V O T O

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (relator):

Relatório:

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que manteve a sentença impugnada, ao fundamento de que os critérios para a apuração de créditos, na sistemática não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, devem respeitar os limites traçados pelo legislador infraconstitucional. Por esse fundamento, concluiu-se pela constitucionalidade das Leis nºs 10.833 /2003, 10.637/2002 e 10.865/2004.

2. A parte recorrente sustenta que (i) em atenção ao art. 195, § 2º, da CF /1988, compete ao legislador ordinário apenas a definição dos "setores de atividade econômica" para os quais se aplica a sistemática não cumulativa de apuração das contribuições. Os contribuintes submetidos à referida sistemática devem gozar desta "em seu sentido mais amplo e irrestrito", de modo que as limitações constantes no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833 /2003 são inconstitucionais; (ii) ainda nessa linha de argumentação, "insumo" (art. 3º, II, dos mesmos diplomas legais) deve corresponder a "tudo aquilo que agrega ao novo produto ou serviço", sob pena de restringir a não cumulatividade dessas contribuições, razão pela qual são inconstitucionais as Instruções Normativas RFB nºs 247/2002 e 404/2004; (iii) há vício de inconstitucionalidade no art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, segundo o qual, a partir de 30 de abril de 2004, "é [...] vedado [...] o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica". No entender da recorrente, trata-se de noma antielisiva que somente pode ser introduzida por meio de lei complementar, sob pena não se amoldar ao art. 116, parágrafo único, do CTN; (iv) além disso, o art. 3º, § 1º, III, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, incorre em inconstitucionalidade ao diferir o direito à tomada de crédito atinente aos ativos produtivos adquiridos e edificações e suas melhorias, em consonância com o lançamento dos encargos de depreciação e amortização. Dever-se-ia aplicar o mesmo critério adotado quando da aquisição dos bens, porquanto devidas as contribuições em sua integralidade desde esse evento; (v) no tocante ao art. 3º, § 2º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, alega-se a

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/11/2022

inconstitucionalidade da restrição à tomada de crédito decorrente de aquisições de produtos desonerados ou de pessoas físicas. Isso porque entendimento diverso quanto ao tratamento conferido nas hipóteses de benefícios fiscais contraria o fim destes quando da apuração de receita no elo subsequente da cadeia produtiva.

3. No Plenário Virtual em curso, o ilustre relator do feito, Ministro Dias Toffoli, votou pela improcedência dos pedidos formulados. Para tanto, afirmou que (i) "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". Por essa razão, são válidas as limitações à tomada de créditos relativas ao art. 3º, § 1º, III; e § 2º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; (ii) considerando a definição de insumo (art. 3º, II, dos mesmos diplomas legais), "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. [...] cabe à legislação infraconstitucional dispor sobre tal assunto"; e (iii) quanto à vedação do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, a despeito do entendimento firmado no julgamento do RE 599.316 (Tema 244), sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio (j. em 29.06.2020), a respeito do *caput* desse dispositivo, não há direito adquirido no caso em análise, em conformidade com a própria apuração mensal dos créditos. Ademais, respeitou-se a anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF/1988).

4. O relator propôs, assim, a fixação da seguinte tese de julgamento: " *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; 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* ".

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/11/2022

Voto:

5. Acompanho o ilustre relator do feito no tocante aos itens (i) e (ii) antes referidos. Divirjo, porém, *data venia* , quanto à constitucionalidade do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, de maneira coerente com o voto por mim prolatado no julgamento do RE 599.316 (Tema 244).

6. No referido julgamento, este Supremo Tribunal Federal concluiu que o *caput* do art. 31 da Lei nº 10.865/2004 é inconstitucional, por afronta ao princípio da proteção da confiança, ao constituir hipótese de retroatividade imprópria que contrariava o fim promovido pelo benefício fiscal em questão. Confira-se a redação desse dispositivo:

> Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente 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 nº s 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.

7. Na ocasião, o Ministro Edson Fachin afirmou que a limitação ao aproveitamento de créditos quanto aos bens e direitos do ativo imobilizado, adquiridos até 30 de abril de 2004, e o reconhecimento desse direito aos bens e direitos do ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio, não constituíam uma violação à igualdade tributária. Isso porque "a igualdade se dá entre contribuintes que procederam [com] a apropriação do crédito na mesma época em que as aquisições foram contabilizadas". Citou, ainda, que esta Corte Constitucional, em reiteradas oportunidades, afirmou não haver

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/11/2022

"direito adquirido em face da alteração de regime jurídico; o que se aplica, também, às relações jurídicas tributárias". Não obstante isso, alertou que "a retroatividade imprópria permitiria a aplicação de lei nova sobre os efeitos presentes (creditamento) de fatos ocorridos (aquisição) antes do seu surgimento", o que atentaria contra o princípio da proteção da confiança, sobretudo em vista dos objetivos do benefício fiscal em questão. Destacou, nesse sentido, que "o benefício fiscal previsto o art. 3º, §1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tem nítido caráter indutor na medida em que fomenta o agente produtivo a promover a modernização do parque fabril com aquisição e troca de suas máquinas e equipamentos na medida em que lhe é assegurado creditamento referente à depreciação e amortização dos bens do ativo imobilizado".

8. O § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, ora em discussão, veda o aproveitamento dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS no tocante ao "aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica". Diferentemente da questão debatida no precedente (RE 599.316), há, aqui, uma *finalidade antielisiva* inequívoca: conter planejamentos tributários com operações de venda de bens móveis e imóveis, seguidas da celebração de contratos de locação e de arrendamento mercantil com os mesmos bens, com vistas ao creditamento dos tributos e à economia tributária.

9. Tal finalidade, todavia, pode ser conciliada com a necessidade de respeito ao princípio da proteção da confiança. É o que proponho aqui. No momento da entrada em vigor da norma questionada, contratos de locação e de arrendamento mercantil já estavam em curso e haviam sido firmados à luz da legislação então vigente, que admitia o creditamento. O contribuinte possuía a legítima expectativa de que, *durante o prazo de duração do contrato* , tal benefício fiscal poderia ser utilizado. Deve-se, portanto, ponderar as normas jurídicas em conflito, considerando a impossibilidade de alteração do comportamento passado do contribuinte frente à modificação da legislação. Assim sendo, de modo a tutelar as relações jurídicas estabelecidas anteriormente ao marco temporal fixado pela lei, entendo que a norma impugnada não pode incidir sobre os contratos de locação e de arrendamento mercantil pretéritos que tenham prazo determinado.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/11/2022

Conclusão:

10. Por todo o exposto, divirjo em parte do ilustre relator, para dar provimento parcial ao recurso, com vistas a afastar a vedação ao creditamento das contribuições em questão, quanto aos contratos de locação e de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, celebrados antes de 30 de abril de 2004 e para os quais tenha sido fixado um prazo determinado de vigência. Nessa hipótese, é válido o creditamento realizado durante o período de duração do contrato.

11. Mantenho os itens I e II da tese de julgamento tal como formulados pelo eminente relator e proponho o seguinte ajuste no item III:

> III. O § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/2004 não se aplica aos contratos de locação e de arrendamento mercantil de bens celebrados antes de 30 de abril de 2004 e para os quais tenha sido fixado um prazo determinado de vigência. Nessa hipótese, é válido o creditamento realizado durante o período de duração do contrato.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/11/2022