VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Trata-se de recurso extraordinário no qual se discute o alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, o qual prevê a possibilidade de aplicação do princípio da não cumulatividade em relação à contribuição ao PIS e à COFINS.

Segundo as recorrentes, disposições do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e o art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04 limitaram essa não cumulatividade, incidindo, assim, em inconstitucionalidade.

O citado art. 3º daquelas leis teria criado lista de operações e situações passíveis de gerarem crédito a ser aproveitado. Especificamente quanto ao inciso II desse artigo, sustentaram as recorrentes que a expressão insumo deve ser entendida em sentido amplo. Contudo, apontaram ter a Secretaria da Receita Federal, por meio das IN nºs 247/02 e 404/04, limitado o conceito de insumo.

As recorrentes também consignaram que aquele artigo das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 incidiu em inconstitucionalidade ao estipular que o crédito de PIS/COFINS decorrente da propriedade de ativos produtivos e de edificações e melhorias é diferido para o momento do lançamento dos encargos de depreciação e amortização. Afora isso, aduziram não ser possível a lei vedar o crédito quanto a bens e serviços adquiridos de pessoas físicas ou de sujeitos desonerados das contribuições ao PIS e COFINS.

No que diz respeito ao art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04, defenderam ter esse dispositivo restringido, a partir de 1º de maio de 2004, o direito a créditos quanto a despesas decorrentes de aluguéis, de arrendamento e de depreciação de bens que já tenham integrado seus patrimônios. Alegaram também que tal medida busca impedir o contribuinte de organizar, de forma lícita, seus negócios, reduzindo a carga tributária incidente sobre suas operações.

Da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o art. 195, § 12, da Constituição Federal, a não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita não pôde mais ser interpretada

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2020 00:00

exclusivamente pelas prescrições das leis ordinárias. É de se extrair um conteúdo semântico mínimo da expressão "não cumulatividade", o qual deve pautar o legislador ordinário, na esteira da jurisprudência da Corte.

O Tribunal Pleno tangenciou essa questão no exame do RE nº 607.642 /RJ, Tema nº 337, de minha relatoria. Discutiu-se, nesse caso, se as empresas prestadoras de serviços poderiam ser submetidas ao regime não cumulativo de cobrança das contribuições ao PIS e COFINS.

Em meu voto, registrei não ter sido fixada naquele dispositivo constitucional a técnica de não cumulatividade a ser observada pelo legislador ordinário no disciplinamento de tal regime – ao contrário do que se fez, no texto constitucional, quanto à técnica da não cumulatividade do ICMS, por exemplo.

Destaquei também que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 – oriundas das MP nºs 66/02 e 135/03, editadas anteriormente àquela emenda constitucional – haviam instituído critério próprio de operacionalização da não cumulatividade, não correspondendo, na íntegra, à técnica da base sobre base ou à do tributo sobre tributo. Ressaltei terem essas leis negado créditos em certas hipóteses e os concedido, de modo genérico ou restritivo, em outras.

Após, asseverei que o § 12 do art. 195 da Constituição autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, mas que o legislador, ao exercer a opção pela coexistência dos dois regimes e ao disciplinar o regime não cumulativo, deve ser coerente e racional, observando o princípio da isonomia, 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 ao PIS e Cofins serão não cumulativas, não poderá se afastar (i) **dos objetivos/valores que justificaram a criação da sistemática** ; (ii) **do núcleo de materialidade constitucional das contribuições ao PIS e Cofins** e (iii) **dos princípios constitucionais em geral, notadamente a isonomia** .

Em seguida, apontei que o principal motivo para a criação do regime não cumulativo das contribuições ao PIS e 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

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, consignei que o modelo de regime não cumulativo de cobrança das contribuições ao PIS e COFINS nelas previsto, considerado em abstrato, não atentaria contra o art. 195, § 12, da Constituição Federal. Além disso, registrei ser válida a vedação quanto à apropriação de créditos em razão da contratação de mão de obra de pessoa física:

> "Parece ser consenso, na doutrina, que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 criaram um **critério próprio** de operacionalização da não cumulatividade que não corresponde, **na íntegra** , a nenhum dos métodos tradicionais de cálculo da não cumulatividade dos tributos sobre o valor agregado (base sobre base ou tributo sobre tributo). Embora a maioria dos doutrinadores extraia das leis instituidoras a intenção de adotar uma técnica **próxima** da " **base sobre base** ", é recorrente a assertiva de que o legislador, na técnica de apuração não cumulativa da base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins, **inaugura um regime todo novo** , autônomo em relação tanto à forma preexistente de cálculo dessas contribuições como aos modelos de não cumulatividade por todos nós conhecidos e empregados na circulação plurifásica do IPI e do ICMS, **superando o regime do crédito escritural** .
>
> (...)
>
> Na disciplina inaugurada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para mim, o que parece ser assente é que não se assimilaram, por inteiro, os métodos tradicionais de cálculo sobre o ' **valor agregado'** . **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.
>
> 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

itens admitidos como créditos, **não atenta, *a priori* , contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição.**

(…)

Sobre a impossibilidade de créditos em razão da contratação de mão de obra, também não me parece violador do princípio da isonomia nem do princípio da não cumulatividade o fato de as leis debatidas afirmarem que o valor de mão de obra paga a pessoa física não dá direito a crédito. De antemão, **verifica-se que essa é uma regra que vale para todos aqueles que se encontram abrangidos pelo regime não cumulativo de cobrança de PIS/Cofins** . Não há, portanto, um tratamento discriminatório entre empresas que possuem grande gasto com mão de obra (como muitas das prestadoras de serviços) e empresas que possuem pequeno gasto com mão de obra. Além disso, é necessário observar que o núcleo da não cumulatividade do PIS /Cofins, por si só, é incapaz de autorizar, a favor do contribuinte, crédito que decorra de gasto com mão de obra paga a pessoa física. Isso porque o valor recebido pela pessoa física em razão de sua mão de obra não é onerado com PIS/Cofins. Portanto, inexiste nesse tipo de gasto da pessoa jurídica (que, em geral, é repercutido nos preços dos bens vendidos e dos serviços prestados e, ao fim, na receita da pessoa jurídica) efeito cascata da tributação que a não cumulatividade busca afastar". (grifos no original).

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 das contribuições ao PIS e COFINS** .

Não obstante isso, sustentei que seria adequado advertir o legislador no sentido de que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, 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; e (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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2020 00:00

O alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal e o espaço de conformação do legislador ordinário na disciplina do regime não cumulativo de cobrança das contribuições em questão também foram analisados no RE nº 570.122/RS (Tema 34), no qual a Corte assentou a validade da inclusão de industriais no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS.

Note-se que, nos casos julgados, a Corte, embora reconhecendo que o modelo legal do regime não cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, abstratamente considerado, não viole o conteúdo mínimo do art. 195, § 12, da Constituição Federal, **aprofundou-se** no exame da compatibilidade das normas legais em questionamento com **a matriz constitucional** das citadas exações, mormente o **núcleo de sua materialidade** , bem como com outros preceitos constitucionais, como os **princípios da razoabilidade , da isonomia e da livre concorrência** .

Percebe-se, assim, que, apenas com a apreciação **individualizada** de cada caso concreto, a Corte pode verificar a constitucionalidade de determinada norma legal relacionada com a não cumulatividade das contribuições em tela.

Julgados mais recentes do Tribunal corroboram essa compreensão.

No RE nº 587.108/RS, a Corte reconheceu não serem atentatórias à não cumulatividade as regras concernentes às alíquotas aplicáveis quanto ao aproveitamento de créditos relativos ao estoque constante do balanço de abertura quando da transição da sistemática cumulativa para a não cumulativa de cobrança das contribuições ao PIS e COFINS (art. 11, § 1º, da Lei nº 10.637/02 e art. 12, § 1º, da Lei nº 10.833/03).

O Relator, Ministro **Edson Fachin** , após citar o art. 195, § 12, da Constituição Federal, apontou que "a não cumulatividade do PIS e da COFINS decorre da legislação infraconstitucional, ao contrário do que se passa com o IPI e o ICMS". Na mesma ocasião, o Ministro **Gilmar Mendes** aduziu ter o texto constitucional concedido "ao legislador ordinário uma margem de liberdade para instituir ou não tal sistemática e a forma como a não cumulatividade irá se concretizar".

No julgamento do RE nº 1.178.310/RS, o Tribunal Pleno considerou ser válida, em face da não cumulatividade, a vedação legal ao aproveitamento do crédito atinente ao adicional de alíquota da COFINS-importação (art. 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/04, com a redação dada pela Lei nº 13.137/15).

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

O redator do acórdão, Ministro **Alexandre de Moraes** , sustentou ter eficácia limitada a norma constitucional atinente à não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS, cabendo ao legislador disciplinar o assunto. Nesse contexto, Sua Excelência expressamente aduziu que poderia o legislador restringir, total ou parcialmente, o aproveitamento de créditos das contribuições ao PIS e COFINS

Também indo no mesmo sentido, cito o exame do RE nº 1.043.313/RS, de minha relatoria, no qual o Tribunal Pleno concluiu inexistir violação da não cumulatividade na Lei nº 10.865/04 na parte em que, ao conferir nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar créditos em relação a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Na ocasião, o Ministro **Nunes Marques** , analisando julgados anteriores, disse que a Corte, ao examinar "os efeitos do art. 195, § 12, da Constituição Federal, tem afastado, em deferência ao desenho traçado pelo legislador, as alegações de afronta ao princípio da não cumulatividade para as contribuições ao PIS e à COFINS".

Contudo, no julgamento do Tema nº 244, RE nº 599.316/SC (o qual será, mais adiante, retomado), a Corte concluiu pela inconstitucionalidade do art. 31, **caput** , da Lei nº 10.865/04, no que vedou o direito a crédito das contribuições ao PIS e COFINS relativamente a ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004. Diversos argumentos foram levantados pela corrente vencedora, como a presença, nessa norma, de violação dos princípios da **isonomia** e da **proteção da confiança** .

Mais recentemente, o Tribunal Pleno, na apreciação do Tema nº 304, RE nº 607.109/PR, assentou a inconstitucionalidade da vedação à apropriação de créditos das contribuições ao PIS e COFINS no regime não cumulativo relativamente à aquisição de insumos recicláveis (art. 47 da Lei nº 11.196 /05).

Segundo o Ministro **Gilmar Mendes** , que proferiu o voto condutor, essa vedação importava ofensa à **isonomia** e às **normas constitucionais relacionadas com a proteção do meio ambiente** . Isso porque a vedação em questão resultava em tratamento tributário pior às cadeias de produção dedicadas à reciclagem (nelas incluídas as cooperativas de catadores de materiais recicláveis) do que aquele conferido às cadeias de produção extrativista.

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

De acordo com a orientação acima delineada, em que se delimitou o alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, cumpre reiterar que o legislador ordinário possui autonomia para tratar da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS, negar créditos em determinadas hipóteses e concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva, **desde que** respeitados a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

Nesse contexto, cabe afirmar serem válidas, à luz da não cumulatividade, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, no que, **v.g** ., (a) estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente, dentre outros itens, de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, III) e (b) impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e COFINS, 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 (art. 3º, § 2º, I e II). Vale relembrar já ter a Corte, no julgamento do Tema nº 337, reconhecido a validade da proibição quanto ao aproveitamento de crédito relativamente ao valor de mão de obra paga a pessoa física.

Registre-se que as disciplinas acima mencionadas se aplicam, genericamente, a todos os contribuintes, sendo certo que guardam lógica com a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS. Ademais, não se vislumbra, em tais regras, ofensa aos princípios da razoabilidade, da proteção à confiança ou da livre concorrência.

Questão que merece ser tratada à parte diz respeito ao que deve ser entendido por insumo, referido no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833 /03.

Da interpretação da expressão insumo constante do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03: matéria infraconstitucional

Passo a tratar, à luz da não cumulatividade, do que deve ser compreendido por insumo, referido no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Transcrevo o teor desse dispositivo, com a redação atual:

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

> "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento das contribuições ao PIS e COFINS no regime não cumulativo.

Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, as contribuições ao PIS e COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita.

Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.

Paralelamente a isso, é preciso chamar a atenção para o fato de que **não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 0:00

Considerando essa circunstância bem como a autonomia, mencionada anteriormente neste voto, do legislador para tratar do sistema não cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, **verifica-se caber à legislação infraconstitucional dispor sobre tal assunto** .

É certo, contudo, que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não trouxeram, expressamente, a definição ou o conceito de insumo para fins daquele art. 3º, inciso II. Muito por conta disso, a Secretaria da Receita Federal editou a IN nº 247/02, a qual tratou, em seu art. 66, § 5º (incluído pela IN nº 358/03), do que deveria ser entendido por insumo. Posteriormente, a disciplina passou para a IN nº 404/04, que assim dispôs a respeito do assunto:

> "Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
>
> I - das aquisições efetuadas no mês:
>
> a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;
>
> b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;
>
> (...)
>
> § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:
>
> I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
>
> a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
>
> b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
>
> II - utilizados na prestação de serviços:
>
> a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
>
> b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço".

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento dos Temas repetitivos nºs 779 e 780, REsp nº 1.221.170/PR, se debruçou sobre a interpretação da expressão insumo que seria possível ser extraída das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para fins daquele art. 3º, II.

O recurso havia sido interposto por contribuinte que se dedicava à industrialização de produtos alimentícios. Buscava o recorrente ver reconhecido o direito de apurar créditos das contribuições ao PIS e COFINS, na forma daquele dispositivo legal, em relação a custos gerais de fabricação (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e a despesas gerais comerciais (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões) sem as limitações decorrentes das citadas instruções normativas.

O Relator do citado caso, Ministro **Napoleão Nunes Maia** , acompanhou as razões sustentadas pela Ministra **Regina Helena Costa** , para quem aquelas instruções normativas, na parte em que trataram dos insumos, teriam extrapolado as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Para chegar a esse entendimento, a Ministra apontou, na essência, os argumentos aos quais me referi mais acima. Também destacou, apoiando-se nas lições de Marco Aurélio Greco, **ser possível extrair das referidas leis** "o conceito de insumo segundo os critérios da **essencialidade ou relevância** ", considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço "para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Sua Excelência acrescentou que essa lógica já havia sido adotada em julgados do CARF e de ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ.

Eis as teses fixadas pela Corte Superior na apreciação do mencionado caso, as quais denotam a natureza infraconstitucional da discussão:

> "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e
>
> (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Em suma, é infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão a respeito da interpretação da expressão insumo, presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e da compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04.

Atente-se, de mais a mais, que não se vislumbra nesse dispositivo, tendo-se presente a orientação proferida pela Corte Superior, ofensa aos princípios da isonomia, da razoabilidade, da proteção à confiança ou da livre concorrência ou a outro preceito constitucional. É certo, ainda, que ele não desnatura o próprio regime não cumulativo de cobrança das contribuições ao PIS e COFINS.

Da análise do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04

Outro assunto que merece tratamento à parte é o atinente à alegada inconstitucionalidade do § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04. Transcrevo o teor desse dispositivo:

> "Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subseqüente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.
>
> § 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.
>
> § 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.
>
> **§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica** " (grifo nosso).

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

Especificamente quanto ao **caput** do art. 31 da Lei nº 10.865/04, reitero que a Corte já se pronunciou, no julgamento do RE nº 599.316/SC, Tema nº 244, pela inconstitucionalidade desse dispositivo no que vedou o direito a crédito quanto às contribuições ao PIS e COFINS relativamente a ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

Eis a ementa desse julgado:

> "PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO – LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004".

Esclareço que, nesse precedente, o Relator, Ministro **Marco Aurélio** , e alguns dos Ministros que o acompanharam vislumbraram ter o mencionado dispositivo ofendido o **princípio da isonomia** .

O Ministro **Edson Fachin** , acompanhando o Relator, entendeu haver violação da **irretroatividade e da proteção da confiança** . No julgamento do RE nº 599.316/SC, ficamos vencidos eu e os Ministros **Alexandre de Moraes** , **Gilmar Mendes** , **Luiz Fux** e **Celso de Mello,** não vislumbrando inconstitucionalidade naquele **caput** .

Feito esse esclarecimento, verifico que **a presente discussão sobre o § 3º do art. 31 não se confunde com a do caput do mesmo artigo** , o qual foi declarado inconstitucional no julgamento do Tema nº 244.

É que a norma presente no **caput** estabelecia **limitação temporal específica** quanto ao aproveitamento de crédito das contribuições ao PIS e COFINS. Ela estipulava, respeitando a anterioridade nonagesimal, ser **vedado** o desconto de créditos das contribuições ao PIS e COFINS relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de **ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004** . **Por outro lado** , a legislação **permitia** – e ainda permite – o desconto de tais créditos quanto a bens e direito de **ativo imobilizado adquiridos a partir do dia seguinte** .

Esse tipo de limitação não existe no § 3º, o qual estabelece ser vedado o aproveitamento de crédito das contribuições ao PIS e COFINS em relação a aluguel ou contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. Ou seja, o que houve,

Plenário Virtual - íntegra do voto - 18/11/2022 00:00

aqui, foi a revogação **total** da possibilidade de aproveitamento de um crédito.

Ademais, não se verifica, nesse dispositivo qualquer ofensa à irretroatividade tributária ou mesmo à proteção da confiança.

Nesse ponto, é importante deixar claro que, antes do advento da lei questionada, o direito de crédito em debate poderia ser aproveitado em razão de cada valor de aluguel ou de contraprestação de arrendamento mercantil (os quais, usualmente, são relativos a cada mês). Ou seja, o crédito não decorria da mera existência de contrato de aluguel ou de arrendamento mercantil.

Isso significa que, quando do início da produção dos efeitos do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04, os contribuintes só possuíam direito adquirido a crédito das contribuições ao PIS e COFINS em relação ao valor dos aluguéis ou das contraprestações de arrendamento mercantil concernentes aos meses decorridos até a véspera dessa data. Não possuíam, portanto, direito adquirido de crédito das contribuições ao PIS e COFINS em relação ao valor dos aluguéis ou das contraprestações de arrendamento mercantil referentes ao período a partir do início da produção dos efeitos da norma.

Cabe também realçar que o legislador, ao estabelecer a impossibilidade do crédito em discussão, se atentou para a anterioridade nonagesimal. Como se depreende da leitura do próprio parágrafo em comento, a vedação passou a efetivamente valer a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da citada lei.

Respeitou-se, desse modo, o prazo mínimo estabelecido pelo texto constitucional (art. 195, § 6º), concedendo-se período para que os contribuintes se adequassem à nova disciplina, inclusive quanto àqueles que, à época da edição da Lei nº 10.865/04, já haviam tomado, mediante aluguel ou arrendamento mercantil, bens anteriormente integrantes de seus patrimônios.

Ademais, é sólida a jurisprudência da Corte de que inexiste direito adquirido a regime jurídico, inclusive em sede de matéria tributária. A respeito do assunto: ADI nº 3.184/DF, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Cármen Lúcia** , DJe de 18/9/20; RE nº 354.870/RS-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Roberto Barroso** , DJe de 2/2/15; RE nº 634.573/RS-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 25/10/12.

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

Descabe, nesse sentido, qualquer pretensão de fazer com que o contribuinte continue a aproveitar crédito das contribuições ao PIS e COFINS já não mais admitidos pelo art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04.

Outrossim, destaco já ter o Tribunal Pleno, no julgamento do RE nº 1.043.313/RS, Tema nº 939, de minha relatoria, consignado que o legislador, com base naquela autonomia para tratar do sistema não cumulativo de cobrança das contribuições ao PIS e COFINS, pode revogar norma legal que previa a possibilidade de apuração de determinados créditos dentro desse sistema, desde que respeitados os princípios constitucionais gerais, como a isonomia e a razoabilidade.

Tais princípios foram atendidos no presente caso. Com efeito a vedação presente no § 3º em discussão vale para todos os contribuintes que estão inseridos no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS e que resolvam tomar, mediante aluguel ou arrendamento mercantil, bens que já integraram seus patrimônios.

É certo, afora isso, que a disciplina presente nesse dispositivo não desnatura o próprio modelo não cumulativo dessas contribuições. Está ela, a bem da verdade, dentro do poder de conformação do legislador.

Da análise do caso concreto

Na origem, a Sorvane S/A e a Lever Iguarassu Ltda. ajuizaram mandado de segurança contra o Senhor Delegado da Receita Federal da Administração Tributária em Recife, pedindo: 1) o aproveitamento como crédito de todas as entradas de bens e serviços em seus estabelecimentos, de modo que a base das contribuições ao PIS e COFINS seja o valor agregado em suas atividades; 2) a utilização do conceito de insumo em seu sentido mais amplo e irrestrito, sem qualquer limitação, como as decorrentes das IN nºs 247/02 e 404/04, permitindo o lançamento de crédito da entrada de todos os tipos de bens e serviços necessários a sua atividade; 3) o aproveitamento de crédito das contribuições ao PIS e COFINS sobre as despesas decorrentes de bens móveis e imóveis já pertencentes às impetrantes, afastando-se o parágrafo 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04; 4) o aproveitamento integral, no momento do ingresso dos bens do ativo e das despesas, do crédito das contribuições, afastando-se o art. 3º, § 1º, III, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833 /03; e 5) o aproveitamento de crédito das contribuições ao PIS e COFINS

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

decorrente da entrada de bens e serviços advindos de pessoas físicas e agraciados com desoneração das contribuições, afastando-se o art. 3º, § 2º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

A segurança foi denegada.

Como se sabe, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região negou provimento à apelação. O Desembargador Relator, fazendo alusão a trecho da sentença, assim se pronunciou sobre a controvérsia:

> "Todas essas restrições, como já salientado, corporificam a adoção – autorizada, em princípio, recorde-se, pelo novo § 12 do art. 195 da CF – de um critério misto, quase-financeiro ou, ao menos, físico amplo, de incidência da técnica da não cumulatividade, eis que se admite o aproveitamento de créditos do universo de entradas não relacionadas diretamente às operações das empresas, mas não em termos absolutos. Sequer invadindo a técnica eleita a esfera restritiva do critério físico, não há que se falar em frustração do princípio da não-cumulatividade, pois não se vislumbra nos dispositivos de lei qualquer vulnerabilidade aos telos de desoneração da cadeia produtiva, circunstância, sim, que, verificada, ensejaria a não-recepção e a inconstitucionalidade alegadas.
>
> Finalmente, a IN-SRF 247/02, que dispõe 'sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral', na redação dada pelas Ins-SRF 358/03 e 464 /04, e a IN-SRF 404/2004, que dispõe[] 'sobre a [incidência] não cumulativa da Contribuição para o [Financiamento] da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e da outras providências', foram editadas sob o pálio dos arts. 66 e 92 das Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, limitando-se a lhes dar execução."

Opostos embargos de declaração, foram eles parcialmente acolhidos, reconhecendo-se a legalidade e a constitucionalidade do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04.

As impetrantes interpuseram recurso extraordinário.

Verifica-se estar em consonância com a orientação da Corte o entendimento do Tribunal de origem de que o art. 195, § 12, da Constituição Federal permite ao legislador ordinário estabelecer restrições a crédito das contribuições ao PIS e COFINS no regime não cumulativo de cobrança dessas contribuições.

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

Nesse contexto, cabe reiterar serem válidas as regras previstas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 que: a) preveem como se deve aproveitar o crédito decorrente, dentre outros itens, de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, III); (b) impossibilitaram o aproveitamento de créditos quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS ou COFINS, 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 (art. 3º, § 2º, I e II).

Também são válidas essas leis no que trataram dos créditos de contribuições ao PIS e COFINS relativos a insumos, sendo certo que a interpretação do art. 3º, II, de tais diplomas bem como a discussão sobre a compatibildiade das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04 com essas leis competem às instâncias infraconstitucionais.

Em relação ao entendimento da Corte **a quo** pela manutenção da vedação presente no art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04, verifica-se está ele em consonância com a orientação defendida no presente voto.

Por fim, destaco que o recurso extraordinário foi interposto na vigência do CPC/73. Nesse sentido, não há como se acolher a sugestão da Procuradoria-Geral da República de se remeter, com base no art. 1.033 do CPC/15, o apelo extremo ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial. Nesse sentido: ARE nº 869.158/MG-AgR-segundo-ED, Segunda Turma, de minha relatoria, DJe de 7/3/18; ARE nº 990.378/PB-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Marco Aurélio** , DJe de 28/6/18.

Dispositivo

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Proponho as seguintes teses para o Tema nº 756:

> "I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança;

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00

II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04.

III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04".

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/11/2022 00:00