuições.

Ao assumir este papel, o Judiciário atua como legislador positivo, violando o princípio da harmonia e independência entre os poderes. Somente caberia atuação desta SUPREMA CORTE caso efetivamente fosse constatada alguma violação à Carta Magna, o que não vislumbro na presente hipótese.

Conforme acima esclarecido, entendo que não houve qualquer ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Quantos à alegações de ofensa aos demais princípios constitucionais - isonomia, live iniciativa, capacidade contributiva, proteção ao meio ambiente - a parte recorrente não demonstrou objetivamente o alegado favorecimento das empresas que utilizam matéria-prima originária da natureza em detrimento das que utilizam materiais recicláveis.

Dita alegação somente poderia ter sido julgada procedente se demonstrado, pelas recorrentes, o real impacto financeiro do dispositivo legal ora impugnado - inclusive apresentando a apuração contábil da referida contribuição -, a demonstrar o impacto da aquisição de materiais reciclados na produção e simulando qual seria a repercussão, caso

RE 607109 / PR

adquirisse matéria-prima originária; a fim de comprovar, de fato, a alegada discriminação entre empresas do mesmo ramo, a violar as normas constitucionais invocadas.

Não ignoro, pois, a importância da preservação do meio ambiente, princípio expressamente estabelecido pela nossa Constituição Federal. Reconheço, inclusive, que tanto a empresa recorrente, quanto as associações que postularam sua participação como *amici curiae*, bem realçaram a importância da reciclagem para a preservação do meio ambiente.

No entanto, não é esse o ponto principal do debate instaurado nos autos. Cuida-se, isto sim, da análise da constitucionalidade de norma tributária que estabelece critérios para a compensação de créditos na sistemática não-cumulativa adotada pelo legislador ordinário para as contribuições para o PIS e a COFINS, com a devida autorização constitucional.

Não está em jogo, diretamente, a defesa do meio ambiente, mas sim o alegado estabelecimento de critérios tributários anti-isonômicos entre empresas do mesmo ramo. Esse argumento, entretanto, não ficou claramente demonstrado na presente hipótese.

Constam dos autos apenas as alegações de empresas que utilizam materiais recicláveis, sustentando serem beneficiadas as que utilizam matéria-prima originária da natureza.

No entanto, não consta nenhuma demonstração, ainda que de forma hipotética ou simulada, de qual o real impacto tributário suportado pelas empresas que não utilizam material reciclável, restando prejudicada a constatação de eventual tratamento diferenciado, conforme sustentaram as empresas recorrentes.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL não se dispõe à análise de fatos e provas dos autos, como já há muito bem pacificado na Súmula 279 desta Corte (*Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário*), de modo que entendo inadmissível declarar-se a incompatibilidade de Lei

RE 607109 / PR

ou Ato Normativo em face da Constituição Federal, tendo em conta tão somente alegações dedutivas e genéricas de ofensa a princípios constitucionais, sem que se tenham analisado, na origem, exaustivamente as provas que comprovem de maneira efetiva as alegações de ofensa à Lei Maior, no caso, o disposto nos artigos 170, IV, VI e VIII; 195, § 12; e 225 da Constituição Federal.

Neste contexto, corroboro os fundamentos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região para reformar a sentença de primeiro grau. Cito, portanto, os argumentos do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 68/72, Doc. 18):

“Esta Turma já julgou a matéria recentemente. Eis a respectiva ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 47 DA LEI 11.196/2005. CONSTITUCIONALIDADE. CONFORMIDADE COM O § 12 DO ART. 195 DA CF. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA.

1 - O artigo 47 da Lei 11.196/05 não apresenta ofensa à Constituição, uma vez que o legislador, dentro dos limites de sua competência legislativa, apenas delimitou os contornos da não-cumulatividade, excluindo desse sistema determinado setor da atividade econômica, em conformidade com o permissivo constitucional trazido pela EC 42/03, o qual acresceu o § 12 ao art. 195 da Constituição.

2 - A não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, antes de qualquer previsão constitucional a respeito, como simples critério de tributação eleito pelo legislador. A EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer a sistemática a ser observada.

3 - Não se pode afirmar, com suporte no § 12 do art.

RE 607109 / PR

195, que está autorizado o creditamento integral relativo a bens, serviços, custos e despesas que não os referidos na legislação que cuida do PIS e da COFINS não-cumulativos. - Não há ofensa ao princípio da isonomia, tendo em vista que o dispositivo trata igualmente todos os contribuintes que se encontram em situação semelhante. (APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2006.71.00.005055-1/RS, Rel. Juíza Federal ELOY BERNST JUSTO, D.E. Publicado em 14/02/2008)

Por ter acompanhado o voto-condutor em tal julgamento e para evitar a tautologia, adoto também as razões lá expedidas para agora decidir.

Vejamos.

Discute-se acerca da constitucionalidade do art. 47 da Lei 11.196/05, que vedou a utilização dos créditos de PIS e COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas, assim dispondo:

Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 30 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 30 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70: 01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

Não há ofensa à Constituição, uma vez que o legislador, dentro dos limites de sua competência legislativa, apenas delimitou os contornos da não-cumulatividade, excluindo desse sistema determinado setor da atividade econômica, em conformidade com o permissivo constitucional trazido pela EC

RE 607109 / PR

42/03, o qual acresceu o § 12 ao art. 195 da Constituição, in verbis:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos 1, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

A não-cumulatividade em relação a tributo incidente sobre receita constitui uma ficção que, por ter em conta a receita, induz a uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, antes de qualquer previsão constitucional a respeito, como simples critério de tributação eleito pelo legislador. A EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer a sistemática própria a ser observada.

Assim, não se pode afirmar, pois, com suporte no § 12 do art. 195, que está autorizado o creditamento integral relativo a bens, serviços, custos e despesas que não os referidos na legislação que cuida do PIS e da COFINS não-cumulativos.

De outro norte, a não-cumulatividade deve ser vista como um critério de tributação previsto constitucionalmente que, no caso do PIS e da COFINS, pode ser inspirado naquele especificadamente previsto ao IPI e ICMS.

Cabe ainda mencionar que o art. 195, § 9º da CF/88 confere uma faculdade e não uma obrigatoriedade para o legislador ordinário, conforme se verifica:

As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra.

RE 607109 / PR

Portanto, percebe-se que o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS tem uma disciplina infraconstitucional, cabendo ao legislador em princípio delimitar o espectro de abrangência do conceito de atividade econômica ou a amplitude do uso da mão-de-obra.

Não houve quebra do sistema como pretende ver a parte autora.

Por fim, entendo que não há ofensa ao princípio da isonomia.

De início, ressalto que não cabe ao Poder Judiciário "legislar" sobre o tema, para estabelecer quais os requisitos funcionais bastantes à não-cumulatividade. De fato, tenho por certo caber ao Poder Judiciário apenas a revisão e o controle do critério legislativo/administrativo adotado. Nesse sentido, é razoável partir-se dos requisitos exigidos pelas citadas leis. Caso contrário, estaríamos diante de um vácuo legislativo, situação maléfica ao contribuinte que teria inviabilizado o exercício de seu direito.

E na espécie em debate não há desborde de razoabilidade.

Com efeito, mesmo se admitindo que houve aumento na carga tributária em vista da majoração da alíquota da exação e da restrição das despesas passíveis de creditamento, é imperioso ressaltar que tais modificações, empreendidas pela Lei nº 10.367/02 e Lei nº 11.196/05 atingem a todos os contribuintes integrantes do mesmo seguimento empresarial da autora, inexistindo, por conseguinte, mal ferimento ao preceito isonômico.

Outrossim, não se afere o desrespeito à isonomia com base em alegações genéricas. Sendo a igualdade real sintetizada por Rui Barbosa como a dispensa de tratamento igual aos que se encontram em igual situação e desigual àqueles em situações diferentes, incumbe a quem alega apontar o fator de diferenciação indevidamente adotado e o prejuízo disso decorrente, ônus do qual não se

RE 607109 / PR

desincumbiu a demandante.

Com efeito, as alegações ambientais não foram contextualizadas enquanto prejudiciais no caso concreto por conta do tratamento tributário diferenciador. Sequer foram levantadas evidências científicas sobre a diferenciação do tipo de produto (papel reciclado e "papel branco") em seu reflexo tributário ou sobre os custos eventualmente diferenciados envolvidos em ambos os processos, tudo a apontar a alegada discriminação irrazoável do Estado. Ainda, a parte autora não recortou a realidade de toda a atividade econômica que envolve o insumo/produto tido por ambientalmente merecedor de maior proteção tributária, seja em sua cadeia de produção ou no conjunto comparado com os demais tipos de papéis.

E saliento que a falta de concretude argumentativa da parte autora, sistematicamente analisada, também é fundamento para se refutar violação aos princípios da livre concorrência, proteção ambiental e busca de pleno emprego.

E também não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Tal tributação, por si só, não se reveste de caráter confiscatório. É indubitável que a carga tributária brasileira é elevada; todavia, não há como, objetivamente, reconhecer-se o confisco em face da ultrapassagem de um determinado valor percentual, exceto se houvesse uma limitação legal expressa que fixasse o percentual, o elemento objetivo de comparação (por exemplo, o Produto Interno Bruto) e o período a ser considerado. De outro lado, a tributação operando com efeito de confisco poderia ser reconhecida, no caso concreto, em face da desproporcionalidade entre a carga tributária total suportada pelo contribuinte e a respectiva capacidade contributiva; tal aferição, envolvendo elementos subjetivos, não pode ser alcançada com fundamento na simples alegação de aumento do ônus tributário decorrente da instituição do tributo.

RE 607109 / PR

Tendo tais premissas, concluo que não há violação ao disposto nos artigos 150, II; 170, VI; 195, § 12; 225, V, todos da Constituição Federal de 1988.

A sentença merece reforma. O pedido é improcedente. Inverto os ônus sucumbenciais.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao apelo e à remessa oficial.”

Portanto, o acórdão recorrido merece ser mantido. No mesmo sentido, a Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo desprovimento do Recurso extraordinário em seu parecer, do qual peço licença para transcrever os seguintes trechos, por sua clareza e exatidão (fls. 44/47, Doc. 19):

“O art. 47 da Lei nº 11.196/2005 não excluiu da sistemática não cumulativa das contribuições sociais determinado setor da atividade econômica, mas, tão somente, a possibilidade de dedução de determinado crédito. Ou seja, não se distinguiu, a partir da vedação de utilização de créditos decorrentes da aquisição de insumos recicláveis, a aplicação dos regimes gerais cumulativo e não-cumulativo a determinado setor da atividade econômica. Não há, dessa forma, violação ao § 12 do art. 195 da Constituição Federal.

III - Do tratamento tributário diferenciado e da ausência de violação ao princípio da isonomia.

O art. 47 da Lei nº 11.196/05 vedou a possibilidade de utilização dos créditos de PIS/PASEP e COFINS oriundos da aquisição de desperdícios, resíduos e aparas para todos os contribuintes que se utilizem de tais insumos recicláveis. É dizer: o critério discriminatório do ato legislativo não partiu de qualquer fator relacionado ao segmento empresarial de atuação da recorrente, mas da qualidade do insumo adquirido. O tratamento tributário diferenciado, portanto, não viola o postulado isonômico.

De outro lado, a Lei nº 10.685/2004 deu nova redação aos

RE 607109 / PR

incisos 11 dos §§ 2º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, de forma a atrelar os valores a serem deduzidos à incidência, cobrança ou pagamento de PIS/COFINS em momento anterior. O art. 48 da Lei nº 11.196/05, por sua vez, suspende a incidência do PIS/COFINS no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas para as pessoas jurídicas tributada pelo lucro real. A não-incidência do PIS/COFINS nas vendas dos insumos previstos no art. 47 da Lei nº 11.196/05 às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real é fator legitimador da vedação aos créditos decorrentes da aquisição dos desperdícios, resíduos e aparas que se conforma à não-cumulatividade das contribuições sociais, vez que tem por fim a neutralidade fiscal das referidas contribuições como forma de garantir menor impacto sobre a vida empresarial e sobre o ciclo econômico.

(...)

A atividade econômica da reciclagem, por incorporar as dimensões ambiental, social e econômica, incorporou-se à pauta da sustentabilidade. Daí a Lei nº 12.305/10 incluir a reciclagem como um dos pilares da Política Nacional de Resíduos Sólidos. Em face da importância da reciclagem para a gestão de resíduos sólidos, adotou-se uma política tributária voltada ao estímulo dessa atividade econômica, com vistas à promoção do desenvolvimento sustentável.

A Lei nº 11.196/05, com o fim de incentivar a aquisição de insumos recicláveis, suspendeu a incidência do PIS e COFINS na venda de desperdícios, resíduos e aparas quando adquiridos por pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real. Assim, o industrial adquire o material reciclável por um valor reduzido e, em razão disto, a vedação ao crédito pela aquisição de tais insumos não pode ser tida como contrária aos valores ambientais que afirmam o princípio do desenvolvimento sustentável, pois visa, como já dito, a neutralidade fiscal das contribuições ao PIS e à COFINS.

(...)

Ocorre que a não-cumulatividade do PIS/PASEP e da

RE 607109 / PR

COFINS não é constitucionalmente obrigatória, mas mera faculdade do legislador ordinário e o tratamento tributário diferenciado em relação aos insumos recicláveis a que alude o 47 da Lei nº 11.196/05 tem fundamento de validade na neutralidade fiscal abstrata (pois depende de toda a contabilidade tributária) como aspecto de incentivo à aquisição de tais materiais recicláveis, em atenção aos valores da eficiência econômica, da justiça social e da preservação do meio ambiente.” (fls. 46/47, Vol. 19)

Por todo exposto, nego provimento ao Recurso Extraordinário interposto pela empresa.

Proponho a seguinte tese para o Tema 304 da repercussão geral:

“É constitucional o artigo 47 da Lei 11.196/2005.”

É o voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.109

PROCED. : PARANÁ

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

RECTE.(S) : SULINA EMBALAGENS LTDA

ADV.(A/S) : MADIAN LUANA BORTOLOZZI (37180/PR) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CATADORES E CATADORAS DE MATERIAIS RECICLÁVEIS - ANCAT

ADV.(A/S) : DIOGO DE SANT'ANA (228851SP/SP)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE MATERIAL PLÁSTICO - ABIPLAST

ADV.(A/S) : LUMY MIYANO MIZUKAWA, (157452/SP)

AM. CURIAE. : INSTITUTO AÇO BRASIL

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (9007/MG)

Decisão: Após o voto da Ministra Rosa Weber (Relatora), que dava parcial provimento ao recurso extraordinário para, conferindo ao art. 47 da Lei nº 11.196/2005 interpretação conforme os arts. 146, III, "d", e 179 da Constituição, reconhecer o direito da recorrente creditar-se nas aquisições dos insumos descritos no dispositivo quando vendidos por empresas incluídas no Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123/2006 e fixava a seguinte tese (tema 304 da repercussão geral): "1. É constitucional o afastamento do direito aos créditos do PIS/Pasep e da COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos e aparas (art. 47 da Lei nº 11.195/2005), como contraponto da suspensão da incidência dessas contribuições na hipótese do art. 48, caput, da Lei nº 11.195/2005. 2. Inaplicável, na forma do art. 48, parágrafo único, da Lei nº 11.196/2005, a suspensão da contribuição para o PIS/Pasep às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, tampouco a elas se aplica o art. 47, reconhecendo-se, em consequência, o direito ao crédito para o adquirente dessas empresas"; e do voto do Ministro Alexandre de Moraes, que negava provimento ao recurso e fixava a seguinte tese "É constitucional a apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos e aparas, na forma prevista no artigo 47 da Lei 11.196/2005, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Falaram: pela recorrente, o Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz; pela recorrida, a Dra. Flávia Palmeira de Moura Coelho, Procuradora da Fazenda Nacional; pelo *amicus curiae* Instituto Aço Brasil, a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi; e, pelo *amicus curiae* Associação Nacional dos Catadores e Catadoras de Materiais Recicláveis - ANCAT, o Dr. Diogo de Sant'ana. Plenário, Sessão Virtual de 19.6.2020 a 26.6.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

08/06/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.109 PARANÁ

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Cuida-se de recurso extraordinário, no qual se discute a possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis, tendo em vista o disposto no art. 5º, *caput*, e XXXV; 145, § 1º; 150, II; 170, IV, VI e VIII; e 225 da Constituição Federal.

Em complemento ao bem lançado voto da relatora, Ministra Rosa Weber, destaco que a Fazenda Pública alega, essencialmente, que os dispositivos impugnados foram engendrados para beneficiar o elo mais frágil da cadeia produtiva, no caso, os pequenos catadores de papel. Pondera que a lei em exame suspende a tributação das cooperativas de catadores, repassando o ônus tributário para a fase posterior da cadeia de produção, geralmente ocupada por grandes corporações. Afirma que, como não ocorre a tributação na operação antecedente, é compreensível que as empresas adquirentes não possam compensar créditos de PIS/Cofins.

A relatora vota pela constitucionalidade da negativa à apuração de créditos fiscais, destacando que esse impedimento serve de contraponto à isenção concedida em benefício do fornecedor de materiais recicláveis. Ressalva, apenas, as vendas de materiais recicláveis realizadas por empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, que, consoante o parágrafo único da Lei 11.196/2005, não foram beneficiadas pela isenção tributária. Entende Sua Excelência que, nesse particular, como o tributo é pago pelo fornecedor de matéria-prima, deve ser assegurado o direito de crédito em benefício do fabricante de celulose.

A seu turno, o Ministro Alexandre de Moraes abriu divergência no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário, declarando a compatibilidade dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 com o texto constitucional, sem quaisquer ressalvas ou objeções.

RE 607109 / PR

1) Matéria em discussão

A controvérsia abordada neste recurso extraordinário diz respeito, essencialmente, à validade de dispositivos de lei que alteram o regime convencional de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos recicláveis.

Alega a recorrente, empresa produtora de celulose, que as alterações promovidas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 irradiam múltiplos desincentivos para a incorporação de matéria-prima ecologicamente sustentável em processos industriais. Sustenta, ainda, que os mecanismos criados pelo legislador elevam a carga tributária das mercadorias recicladas e, o que é pior, causam prejuízos para os elos mais frágeis da cadeia econômica de produção, no caso, as cooperativas de catadores de aparas de papel.

Transcrevo o teor dos dispositivos impugnados:

Lei 11.196/2005:

“Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa

RE 607109 / PR

jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.”

Como se vê, a norma questionada **veda a utilização de crédito de PIS** (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei 10.637/2002) e **da Cofins** (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei 10.833/2003) *“nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho”,* bem ainda nos *“demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi”*.

Em outras palavras, a lei impugnada suprime o direito de crédito em relação aos insumos utilizados na prestação *“de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”,* notadamente nas *“aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas”* de vários materiais, entre eles, plástico, papel, cartão, vidro, ferro, aço, cobre, níquel, alumínio, chumbo, zinco e estanho, além de demais desperdícios e resíduos metálicos.

Resta saber se a supressão de benefícios fiscais em detrimento de cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, em uma área que foi valorizada pelo poder constituinte originário e que tem sido acompanhada de perto pela comunidade internacional, encontra compatibilidade com o substrato ético da Constituição da República de 1988.

Pedindo as mais respeitosas vênias aos Ministros que me antecederam, penso que o complexo normativo formado a partir dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 afronta postulados e normas explícitas da Constituição Federal, conforme passo a expor.

2) Mérito. Coexistência dos regimes jurídicos cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

Inicialmente, convém destacar que a temática em análise não é nova

RE 607109 / PR

neste Tribunal. Não são poucos tampouco isolados os precedentes em que os Ministros examinaram, pelas mais diversas perspectivas, as características, a abrangência e a finalidade do regime não cumulativo da contribuição para o PIS e Cofins. Em todas as ocasiões, a complexidade da legislação tributária espalhou dificuldades adicionais para a solução dos conflitos submetidos ao escrutínio judicial, o que não impediu, contudo, que a Corte desempenhasse sua missão constitucional.

No julgamento do RE 570.122 (Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 7.12.2020) e do RE 607.642 (Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 9.11.2020), ambos submetidos à sistemática da repercussão geral, o Supremo se debruçou sobre controvérsias relacionadas às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram o regime não cumulativo da contribuição para o PIS e Cofins.

No primeiro julgamento, o Tribunal reconheceu a constitucionalidade da Lei 10.833/2003, afastando as alegações de violação aos princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva e não confisco. O eminente Ministro Edson Fachin, redator do acórdão, entendeu válida a elevação da alíquota da Cofins de 3% para 7,6%, na medida em que, paralelamente ao acréscimo de carga tributária, a legislação assegurou às empresas afetadas a possibilidade de compensarem créditos oriundos da aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo.

No segundo caso, o Tribunal reconheceu a constitucionalidade das alíquotas e das formas de apuração do PIS/Cofins previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sinalizando, contudo, para necessidade de correção de certas imperfeições dos diplomas normativos impugnados. De acordo com a tese de repercussão geral aprovada na ocasião, *“não obstante Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estejam em processo de inconstitucionalização, ainda é constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços.”*

Nas duas oportunidades, os votos proferidos no decorrer dos debates destacam-se pela verticalidade no exame da legislação tributária,

RE 607109 / PR

bem assim pela realização de intenso diálogo com a jurisprudência da Corte. Importa, aqui, resgatar os debates realizados em torno do regime de apuração do PIS/Cofins, os quais, pela riqueza e profundidade, certamente contribuirão para o desenlace da controvérsia veiculada no presente recurso extraordinário.

Como reconhecido pelo Ministro Dias Toffoli, no julgamento do RE 607.642, o regime de apuração não cumulativo do PIS/Cofins surgiu como reação aos efeitos nocivos da tributação em cascata, servindo de instrumento para redução da carga tributária incidente sobre setores relevantes da economia nacional e para promoção de incidência mais justa e equalizada das contribuições sociais. É nesse contexto que, em um primeiro momento, foram aprovadas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispuseram sobre o regime não cumulativo do PIS/Cofins, e, logo em seguida, a Emenda Constitucional 42/2003, que conferiu *status* constitucional ao princípio da não cumulatividade do PIS/Cofins, dispondo 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*”.

Ocorre que a criação do regime não cumulativo do PIS/Cofins não acarretou a automática extinção da sistemática cumulativa dessas contribuições sociais. Na verdade, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trataram elas mesmas de ressalvar a aplicabilidade do regime não cumulativo em relação a determinados setores econômicos, que, por opção política do legislador, permanecem sujeitos à forma de apuração convencional do PIS/Cofins, em que inexistente o direito de apropriação e compensação de créditos fiscais.

Resumidamente, conforme reconhecido na tese de repercussão geral aprovada no julgamento do RE 607.642, o legislador brasileiro optou por um modelo legal de **coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins**.

As diferenças fundamentais entre esses sistemas dizem respeito, especialmente, às alíquotas, aos critérios de elegibilidade e à possibilidade de apropriação de créditos a serem descontados da base de

RE 607109 / PR

cálculo das contribuições sociais. De um lado, em relação às empresas aludidas no art. 8º da Lei 10.637/2002 e do art. 10 da Lei 10.833/2003, permanece em vigor o regime de apuração convencional do PIS/COFINS, caracterizado pela **incidência cumulativa** nas sucessivas etapas da cadeia econômica de produção, **sem direito a crédito**, sujeitando os contribuintes a uma **alíquota reduzida de 3,65%** (0,65%, de PIS, e 3,00%, de Cofins).

De outro, determinados setores da economia foram favorecidos pelo regime **não cumulativo**, em que, na forma do art. 3º da Lei 10.637/2002 e art. 3º da 10.833/2003, as empresas podem compensar créditos oriundos da aquisição de insumos utilizados no processo industrial. O recolhimento, todavia, ocorre por **alíquota mais elevada, de 9,25%** (1,65%, de PIS, e 7,6%, de Cofins).

O regime cumulativo, portanto, ainda é uma realidade presente em vários setores econômicos, incidindo sobre parcela considerável das empresas brasileiras. Segundo o rol de exclusões do art. 8º da Lei 10.637/2002 e do art. 10 da Lei 10.833/2003, permaneceram no regime cumulativo, contribuindo pela alíquota de **3,65%**: I) as cooperativas; II) as empresas optantes pelo Simples Nacional; III) as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; IV) as instituições financeiras; e V) os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

À vista dessas balizas legais, pode-se afirmar que o regime jurídico mais moderno, caracterizado pela técnica da não cumulatividade, volta-se exclusivamente para as empresas que auferem receita total anual superior a setenta e oito milhões de reais, ou seja, os grandes produtores, que, na forma do art. 13 da Lei 9.718/98, apuram imposto de renda com base no lucro real.

3) Impossibilidade de concessão de tratamento prejudicial à indústria de reciclagem

Como visto, o benefício tributário assegurado pelas Leis 10.637/2002

RE 607109 / PR

e 10.833/2003 consiste basicamente no seguinte: as empresas recolhem as contribuições para o PIS e Cofins por uma alíquota mais elevada, de 9,25%, mas, a título de compensação, têm o direito de abater os créditos assegurados pela legislação tributária.

No presente recurso extraordinário, a discussão cinge-se à constitucionalidade de dispositivos legais que, destoando dessa lógica, **proíbem empresas submetidas ao regime não cumulativo** – sujeitas, portanto, à alíquota majorada – **de compensarem créditos oriundos da aquisição de insumos recicláveis**.

Segundo a Fazenda Pública, os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, ora discutidos, formam complexo normativo engendrado para favorecer o elo mais frágil da cadeia de produção. Sustenta que os dispositivos impugnados concedem isenção de PIS/Cofins na etapa anterior da cadeia de produção, em benefício das cooperativas de catadores, e, como contraponto, repassam o ônus tributário para as grandes indústrias de reciclagem. Alega que, como não ocorre a tributação na operação antecedente, é compreensível que as empresas adquirentes não possam compensar créditos de PIS/Cofins.

Além disso, a respeito da alegação de afronta ao princípio da isonomia, pondera a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que a carga tributária incidente sobre a recorrente, indústria de reciclagem, é bastante similar àquela imposta aos seus concorrentes diretos - indústrias cuja linha de produção depende diretamente do manejo florestal. Para chegar a tal conclusão, parte da premissa de que, em uma perspectiva holística, não haveria diferença entre: i) cobrar PIS/Cofins das fornecedoras de insumos, mas permitir a apropriação de créditos pelo adquirente; e ii) isentar as fornecedoras de insumos, mas, a título de compensação, impedir as adquirentes de apurar créditos fiscais.

Pedindo as mais respeitosas vênias, tenho para mim que a premissa é absolutamente equivocada.

Explico: na sistemática do PIS/Cofins, os produtores auferem ganhos econômicos substanciais quando adquirem insumos que ensejam abatimento da base de cálculo das contribuições sociais. Essa vantagem

RE 607109 / PR

decorre de singularidades do método de não cumulatividade previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. **Por ele, os grandes contribuintes – sujeitos necessariamente ao PIS/Cofins não cumulativo – sempre apropriam créditos pela alíquota de 9,25%, independentemente do valor do tributo recolhido na etapa anterior.**

Transcrevo a esse respeito as lúcidas observações contidas no parecer elaborado pelos professores Daniel Sarmento e Ademar Borges (eDOC 61), no ponto em que descrevem o generoso alcance do regime de créditos estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

“Por meio da edição das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o legislador se afastou das fórmulas próprias do IPI e do ICMS, vindo então a estabelecer um modelo diverso, destinado a atenuar os defeitos da sistemática cumulativa das incidências do PIS e da COFINS sobre as sucessivas etapas produtivas. Na realidade, o legislador estabeleceu uma nova forma de compensação entre os valores a pagar e os créditos auferidos pelos contribuintes. **Sobre o valor da aquisição de determinados insumos, produtos e serviços, o contribuinte aplica as alíquotas correspondentes a cada contribuição (7,6% para Cofins e 1,65% para o PIS), para apurar os créditos a serem descontados dos tributos a recolher. Neste ponto, é irrelevante se as entradas sofreram incidência mediante alíquotas inferiores.** Em muitos casos, é dispensada até mesmo a própria incidência nas etapas anteriores”.

No mesmo sentido, transcrevo artigo publicado pelo professor Ives Gandra da Silva Martins na Revista de Direito Tributário Atual:

“Do que escrevi até agora, pode-se concluir, pela variada forma possível de implantação do princípio, a existência de duas grandes vertentes que lhe são pertinentes, a saber:

- a) O princípio da neutralidade de tributação, para permitir que as operações sejam tributadas apenas pelo adicional de carga que carregam; e

RE 607109 / PR

b) o princípio da subvenção pública, quando o direito a crédito não corresponde, necessariamente, à compensação da carga anterior, mais à efetiva desoneração de uma etapa, como forma de estímulo à produção e à circulação de bens e serviços.

Na primeira vertente, própria do IPI e do ICMS, que constitui inclusive princípio perfilado na lei maior (art. 153, parágrafo 3º, inc. I e art. 155, parágrafo 2º, inc. I), o crédito fiscal corresponde à instrumento pelo qual se opera a compensação periódica do montante do imposto recolhido nas entradas de insumos – matérias-primas, bens de ativo fixo – e serviços com o imposto devido pela saída do produto final tributado. Considerando-se que bens de ativo fixo e insumos são necessários à produção do bem final ou do serviço, devem gerar direito a crédito, nos termos das leis complementares.

Busca-se, portanto, na primeira vertente a neutralidade da tributação.

Na segunda, de que o PIS e a Cofins são exemplos, adota-se, na linguagem da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, o denominado *método subtrativo indireto*, em que a metodologia adotada é a **concessão de crédito fiscal sobre algumas compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção que grave as vendas (receitas)**. O método assemelha-se – sem corresponder integralmente – à solução de compensação de base sobre base e não de imposto sobre imposto. Não é idêntico, posto que, se a base da saída pode se assemelhar à base da entrada, é, todavia, composta por elementos diversos (custos e despesas), ou seja, por ingredientes que a alargam” (A não cumulatividade do PIS-Cofins, publicado na Revista de Direito Tributário Atual nº 30, 2014, p. 175-176).

Assim, em função do método de não cumulatividade previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, toda vez que os grandes produtores adquirem insumos junto a pessoas jurídicas que apuram imposto de renda com base no lucro presumido – e que, portanto, recolhem

RE 607109 / PR

PIS/Cofins pela alíquota de 3,65% –, **o crédito constituído pelo regime não cumulativo supera o valor do tributo recolhido na etapa anterior.** Esse fenômeno jurídico acarreta substancial redução da carga tributária incidente sobre a cadeia de produção, incentivando os agentes econômicos a, sempre que possível, optarem pela aquisição de insumos que proporcionem o aproveitamento de créditos fiscais.

Aqui está a chave para a compreensão do equívoco da tese ventilada pela Fazenda Nacional. É que, ao sustentar que as alterações introduzidas pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 não ensejam prejuízos econômicos para a indústria de reciclagem, o Fisco ignora a possibilidade concreta de os créditos fiscais superarem o valor do PIS/Cofins recolhido na etapa anterior da cadeia de produção.

O equívoco, data vênua, é manifesto. Na realidade, para que houvesse uma autêntica equivalência entre a carga tributária da indústria de reciclagem e da indústria assentada no manejo florestal, seria necessário que tanto fornecedor quanto adquirente estivessem invariavelmente sujeitos ao regime não cumulativo, contribuindo, portanto, pela alíquota de 9,25%. Somente assim, o regime previsto nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 – isenção tributária na etapa anterior, associada à vedação ao aproveitamento de créditos – induziria ao acúmulo de carga tributária idêntica à proporcionada pela sistemática de não cumulatividade prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 – tributação do fornecedor pela alíquota de 9,25%, conjugada com o aproveitamento de créditos na mesma proporção.

Isso não é o que ocorre, em geral, com as grandes cadeias econômicas de produção e, em particular, na indústria de celulose. Aqui, é comum que os grandes produtores de papel, submetidos necessariamente ao regime não cumulativo, adquiram insumos junto a **cooperativas de catadores de material reciclável**, formadas por pessoas físicas de baixa renda. E essas entidades, por força do art. 10, inciso VI, da Lei 10.833/2003, **permanecem obrigatoriamente no regime cumulativo do Cofins, contribuindo, então, pela alíquota de 3,65%.**

Trago como exemplo o caso dos autos, em que a recorrente –

RE 607109 / PR

fabricante de celulose que recolhe PIS/Cofins pela alíquota de 9,25% – adquire aparas de papel de pequenos fornecedores locais, geralmente cooperativas de catadores de papel, que contribuem pela alíquota de 3,65%. **Em razão dessa dualidade de alíquotas, não fosse a vedação encartada no art. 47 da Lei 11.196/2005, certamente o crédito gerado para a fabricante de celulose excederia o valor das contribuições pagas na etapa anterior, reduzindo a carga tributária total incidente sobre o processo de reciclagem.**

Exemplificando: quando a recorrente adquire insumos de cooperativas de catadores de material reciclado, a fornecedora é isenta do pagamento de PIS/Cofins (art. 48 da Lei 11.196/2005). Como contraponto, a adquirente fica proibida de apurar e compensar créditos fiscais (art. 47). Assim, no caso de uma venda hipotética de aparas de papel por R\$ 100,00, o insumo ingressaria na fabricante livre de tributos, mas a operação subsequente seria onerada pela alíquota nominal de 9,25%. Nesse exemplo, assumindo que o papel reciclado é vendido ao consumidor final por R\$ 200,00, **a carga tributária total incidente sobre a cadeia de produção seria de R\$ 18,50.**

Se a recorrente, contudo, optar pela utilização de insumos extraídos da natureza, a lei não prevê isenção para cooperativas de manejo florestal, que acabam contribuindo pela alíquota reduzida de 3,65%. Tudo o mais constante, o valor das contribuições sociais devidas pela fornecedora dos insumos seria de R\$ 3,65. Posteriormente, na venda de papel reciclado ao consumidor final, a recorrente recolheria PIS/Cofins pela alíquota de 9,25% ($R\$ 200,00 \times 9,25\% = R\$ 18,50$). Teria direito, todavia, ao abatimento de crédito fiscal, calculado pela aplicação da alíquota incidente em suas operações (9,25%) sobre o preço de aquisição dos insumos ($9,25\% \times R\$ 100,00 = R\$ 9,25$). **Assim sendo, neste caso, a carga tributária total seria de R\$ 12,90 ($R\$ 3,65 + \{R\$18,50 - R\$ 9,25\}$).**

Por óbvio que, na economia real, as transações comerciais são mais complexas do que esses cálculos podem sugerir, transcendendo a simplicidade dos exemplos acima fornecidos. Em rigor, existem dezenas de fatores que se entrelaçam mutuamente na formação dos preços de

RE 607109 / PR

mercado, de modo que, na linha do destacado pela eminente Relatora, nunca será possível garantir que uma diminuição da carga tributária se converterá, necessariamente, em uma efetiva redução do custo dos insumos utilizados na cadeia de produção, tampouco no preço das mercadorias oferecidas ao consumidor final.

Os exemplos fornecidos, contudo, são oportunos por demonstrar que, **quando submetidas a condições de mercado similares**, as empresas que adquirem matéria-prima reciclável não competem em pé de igualdade com as produtoras que utilizam insumos extraídos da natureza, cujo potencial de degradação ambiental é indubitavelmente superior.

E o que mais impressiona é que as vantagens competitivas que alavancam os ganhos da indústria convencional, ainda dependente de métodos extrativistas, não decorrem necessariamente de sua maior eficiência operacional ou da solidez de seu plano empresarial, mas da imposição de tratamento tributário desfavorável às linhas de produção ecologicamente sustentáveis.

As consequências são ainda mais nocivas quando a fornecedora é optante pelo SIMPLES NACIONAL. Neste particular, a lei não prevê isenção tributária para o microempresário ou empresa de pequeno porte e, mesmo assim, proíbe que o adquirente apure créditos de PIS/Cofins. Como resultado, ocorrerá acentuada elevação da carga tributária total, que corresponderá ao somatório das contribuições sociais devidas pelo microempresário e pelo produtor de celulose, sem nenhuma possibilidade de compensação.

Salta aos olhos que, embora o legislador tenha visado a beneficiar os catadores de papel, a legislação provocou graves distorções que acabam por desestimular a compra de materiais reciclados. Hoje, do ponto de vista tributário, é economicamente mais vantajoso comprar insumos da indústria extrativista do que adquirir matéria-prima de cooperativas de catadores de materiais recicláveis.

Trata-se, portanto, de legislação que, na tentativa de beneficiar as cooperativas de catadores, introduziu externalidades negativas na

RE 607109 / PR

indústria de reciclagem, obliterando as vantagens competitivas dos agentes econômicos que a integram. Dito de outro modo, os dispositivos impugnados espraíam efeitos nocivos na indústria da celulose, fomentando as produtoras de celulose a migrarem para o método extrativista, o qual, mesmo quando promovido de forma sustentável, produz maior grau de degradação ambiental.

Veja que, nesse contexto, para ganharem sobrevida no mercado, as cooperativas de materiais reciclados são obrigadas a reduzir o valor de seus produtos, na proporção necessária à neutralização das externalidades geradas pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005. Do contrário, perdem espaço para a indústria extrativista, que, por um descuido do legislador, é favorecida pela legislação tributária.

A propósito, é certo que, em relação às contribuições sociais, o art. 195, §9º, da Constituição Federal permitiu a imposição de tratamento tributário diferenciado em vista da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Isso, todavia, não se confunde com a prerrogativa de, dentro de um mesmo setor econômico, discriminar empresas concorrentes **única e exclusivamente em decorrência da utilização de aparas de papel no processo produtivo**.

Há, aqui, ofensa frontal ao princípio da isonomia em matéria tributária, previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, na linha do parecer elaborado pelo professor Humberto Ávila (eDOC 1, p. 237-257). Nele, demonstra o parecerista que a legislação impugnada discrimina empresas que concorrem em um mesmo segmento econômico (fabricação de celulose) com base em um **critério de distinção ilegítimo**:

“A medida de comparação utilizada pelo legislador, na regra que veda o direito de usufruir o crédito, é a natureza da atividade exercida: as empresas que adotam o processo industrial ordinário, cujo insumo principal é a pasta da celulose, têm direito ao crédito correspondente à sua aquisição; as empresas de reciclagem, cujo insumo fundamental é o material reutilizado, não têm o mesmo direito. O critério de

RE 607109 / PR

distinção entre os contribuintes é, assim, a espécie de insumo utilizado (se reciclável ou não), o que faz com que haja, na verdade, uma diferenciação entre os contribuintes com base no tipo de atividade por eles exercida (se industrial ordinária ou industrial de reciclagem).

Desse modo, os contribuintes terminam sendo tratados diferentemente em razão da ocupação profissional por eles exercida: quem se ocupa profissionalmente da atividade industrial ordinária, tem direito ao crédito; quem se ocupa profissionalmente da função de reciclagem, não tem direito ao crédito. Isso, no entanto, ofende, diretamente, a Constituição Federal.

Com efeito, o inciso II do artigo 150 da Constituição Federal proíbe que a União institua 'tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos'. No caso em análise, porém, o legislador diferenciou os contribuintes, precisamente, com base na sua ocupação profissional, atribuindo um direito a quem exerce uma atividade (industrial ordinária) e subtraindo o mesmo direito de quem exerce outra (industrial de reciclagem).

O uso da referida medida de comparação só seria admitido se houvesse uma finalidade que justificasse a sua utilização. Como será examinado logo adiante, não apenas não existe uma finalidade que legitima o emprego da mencionada medida de comparação; existem, inclusive, finalidades que afastam seu uso. **Isso significa, porém, que os contribuintes, aos quais é subtraído o direito de creditamento do valor dos insumos reutilizáveis, estão sendo tratados diferentemente porque exercem a atividade de reciclagem. Em outras palavras, os contribuintes estão sendo tributariamente punidos porque escolheram desempenhar uma atividade, e não outra. É precisamente isso, no entanto, que a Constituição terminantemente veda: tratamento desigual em razão da**

RE 607109 / PR

ocupação profissional. Nenhum contribuinte pode ser tratado distintamente ‘simplesmente porque’ escolheu essa ou aquela atividade. A ofensa cometida pelo legislador, porque em desacordo frontal com vedação constitucional expressa, é flagrante”.

Surpreendentemente, no caso em análise, a supressão de benefícios fiscais recaiu justamente sobre as cadeias econômicas mais alinhadas com as diretrizes perseguidas pela comunidade internacional, que cada vez mais se conscientiza quanto à necessidade de progressiva substituição das atividades industriais nocivas ao meio ambiente. Ao assim agir, o Estado brasileiro prejudica as empresas que, ciosas de suas responsabilidades sociais, optaram por contribuir com o Poder Público e com a coletividade na promoção de uma política de gerenciamento ambientalmente adequado de resíduos sólidos.

Há, atualmente, um certo consenso em torno da necessidade de tutela integral do meio ambiente, considerado pela jurisprudência do Tribunal um bem jurídico autônomo, merecedor de ampla tutela constitucional. No MS 22.164/DF, o Tribunal Pleno reconheceu que o direito ao meio ambiente constitui projeção objetiva de valores relacionados ao princípio da solidariedade, *“refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social”* (Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 30.10.1995).

A propósito, nos últimos anos, foram editados diversos diplomas normativos relacionados a essa importante temática, o que demonstra preocupação por parte do legislador quanto à regulamentação de atividades potencialmente nocivas ao meio ambiente. Esse movimento resultou em uma saudável profusão de instrumentos legais vocacionados à tutela do equilíbrio ambiental, cabendo destaque, em razão da pertinência com o caso dos autos, à Lei 12.305/10, que dispõe sobre a Política Nacional de Resíduos Sólidos – PNRS.

Nela, instituiu-se forte incentivo ao processo de reciclagem,

RE 607109 / PR

reconhecido como mecanismo de gerenciamento ambientalmente adequado de resíduos sólidos. O legislador previu a responsabilidade compartilhada do Estado, dos agentes econômicos e da sociedade pelo ciclo de vida dos produtos, tendo por objetivo: i) a promoção do aproveitamento de resíduos sólidos, direcionando-os para sua cadeia produtiva ou para outras cadeias produtivas (art. 30, inciso II); ii) o **incentivo à utilização de insumos de menor agressividade ao meio ambiente e de maior sustentabilidade** (art. 30, inciso IV); e iii) o **estímulo ao desenvolvimento de mercado, a produção e o consumo de produtos derivados de materiais reciclados e recicláveis** (art. 30, inciso V).

Na esteira dessa responsabilidade compartilhada, a Lei 12.305/10 possibilitou que o Poder Público instituísse instrumentos econômicos de fomento às seguintes iniciativas: a) prevenção e redução da geração de resíduos sólidos no processo produtivo (art. 42, inciso I); b) desenvolvimento de produtos com menores impactos à saúde humana e à qualidade ambiental em seu ciclo de vida (art. 42, inciso II); c) implantação de infraestrutura física e aquisição de equipamentos para cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis formadas por pessoas físicas de baixa renda (art. 42, inciso III); e d) estruturação de sistemas de coleta seletiva e de logística reversa (art. 42, inciso IV).

No que mais importa ao desenlace da presente controvérsia, o art. 44 da Lei 12.305/10 dispôs que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas competências, poderão **conceder benefícios fiscais, financeiros ou creditícios em benefício de: a) indústrias e entidades dedicadas à reutilização, ao tratamento e à reciclagem de resíduos sólidos produzidos no território nacional** (inciso I); e b) **projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, prioritariamente em parceria com cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis formadas por pessoas físicas de baixa renda** (inciso II).

Dados os compromissos assumidos pelo Estado brasileiro nesta temática, não há dúvidas de que a simples inércia do Poder Público em

RE 607109 / PR

torno do oferecimento de incentivos econômicos à utilização de insumos recicláveis já seria, em si mesma, conduta altamente censurável. Mas, no presente caso, as falhas estatais não se resumem a uma postura meramente contemplativa. **A Corte se depara, fundamentalmente, com dispositivos legais que oferecem tratamento tributário prejudicial às cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, desincentivando a manutenção de linhas de produção assentadas em tecnologias limpas e no reaproveitamento de materiais recicláveis.**

Não bastasse esse comportamento contraditório, é certo que a Constituição Federal, mediante abordagem ética do tema, consagrou o meio ambiente como bem jurídico merecedor de tutela diferenciada, circunstância essa que impõe ao *“poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”* (art. 225). Nessa toada, o texto constitucional dispôs que a ordem econômica deve se pautar pela *“proteção do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”* (art. 170, inciso VI).

A propósito das normas constitucionais de caráter programático, já tive a oportunidade de lecionar no âmbito acadêmico que

“O caráter programático de uma norma constitucional não significa que o preceito esteja destituído de força jurídica. As normas programáticas, como informa Canotilho, não são ‘simples programas, exortações morais, programas futuros, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às normas programáticas é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da constituição’.

As normas programáticas **impõem um dever político ao órgão com competência para satisfazer o seu comando**, condicionam a atividade discricionária dos aplicadores do direito, servindo de norte teleológico para a atividade de interpretação e aplicação do direito. **Impedem comportamentos contrários a elas mesmas, podendo gerar pretensões a abstenção.** Revogam normas anteriores incompatíveis com o

RE 607109 / PR

programa que promovem e, **se atritam com normas infraconstitucionais posteriores, levam à caracterização de inconstitucionalidade.** O dever de agir decorrente dessas normas marca-se, caracteristicamente, pela margem de discricionariedade dilatada, reconhece aos poderes públicos para satisfazê-la em concreto, estando a sua eficácia dependente não apenas de fatores jurídicos mas também de fatores econômicos e sociais” (*Curso de Direito Constitucional*, Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco, 14ª edição, Saraiva, p. 70-71).

Cuida-se de fenômeno que, segundo as lições do eminente Ministro Luís Roberto Barroso, relaciona-se com a eficácia negativa dos princípios constitucionais e *“implica a paralisação da aplicação de qualquer norma ou ato jurídico que esteja em contrariedade com o princípio constitucional”*, dele podendo resultar *“a declaração de inconstitucionalidade de uma lei, seja em ação direta – com sua retirada do sistema – seja em controle incidental de constitucionalidade”* (*Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*, Saraiva, 2009, p. 320).

Percebe-se, portanto, que a generosa latitude semântica do art. 170, inciso VI, da Constituição Federal confere grande autonomia ao legislador na escolha do conteúdo concretizador da norma constitucional. Essa maior liberdade de conformação política, contudo, não investe os parlamentares em um poder absoluto, tampouco lhes confere a prerrogativa de desconstruir os compromissos éticos estabelecidos no texto constitucional.

No caso em tela, por exemplo, o legislador possui ampla discricionariedade para dispor sobre a forma como se dará o tratamento favorecido em razão do menor impacto ambiental dos produtos, bem assim para estabelecer os critérios de elegibilidade, a extensão e a intensidade dos estímulos assegurados em benefício das atividades ecologicamente sustentáveis.

Não há espaço, contudo, para o esvaziamento do substrato axiológico da norma prevista no art. 170, inciso VI, da CF, mediante a

RE 607109 / PR

imposição de tratamento tributário prejudicial às empresas que, realizando os objetivos previstos na Política Nacional de Resíduos Sólidos (art. 7º da Lei 12.305/10), investiram em métodos industriais menos lesivos ao meio ambiente.

O prejuízo causado pelo art. 47 da Lei 11.196/2005 às cadeias de produção dedicadas à reciclagem de resíduos sólidos foi minuciosamente descrito pela eminente Ministra Rosa Weber. Contudo, na visão de Sua Excelência, uma *“interpretação conjunta dos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005 afasta o alegado tratamento tributário mais gravoso para a aquisição de produtos não recicláveis”*. Por essa perspectiva, não haveria *“violação ao princípio da isonomia, ou menoscabo da proteção ao meio ambiente (ainda que se admita que este pudesse ser aplicado para afastar incidência tributária, o que não me parece ser o caso)”*.

Peço vênia para dissentir das conclusões da eminente relatora, pois, como demonstrei no decorrer do voto, parece-me que a proibição de abatimento de créditos na aquisição de insumos reutilizáveis (art. 47 da Lei 11.196/2005) **não é suficientemente compensada pela isenção de PIS/Cofins concedida em benefício das cooperativas de catadores (art. 48), resultando em uma elevação da carga tributária total incidente sobre o processo de reciclagem.**

O resultado é estarrecedor. Hoje, do ponto de vista tributário, há maiores incentivos econômicos para os produtores que investem em tecnologias convencionais, assentadas no manejo florestal, do que para aqueles que adotam alternativas menos agressivas ao meio ambiente.

Basta uma rápida comparação entre o regime tributário das produtoras que utilizam a pasta da celulose *vis a vis* o regime tributário das empresas de reciclagem, para identificar a abusividade dos preceitos impugnados. Cuida-se, em suma, de um sistema irracional, capaz de gerar graves distorções e esfacelar os pilares de um setor industrial que promove objetivos de envergadura constitucional.

Sem dúvida, não há lógica nem coesão em uma legislação que, de um lado, incita as empresas a desenvolverem *“projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, prioritariamente em parceria*

RE 607109 / PR

com cooperativas de catadores” (art. 44, inciso II, da Lei 12.305/10) e, de outro, penaliza os contribuintes que utilizam insumos recicláveis em suas linhas de produção, proibindo-os de desfrutarem de benefícios fiscais amplamente assegurados pelo regime não cumulativo do PIS/Cofins.

A injustiça desse sistema é perversa, pois, em rigor, os maiores prejudicados por tamanho desatino serão justamente os agentes econômicos que compõem elo mais frágil da cadeia produtiva, no caso, as cooperativas de catadores de materiais recicláveis, formadas por pessoas físicas de baixa renda. São elas que, invariavelmente, suportarão as consequências nocivas da política tributária instituída pela Lei 11.196/2005, já que, no limite, serão obrigadas a reduzir sua margem de lucro para compensar a elevação da carga tributária gerada pelo impedimento à compensação de créditos fiscais.

Não por outra razão, a Associação Nacional dos Catadores de Materiais Recicláveis – ANCAT solicitou ingresso nos autos, na condição de *amicus curiae*, para, secundando a recorrente, impugnar a validade dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005. Adverte a interveniente que a manutenção dos dispositivos questionados pode desorganizar o setor econômico de reciclagem, impactando severamente na demanda por aparas de papel e plástico reutilizável:

“Com a venda dos materiais coletados, catadores e catadores que participaram do programa obtiveram uma renda média de R\$ 969,00 em 2018. Temos assim um quadro no qual a renda média de catadores cooperativados e que participam de um dos principais programas de apoio do país gira em torno de um salário mínimo. Destaque-se que, dentre o conjunto global de catadores e catadoras seriam esses os que teriam o patamar de renda mais elevado. Para aqueles que realizam a catação de forma isolada e não recebem nenhum apoio governamental ou empresarial a situação é muito mais crítica.

Papéis e plásticos corresponderam a 84,5% de tudo o que foi coletado e comercializado pelas cooperativas e são exatamente esses materiais recicláveis que enfrentam a concorrência mais severa da produção de matéria prima

RE 607109 / PR

virgem, especialmente de insumos importados. A comercialização desses materiais obedece, portanto, a uma dinâmica distinta da comercialização de latas de alumínio, que tem o valor por kg mais elevado e oferta menos elástica em termos mundiais. Sendo assim, a substituição da compra de papel e plástico reciclado por resinas virgens acontece de forma muito rápida quando há choques regulatórios e tributários que desestimulam o reaproveitamento de materiais.

Ou seja, caso a decisão do Supremo Tribunal Federal seja no sentido de referendar os comandos inconstitucionais emitidos pelo artigo 47 da Lei 11.196/2005, a demanda de indústrias recicladoras por materiais recicláveis provenientes do trabalho de catadores e catadoras tende a diminuir, e em muitos casos, simplesmente acabar, impactando de forma severamente negativa exatamente a população de baixa renda, que faz da reciclagem, seu meio de vida.

Ressaltamos mais uma vez que o Supremo Tribunal Federal pode evitar que esse desequilíbrio aconteça. Conforme mencionamos, os dispositivos questionados nesse Recurso Extraordinário são ilegais, distorcem o ambiente competitivo, ferem a isonomia tributária, são completamente irracionais do ponto de vista de qualquer objetivo de desenvolvimento sustentável e afastam o país do cumprimento dos ditames constitucionais relativos à Ordem Econômica e Meio Ambiente. Devem ser, portanto, declarados inconstitucionais e afastados do ordenamento jurídico pátrio, sob pena de estarmos diante de mais uma grave injustiça criada por nossa irracional e regressiva estrutura tributária”.

Firme nessas razões, reputo que as normas impugnadas são flagrantemente inconstitucionais, não apenas porque violam diretamente o princípio da igualdade, mas sobretudo por serem incompatíveis com as finalidades que a Constituição Federal almeja em matéria de proteção ao meio ambiente e de valorização do trabalho humano.

3) Alcance da declaração de inconstitucionalidade

RE 607109 / PR

É preciso refletir, por fim, quanto ao alcance e aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados.

Na petição do recurso extraordinário, a recorrente postula a declaração de inconstitucionalidade da norma encartada no art. 47 da Lei 11.196/2005, exclusivamente. **Por sua vez, na sustentação oral, apresentada no sistema virtual de julgamentos, o patrono foi além, formulando pedido sucessivo de declaração de inconstitucionalidade do bloco normativo formado pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005.**

A esse respeito, registro que as normas previstas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 se interpenetram funcionalmente, formando um bloco unitário incindível. São lúcidas as conclusões da relatora, ao apontar que o legislador concedeu *“benefício fiscal às empresas que produzem e/ou comercializam sucata de alumínio, mercê do diferimento da incidência tributária para a etapa econômica subsequente, em que a sucata é utilizada na atividade de fundição”*.

Corroboram essas conclusões o item 40 da Exposição de Motivos Interministerial 84/2005:

“40. Os arts. 43 e 44 vedam a utilização dos créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas aquisições de sucata de alumínio e suspendem a incidência dessas contribuições nas vendas desse produto para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Esses dispositivos visam sanear o setor e transferir a tributação para as etapas seguintes de industrialização e comercialização.”

Tenho para mim que, caso declarasse a inconstitucionalidade do impedimento à fruição de créditos de PIS/Cofins (art. 47), sem invalidar a isenção tributária concedida em benefício das fornecedoras de materiais recicláveis, a Corte romperia com o equilíbrio interno da política tributária aprovada pelo Congresso Nacional.

Como afirmei em obra acadêmica, a preservação parcial da lei, nas

RE 607109 / PR

hipóteses em que as normas apresentam dependência recíproca, “*viria a quebrar o equilíbrio interno do sistema (die innere Ausgewogenheit des Systems), de tal forma que a declaração de nulidade parcial implicaria uma falsificação da ‘mens legislatoris’ ou constituiria uma intervenção indevida na vontade do legislador*” (Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha, Gilmar Ferreira Mendes, 6ª edição, Saraiva, 2014).

Sem dúvida, a declaração de nulidade do art. 47 da Lei 11.196/2005, isoladamente, faria com que o complexo normativo perdesse sentido e racionalidade. A intervenção da Corte, então, resultaria na formação de um regime tributário híbrido, que, além de não ter sido previsto pelo Congresso Nacional, desafia a lógica do regime de não cumulatividade do PIS/Cofins. A propósito do tema, assim me manifestei no âmbito acadêmico:

“A indivisibilidade da lei pode resultar, igualmente, de uma forte integração entre as suas diferentes partes. Nesse caso, tem-se a *declaração de inconstitucionalidade em virtude da chamada dependência recíproca*.

A dependência ou interdependência normativa entre os dispositivos de uma lei pode justificar a extensão da declaração de inconstitucionalidade a dispositivos constitucionais mesmo nos casos em que estes não estejam incluídos no pedido inicial da ação. É o que a doutrina denomina de *declaração de inconstitucionalidade consequente ou por arrastamento*.

Assim, mesmo diante do assentado entendimento de que o autor deve impugnar não apenas as partes inconstitucionais da lei, mas todo o sistema normativo no qual elas estejam inseridas, sob pena de a ação não ser conhecida, o Supremo Tribunal Federal tem flexibilizado o princípio do pedido para declarar a inconstitucionalidade por arrastamento de outros dispositivos em virtude de sua dependência normativa em relação aos dispositivos inconstitucionais expressamente impugnados” (*Curso de Direito Constitucional*, Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco, 14ª edição, Saraiva, p.

RE 607109 / PR

1481).

Dessa forma, considerando a interdependência funcional das normas previstas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, parece-me que a solução constitucionalmente adequada passa pela declaração de invalidade do bloco normativo como um todo.

Assim, as empresas do ramo de reciclagem retornarão para o regime geral do PIS/Cofins, aplicável indiscriminadamente aos demais agentes econômicos, afastando o risco de o Tribunal incorrer em casuísmo e, involuntariamente, agravar as imperfeições sistêmicas da legislação tributária.

Cuida-se de solução que, a meu sentir, permite que o Tribunal atue na defesa dos compromissos assumidos pelo Estado brasileiro em matéria ambiental, fomentando a construção de uma cultura empresarial de gerenciamento adequado de resíduos sólidos, sem, contudo, invadir o domínio dos representantes democraticamente eleitos ou assumir compromisso com a conformação de políticas públicas.

4) Voto

Ante o exposto, peço vênica à eminente Ministra relatora, para votar pelo **provimento do recurso extraordinário**, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei 11.196/2005, e, por arrastamento, do art. 48 do mesmo diploma normativo.

Quanto à tese de julgamento, proponho a seguinte redação:

São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis.

Antes de encerrar o presente voto, faço um registro de homenagem ao advogado Diogo de Sant'ana que, no presente processo, apresentou belíssima sustentação oral em nome da Associação Nacional dos Catadores e Catadoras de Materiais Recicláveis - ANCAT.

RE 607109 / PR

Na sua sustentação, disponível no portal eletrônico do STF, o advogado ressaltou, com veemência, que *“esta é a principal causa que pode afetar a vida de milhares de catadoras e catadoras ao redor do Brasil”*. Destacou que a demanda revelava-se paradigmática não só para a tutela do meio ambiente, mas sobretudo para a inclusão social no nosso país.

Esta foi a última sustentação oral apresentada pelo nobre advogado à Corte. Infelizmente, Diogo de Sant’ana partiu sem que pudesse testemunhar que, mesmo diante da notável complexidade da matéria posta, o STF acabou por encampar a tese que defendera com tanta proficiência.

A brilhante atuação do advogado nesses autos, porém, é uma simples amostra do seu real legado. Nascido na pobreza, Diogo consolidou formação acadêmica de excelência e ocupou cargos de alto escalão no Governo Federal. Tudo para que, tanto no setor público quanto na advocacia, pudesse o jurista fazer do seu trabalho um instrumento de transformação coletiva solidária.

Esse primoroso exemplo de devoção à defesa dos direitos humanos, à promoção da fraternidade e ao tão inspirador respeito a todos que os cercavam é o que motiva essa singela homenagem. A trajetória de Diogo de Sant’ana merecerá sempre a revisitação inspiradora daqueles que sonham em fazer da vida uma rica jornada de passagem.

08/06/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.109 PARANÁ

RELATORA	: MIN. ROSA WEBER
REDATOR DO ACÓRDÃO	: MIN. GILMAR MENDES
RECTE.(S)	:SULINA EMBALAGENS LTDA
ADV.(A/S)	:MADIAN LUANA BORTOLOZZI E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	:UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	:ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CATADORES E CATADORAS DE MATERIAIS RECICLÁVEIS - ANCAT
ADV.(A/S)	:DIOGO DE SANT'ANA
AM. CURIAE.	:ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE MATERIAL PLÁSTICO - ABIPLAST
ADV.(A/S)	:LUMY MIYANO MIZUKAWA,
AM. CURIAE.	:INSTITUTO AÇO BRASIL
ADV.(A/S)	:SACHA CALMON NAVARRO COELHO

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Trata-se, na origem, de ação declaratória ajuizada por Sulina LTDA. e Trombini Industrial S.A. em face da União.

Aduziram as autoras serem empresas industriais sujeitas ao recolhimento de PIS/COFINS sob a sistemática não cumulativa desde o advento das Leis nºs 10.637/02 e 10.883/03. Disseram que atuam no ramo de produção de papel e embalagens de papelão e utilizam como insumos principais de sua produção materiais reciclados, mais especificamente, aparas de papel.

Segundo alegaram, o art. 47 da Lei nº 11.196/05 vedou a utilização de créditos relativos às aquisições de aparas de papel e de outros materiais recicláveis. Na visão das autoras, isso reduziu, significativamente, o interesse da indústria na aquisição desses itens e desestimulou a contratação de mão de obra, conferido tratamento tributário mais

RE 607109 / PR

vantajoso para as empresas concorrentes que se valem do extrativismo.

Apontaram, assim, ter havido violação do dever de proteção do meio ambiente; da livre concorrência; da busca do pleno emprego; da igualdade e da capacidade contributiva e da não cumulatividade. Aduziram, ademais, não ter havido, quanto à exclusão dos créditos ora questionados, motivação na edição da MP nº 225, a qual foi convertida naquela lei. Quanto à não cumulatividade, sustentaram ser inócuo o art. 48 da Lei nº 11.196/05. Argumentaram que o regime não cumulativo de cobrança da COFINS foi criado com objetivo de se corrigirem distorções decorrentes da cobrança cumulativa, sendo que o aumento da alíquota foi compensado com a possibilidade de aproveitamento de créditos. Todavia, apontaram que o referido art. 47 da lei eliminou os créditos pelas aquisições de aparas de papel.

Pediram a declaração de inconstitucionalidade da vedação ao crédito de PIS e COFINS estabelecida por esse dispositivo e, sucessivamente, o reconhecimento da quebra da não cumulatividade e o consequente enquadramento delas no sistema cumulativo.

A sentença foi pela procedência do pedido, declarando-se, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/05 e afastando-se a vedação ao aproveitamento do crédito de PIS/COFINS sobre os produtos mencionados nesse dispositivo. A União foi condenada a pagar os honorários advocatícios e as custas processuais.

Apelou a União.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento à apelação e à remessa oficial, julgando improcedente o pedido inicial. Houve inversão dos ônus sucumbenciais.

Eis a ementa do acórdão recorrido:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 47 DA LEI 11.196/2005. CONSTITUCIONALIDADE.

1 - O artigo 47 da Lei 11.196/05 não apresenta ofensa à Constituição, uma vez que o legislador, dentro dos limites de sua competência legislativa, apenas delimitou os contornos da não-cumulatividade, excluindo desse sistema determinado

RE 607109 / PR

setor da atividade econômica, em conformidade com o permissivo constitucional trazido pela EC 42/03, o qual acresceu o § 12 ao art. 195 da Constituição.

2 - A não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, antes de qualquer previsão constitucional a respeito, como simples critério de tributação eleito pelo legislador. A EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer a sistemática a ser observada.

3 - Não se pode afirmar, com suporte no § 12 do art. 195, que está autorizado o creditamento integral relativo a bens, serviços, custos e despesas que não os referidos na legislação que cuida do PIS e da COFINS não-cumulativos.

4 - Não há ofensa ao princípio da isonomia, tendo em vista que o dispositivo trata igualmente todos os contribuintes que se encontram em situação semelhante.

5 - E também não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Tal tributação, por si só, não se reveste de caráter confiscatório. É indubitável que a carga tributária brasileira é elevada; todavia, não há como, objetivamente, reconhecer-se o confisco em face da ultrapassagem de um determinado valor percentual, exceto se houvesse uma limitação legal expressa que fixasse o percentual, o elemento objetivo de comparação (por exemplo, o Produto Interno Bruto) e o período a ser considerado. De outro lado, a tributação operando com efeito de confisco poderia ser reconhecida, no caso concreto, em face da desproporcionalidade entre a carga tributária total suportada pelo contribuinte e a respectiva capacidade contributiva; tal aferição, envolvendo elementos subjetivos, não pode ser alcançada com fundamento na simples alegação de aumento do ônus tributário decorrente da instituição do tributo

6 - Precedente desta Turma.

7 - Sentença reformada.”

Opostos embargos de declaração pelas autoras, eles foram parcialmente providos, apenas para permitir o prequestionamento da

RE 607109 / PR

matéria constitucional contida nos dispositivos tidos por violados.

No recurso extraordinário, interposto com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, apontaram-se ofensas aos arts. 5º, **caput** e XXXVI; 145, § 1º; 150, II; 170, VIII e IV; e 195, § 12, da Constituição Federal.

Segundos as recorrentes, o art. 47 da Lei nº 11.196/05 criou tratamento tributário diferenciado para indústrias do mesmo setor ao permitir que indústrias que se utilizam de matérias-primas extraídas da natureza tenham direito a crédito de PIS e COFINS na aquisição de seu principal insumo e vedar que indústrias que utilizam material reciclado tenham direito de crédito na aquisição desse material. Sustentaram não ser isonômica a distinção baseada no critério da natureza dos recursos utilizados como insumo, a qual, ademais, ofenderia a defesa do meio ambiente, a busca do pleno emprego e a livre concorrência.

Aduziram que o Tribunal de origem desconsiderou os reflexos da desigualdade material veiculada na lei em questão. Disseram que assegurar tratamento tributário mais vantajoso para empresas extrativistas importa incentivo à degradação ambiental. Da óptica das recorrentes, houve inversão do princípio da defesa do meio ambiente, ao ter a lei desestimulado a utilização de produtos reciclados.

Sustentaram que a impossibilidade do creditamento em alusão viola a busca do pleno emprego, destacando que a atividade de reciclagem absorve mão de obra marginalizada e desqualificada e possibilita ganhos socioambientais. Apontaram que a proteção da livre concorrência exige tratamento tributário rigorosamente igual a empresas concorrentes de mesmo setor econômico.

O presente caso é paradigma do Tema 304 da Repercussão Geral, o qual possui o seguinte título: “apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas”.

O parecer da Procuradoria-Geral da República foi pelo não provimento do recurso extraordinário.

Na sessão virtual de 19/6/20, a Relatora, Ministra **Rosa Weber**, votou pelo parcial provimento do recurso extraordinário para, conferindo ao

RE 607109 / PR

art. 47 da Lei nº 11.196/05 interpretação conforme à Constituição Federal, reconhecer o direito da recorrente de creditar-se nas aquisições dos insumos descritos no dispositivo quando vendidos por empresas optantes do Simples Nacional. Eis a tese de repercussão geral proposta por Sua Excelência:

“1. É constitucional o afastamento do direito aos créditos do PIS/Pasep e da COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos e aparas (art. 47 da Lei nº 11.195/2005), como contraponto da suspensão da incidência dessas contribuições na hipótese do art. 48, caput, da Lei nº 11.195/2005. 2. Inaplicável, na forma do art. 48, parágrafo único, da Lei nº 11.196/2005, a suspensão da contribuição para o PIS/Pasep às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, tampouco a elas se aplica o art. 47, reconhecendo-se, em consequência, o direito ao crédito para o adquirente dessas empresas.”

Abriu divergência o Ministro **Alexandre de Moraes**, negando provimento ao recurso extraordinário e sugerindo a tese de que “é constitucional o artigo 47 da Lei 11.196/2005”. Após, pediu vista o Ministro **Gilmar Mendes**.

Em voto-vista, Sua Excelência dá provimento ao recurso extraordinário, reconhecendo a inconstitucionalidade do citado artigo e, por arrastamento, do art. 48 da mesma lei. Eis a tese de repercussão geral proposta por Sua Excelência: “São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis”.

É o relatório.

INTRODUÇÃO

As recorrentes atuam no ramo de produção de papel e embalagens de papelão e utilizam materiais reciclados, mais especificamente aparas de papel, como insumo da produção.

Anteriormente ao advento da Lei nº 11.196/05, a elas era

RE 607109 / PR

possibilitado o crédito de PIS/COFINS, no regime não cumulativo, decorrente das aquisições do insumo. No entanto, com o art. 47 da supracitada lei, foi vedada a utilização do crédito em questão. Confira-se:

“Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.”

Encontra-se em discussão saber se é válida a vedação à apropriação de créditos de contribuição ao PIS e de COFINS, no regime não cumulativo, relativamente à aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas mencionados no dispositivo acima.

DA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DA CORTE

Em meu modo de ver, as orientações firmadas no julgamento do RE nº 607.642/RJ, Tema 337, podem auxiliar na apreciação do presente tema de repercussão geral. Recordo que, na ocasião, a Corte fixou a tese de que:

RE 607109 / PR

“Não obstante as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estejam em processo de inconstitucionalização, é ainda constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo, na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços.”

Como consignei na apreciação do referido tema, quando adveio o regime não cumulativo da contribuição ao PIS (o qual foi, posteriormente, estendido à COFINS), não havia nenhum indicativo constitucional a respeito do perfil ou da amplitude desse mecanismo. Tal regime foi, assim, uma criação estritamente legal.

Com a EC nº 42/03, se inseriu o parágrafo 12 no art. 195 do texto constitucional, o qual estabeleceu 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”.

Segundo aduzi no exame daquele caso, esse dispositivo autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo. Contudo, nele não se registrou a fórmula tributária que deveria servir de ponto de partida à interpretação do regime não cumulativo, diferentemente do que se fez, na Constituição Federal, quanto ao IPI e ao ICMS, para os quais houve a indicação de qual técnica tributária deveria ser observada no tocante à não cumulatividade desses impostos.

Na sequência, destaquei que, mesmo se reconhecendo que o legislador ordinário, nesse caso, está diante de maior liberdade para disciplinar a não cumulatividade do PIS/COFINS, não significa afirmar que ele possa tudo querer ou tudo prever. E ressaltei que, uma vez feita a opção pela coexistência dos regimes, **o legislador deve ser coerente e racional** ao definir quais setores da atividade econômica se submeterão à sistemática não cumulativa de apuração do PIS/Cofins e quais serão mantidos na cumulatividade, a fim de não gerar desequilíbrios concorrenciais e discriminações arbitrárias ou injustificadas.

Afora isso, sustentei que o legislador ordinário, ao definir os setores da atividade econômica para os quais as contribuições PIS/Cofins serão não cumulativas, não poderá se afastar (i) **dos objetivos/valores que**

RE 607109 / PR

justificaram a criação da sistemática; (ii) do núcleo de materialidade constitucional do PIS/Cofins e (iii) dos princípios constitucionais em geral, notadamente a isonomia.

Em seguida, aponte que o principal motivo para a criação do regime não cumulativo do PIS/COFINS foi a **correção de distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa dessas contribuições**, como a indução da verticalização artificial de empresas. Além disso, registrei que, na finalidade da instituição do novo regime, considerada a possibilidade de aproveitamento de créditos, estaria implícito o objetivo de igualar as cargas tributárias entre os regimes cumulativo e não cumulativo, **com vistas a garantir a neutralidade fiscal.**

Ao adentrar no exame das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, aduzi que elas não assimilaram, por inteiro, os métodos tradicionais de cálculo sobre o “valor agregado” (base sobre base ou tributo sobre tributo). A opção do legislador foi de negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-lo em outras, de forma genérica ou restritiva. No rol dos créditos passíveis de aproveitamento, verificamos desde (i) bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, II); (ii) 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 (art. 3º, VI); até outras deduções e créditos presumidos, como, por exemplo, aqueles concedidos à importação e à produção de produtos farmacêuticos.

Após, disse eu que o modelo legal, em sua feição original, abstratamente considerado, embora complexo e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido) e aos itens admitidos como créditos, não atentava, **a priori**, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição.

Também registrei que as mencionadas leis, em suas redações originárias, adotaram a sistemática de regular a não cumulatividade

RE 607109 / PR

como norma geral (art. 1º), incluindo todos os setores de atividade econômica no novo regime de apuração do PIS/Cofins. E, nos arts. 8º e 10, respectivamente, as referidas leis trouxeram norma especial excludente, mantendo, na sistemática cumulativa da Lei nº 9.718/98, diversas pessoas jurídicas, tais como: (i) instituições financeiras e equiparadas; (ii) cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo; (iii) órgãos e entidades públicos em geral, dentre outros contribuintes. Anotei, outrossim, que aquelas leis mantiveram na sistemática antiga a apuração de algumas receitas decorrentes da prestação de serviços, tais como: (i) prestação de serviços de telecomunicações; (ii) prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão; (iii) prestação de serviços de transporte coletivo.

Contudo, mais à frente, registrei em meu voto que foram realizadas várias alterações legislativas, excluindo, sem critérios, da sistemática não cumulativa diversas atividades do setor de prestação de serviços e diversas receitas decorrentes de variadas operações. Completei dizendo que, **se havia alguma racionalidade ou mesmo neutralidade no modelo pensado pelo legislador quando da inauguração da não cumulatividade, isso foi se perdendo ao longo dos mais de quatorze anos de vigência do novo modelo de apuração do PIS e da Cofins.**

Não obstante isso, sustentei que seria adequado advertir o legislador no sentido de que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04, inicialmente constitucionais, estavam em processo de inconstitucionalização, nos termos daquela tese, considerando, especialmente: (i) a ausência de elementos que possam corroborar e evidenciar que o legislador, no momento da elaboração da lei, estaria em condições de identificar o estado de inconstitucionalidade, em face da complexidade do sistema; bem como (ii) a dificuldade de se precisar o momento exato em que teria se implementado a conversão do estado de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em uma situação de invalidade.

DA ANÁLISE DO CASO EM QUESTÃO, À LUZ DAS COMPREENSÕES ACIMA

RE 607109 / PR

Tenho, para mim, que é possível se constatar a presença de inconstitucionalidade na lei questionada a partir da análise da relação das recorrentes com as cooperativas de catadores de papel que se encontram no regime cumulativo e com as demais empresas do regime não cumulativo que atuam no mesmo setor de atividade tributadas com base no lucro real.

Como destacou o Ministro **Gilmar Mendes**, as cooperativas de catadores de papel estão, obrigatoriamente, no regime cumulativo de cobrança da contribuição da COFINS, por força do art. 10, VI, da Lei nº 10.833/03. Dentro do regime cumulativo, elas recolhem a título de PIS/COFINS, no total, 3,65% de sua receita ou faturamento. Se o preço de venda das aparas de papel for, por exemplo, de R\$ 100,00, devem pagar R\$ 3,65 a título das mencionadas contribuições.

Antes do advento da lei objurgada, a pessoa jurídica adquirente desse insumo, inserida no regime não cumulativo, tinha o direito de apurar crédito pela alíquota de 9,25%, incidente sobre o valor da compra. Sendo assim, no exemplo dado, a adquirente tinha direito a se creditar em R\$ 9,25.

Com o advento da lei questionada, a cooperativa de catadores de papel deixou de pagar aqueles R\$ 3,65, a título de PIS/COFINS relativos à venda das aparas de papel. Por outro lado, aquela pessoa jurídica adquirente desses insumos deixou de poder se creditar em R\$ 9,25.

Mesmo que, agora, a cooperativa reduza o preço de venda das aparas de papel em valor correspondente ao que deixou de pagar a título de PIS/COFINS, o insumo sairá, considerando apenas o contexto acima, economicamente mais caro para a pessoa jurídica adquirente, por essa não ter mais o direito de apurar aquele crédito.

Ou seja, com a vinda da lei em análise, ficou, economicamente, mais caro adquirir insumos de cooperativas de catadores de papel. Destaco que a análise é em termos econômicos em sentido amplo, e não quanto ao que efetivamente foi desembolsado pelo adquirente dos insumos. Isso é, se por um lado, a pessoa jurídica adquirente dos insumos pagou preço menor por esses (em razão de a cooperativa, eventualmente, reduzir o

RE 607109 / PR

preço de venda em valor correspondente – ou, até, um pouco superior – ao que deixou de pagar a título de PIS/COFINS), ela deixou de poder computar aquele elevado crédito de R\$ 9,25.

Com a lei hostilizada, ficando economicamente mais caro para a pessoa jurídica adquirente comprar os insumos de cooperativa de catadores de papel, essa será, costumeiramente, **forçada a reduzir o preço de venda das aparas de papel em proporção muito maior do que o valor do PIS/COFINS que deixou de pagar.**

Considerando o contexto em alusão, não se pode dizer que a lei questionada é neutra nem mesmo que ela conferiu (embora tenha sido isso imaginado) tratamento tributário em consonância com a capacidade econômica dos vendedores dos materiais recicláveis mencionados. Afora isso, inexistente, no presente caso, qualquer justificativa razoável para o efeito provocado pela lei tributária em análise.

Tenho, para mim, que a lei, ao provocar esse cenário, **comprometeu a racionalidade do regime não cumulativo e deixou de observar os objetivos/valores que justificaram a criação desse regime, além de ter ofendido a isonomia bem como a neutralidade tributária que orientou a instituição da sistemática não cumulativa.**

Note-se que todo o raciocínio também se aplica na hipótese de a vendedora dos desperdícios, resíduos ou aparas dos itens mencionados no art. 47 ser outra pessoa jurídica sujeita ao regime cumulativo de cobrança do PIS/COFINS que não cooperativas de catadores de materiais recicláveis.

A impropriedade do art. 47 em comento também fica bastante evidente no caso em que a vendedora dos desperdícios, dos resíduos ou das aparas é pessoa jurídica optante do Simples Nacional, como bem sustentaram, quanto ao ponto, a Relatora, Ministra **Rosa Weber**, e o Ministro **Gilmar Mendes**, em voto-vista.

Isso é, embora as empresas optantes do Simples Nacional recolham PIS/COFINS em relação à venda de produtos recicláveis, as pessoas jurídicas adquirentes desses produtos não podem utilizar crédito atinentes a tal aquisição. Ou seja, com a Lei nº 11.196/05, houve a

RE 607109 / PR

majoração da carga tributária nessa operação. Também aqui não há neutralidade fiscal, sendo certo que inexistente motivo razoável para se entender como válido esse aumento de carga tributária.

A invalidade do mencionado art. 47 fica ainda mais evidenciada quando se verifica que, na prática, quem responde pela grande parte das vendas de itens recicláveis são as cooperativas, bem como os pequenos empreendimentos, os quais ficam sujeitos, geralmente, ao sistema cumulativo de PIS/COFINS ou ao regime do Simples Nacional.

De mais a mais, julgo que o tratamento tributário conferido aos itens recicláveis em alusão, considerado o contexto acima mencionado, é pior do que o outorgado aos produtos concorrentes de empresas extrativistas. Isso, além de contrariar a isonomia, também vai de encontro às normas constitucionais relacionadas com a promoção e a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Nesse ponto, peço vênias para reproduzir tabela a respeito desse assunto elaborada pelo **amicus curiae** Instituto Aço Brasil, tendo presente o setor siderúrgico:

SETOR SIDERÚRGICO		
Critério	indústrias que adquirem matéria-prima extraída da natureza (minério de ferro e carvão mineral).	indústrias que adquirem material descartado no meio ambiente (sucata ferrosa).
Situação	têm direito a crédito de PIS e COFINS na aquisição de suas princi[p]ais matérias-primas.	não têm direito a crédito de PIS e COFINS na aquisição de sua principal matéria-prima.
Alíquotas aplicadas	impostas pela sistemática não-cumulativa.	impostas pela sistemática não-cumulativa.
Fundamento Legal	conforme art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.	porque, apesar do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sobreveio o art. 47 da Lei nº 11.196/05.
Possui	não.	não.

RE 607109 / PR

capacidade contributiva diferenciada?		
Exerce atividade que protege o meio ambiente?	não.	sim.
Tratamento tributário	melhor.	pior.

Tenho, para mim, portanto, que a Lei nº 11.196/05 incidiu em inconstitucionalidade, consoante todas as considerações acima.

DA SOLUÇÃO PARA A CONTROVÉRSIA

Pedindo licença aos que pensam diferente, julgo que a melhor solução para o caso é declarar a inconstitucionalidade apenas do art. 47, o qual veda a utilização dos créditos em discussão, mantendo-se, de outro giro, a validade do art. 48, que “suspende” a contribuição ao PIS e a COFINS no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Eis o teor desse dispositivo:

“Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.”

Com efeito, ao se declarar também a inconstitucionalidade do art. 48, ficará inteiramente prejudicada a intenção originária do legislador de beneficiar, tributariamente, a venda dos materiais recicláveis mencionados.

Em outros termos, julgar inconstitucional ambos os dispositivos é,

RE 607109 / PR

em meu modo de ver, desconsiderar, por completo, o fato de as normas tributárias em análise terem sido editadas com tal finalidade. E essa finalidade pode ser preservada com a manutenção do art. 48 em questão, o qual, a bem da verdade, instituiu **verdadeira isenção** (inexiste qualquer condição posterior a ser preenchida para que o contribuinte goze da “suspensão” a que se refere o mencionado dispositivo).

Não se tem, aqui, atuação do Supremo Tribunal Federal como legislador positivo. Afinal, a proposta é para tão somente se retirar do mundo jurídico a vedação de as pessoas jurídicas adquirentes dos desperdícios, dos resíduos ou das aparas já referidas se utilizarem do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo. De outro giro, há lei expressamente autorizando o creditamento na hipótese em que a saída é tributada e a aquisição é isenta, como adiante se demonstrará.

Com efeito, não se diga que há inconstitucionalidade ou incoerência na utilização dos créditos de PIS/COFINS em questão em razão de a venda dos itens recicláveis em discussão ser isenta dessas contribuições (ou estar ela sujeita à mencionada “suspensão”). Com efeito, **as próprias redações originais das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 já autorizavam “a apropriação de créditos mesmo que as aquisições de bens e serviços não tivessem se sujeitado ao recolhimento anterior de PIS e Cofins”¹**, sendo certo que a EC nº 42/03 agasalhou esse modelo legal.

Atualmente, em razão da Lei nº 10.865/04, que incluiu o inciso II no § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03², **não é mais possível, como regra, descontar créditos relativos ao PIS/Pasep ou à COFINS, “decorrentes de aquisições de insumos sem o pagamento da**

1 BERGAMINI, Adolpho. PIS e COFINS [livro eletrônico]: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. São Paulo: FISCOsoft editora, 2016. Coleção curso de tributos indiretos; v. 2.

2 Eis o teor do dispositivo em referência: “Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...) II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, **inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.** (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

RE 607109 / PR

mencionada contribuição, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, à exceção dos isentos quando a saída é tributada” (Solução de Divergência nº 9/10). A doutrina também vai na mesma direção quanto à possibilidade de ainda haver apropriação de créditos à luz dessa exceção³.

Ademais, tenho, para mim, que a **declaração de inconstitucionalidade do art. 48 em comento resultará na equiparação das cooperativas de catadores dos materiais recicláveis em alusão e dos pequenos empreendimentos já mencionados com as empresas extrativistas.**

Isso, com a devida vênia, importa em contrariedade às premissas adotadas em meu voto, bem como à citada intenção do legislador de beneficiar as vendas daqueles itens recicláveis e, ao cabo, aquelas cooperativas e pequenos empreendimentos. Tampouco entendo que a retirada do mundo jurídico da isenção concedida pelo legislador garanta a tão desejada neutralidade tributária sistematicamente falando.

Ou seja, não creio que o retorno do regime tributário ordinário aplicável aos contribuintes em geral – o que inclui os fornecedores que degradam o meio ambiente – seja a melhor solução, consideradas as cadeias produtivas que utilizam insumos resultantes de reciclagem em comparação com a degradação do meio ambiente.

Apenas com a manutenção do art. 48 é que haverá o prestígio da atividade exercida por esses agentes econômicos e das normas constitucionais relacionadas com a proteção e a promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

De mais a mais, ante as considerações acima, não vislumbro nenhuma relação funcional entre o benefício fiscal (isenção) concedido na venda de desperdícios, resíduos ou aparas com a ausência de crédito na

3 Adolpho Bergamini, comentando o art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 aduz que “quando a aquisição for isenta somente será vedada a apropriação de crédito se, e somente se, a venda subsequente também fizer jus à isenção, ou for beneficiada pela alíquota zero ou não for alcançada pelo PIS e pela Cofins. **Mas, contrario sensu, se a aquisição isenta for sucedida de venda tributada, então o direito ao crédito será existente**” (BERGAMINI. Op. cit.).

RE 607109 / PR

etapa seguinte. O art. 48 é autônomo em relação ao art. 47, não formando esses dispositivos um bloco unitário incidível.

Desse modo, entendo ser perfeitamente possível ao Supremo Tribunal Federal a declaração de inconstitucionalidade tão só do art. 47, expurgando do sistema pontual distorção existente dentro do regime não cumulativo quanto a empresas que apuram imposto de renda com base no lucro real adquirente de produtos recicláveis e empresas que adquirem produtos de empresas extrativistas.

Por outro lado, com a manutenção do art. 48, a Corte estará prestigiando a vontade do legislador de conceder tratamento favorecido ao ramo de reciclagem e, ao cabo, às cooperativas de catadores de materiais recicláveis, bem como aos pequenos empreendimentos que atuam no mesmo setor em comparação com as empresas extrativistas, o que, ao meu ver, é razoável, considerada a isonomia e a proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, pedindo vênias para divergir da Relatora, Ministra **Rosa Weber**: (i) dou ao art. 48 da Lei nº 11.196/05 interpretação conforme à Constituição Federal, assentando que o benefício fiscal a que esse dispositivo se refere consiste em verdadeira isenção tributária, de modo que a pessoa jurídica adquirente dos materiais recicláveis favorecidos com essa benesse pode, no regime não cumulativo de PIS/COFINS, se utilizar, se for o caso, do crédito que se depreende da segunda parte do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, incluído pela Lei nº 10.865/04; (ii) declaro, incidentalmente, a inconstitucionalidade material do art. 47 da Lei nº 11.196/05; (iii) dou provimento ao recurso extraordinário para restabelecer a sentença.

Proponho a seguinte tese de repercussão geral:

- “1. É inconstitucional o art. 47 da Lei nº 11.196/05, que veda a apuração de créditos de PIS/COFINS na aquisição de insumos recicláveis;
2. O benefício fiscal a que se refere o art. 48 da Lei nº

RE 607109 / PR

11.196/05 consiste em verdadeira isenção tributária, de modo que a pessoa jurídica adquirente dos materiais recicláveis favorecidos com essa benesse pode, no regime não cumulativo de PIS/COFINS, se utilizar, se for o caso, do crédito que se depreende da segunda parte do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, incluído pela Lei nº 10.865/04.”

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 607.109

PROCED. : PARANÁ

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) : SULINA EMBALAGENS LTDA

ADV.(A/S) : MADIAN LUANA BORTOLOZZI (37180/PR) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CATADORES E CATADORAS DE MATERIAIS RECICLÁVEIS - ANCAT

ADV.(A/S) : DIOGO DE SANT'ANA (228851SP/SP)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE MATERIAL PLÁSTICO - ABIPLAST

ADV.(A/S) : LUMY MIYANO MIZUKAWA, (157452/SP)

AM. CURIAE. : INSTITUTO AÇO BRASIL

ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO (9007/MG)

Decisão: Após o voto da Ministra Rosa Weber (Relatora), que dava parcial provimento ao recurso extraordinário para, conferindo ao art. 47 da Lei nº 11.196/2005 interpretação conforme os arts. 146, III, "d", e 179 da Constituição, reconhecer o direito da recorrente creditar-se nas aquisições dos insumos descritos no dispositivo quando vendidos por empresas incluídas no Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123/2006 e fixava a seguinte tese (tema 304 da repercussão geral): "1. É constitucional o afastamento do direito aos créditos do PIS/Pasep e da COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos e aparas (art. 47 da Lei nº 11.195/2005), como contraponto da suspensão da incidência dessas contribuições na hipótese do art. 48, *caput*, da Lei nº 11.195/2005. 2. Inaplicável, na forma do art. 48, parágrafo único, da Lei nº 11.196/2005, a suspensão da contribuição para o PIS/Pasep às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, tampouco a elas se aplica o art. 47, reconhecendo-se, em consequência, o direito ao crédito para o adquirente dessas empresas"; e do voto do Ministro Alexandre de Moraes, que negava provimento ao recurso e fixava a seguinte tese "É constitucional a apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos e aparas, na forma prevista no artigo 47 da Lei 11.196/2005, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Falaram: pela recorrente, o Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz; pela recorrida, a Dra. Flávia Palmeira de Moura Coelho, Procuradora da Fazenda Nacional; pelo *amicus curiae* Instituto Aço Brasil, a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi; e, pelo *amicus curiae* Associação Nacional dos Catadores e Catadoras de Materiais Recicláveis - ANCAT, o Dr. Diogo de Sant'ana. Plenário, Sessão Virtual de 19.6.2020 a 26.6.2020.

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 304 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/2005 e, por arrastamento, do art. 48 do mesmo diploma normativo, e fixou a seguinte tese: "São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis", nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, Redator para o acórdão, vencidos o Ministro Alexandre de Moraes e, parcialmente, os Ministros Rosa Weber (Relatora), Marco Aurélio e Dias Toffoli. Plenário, Sessão Virtual de 28.5.2021 a 7.6.2021.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário