V O T O

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no qual se discute o Tema 244 da repercussão geral, que versa sobre *Limitação temporal para o aproveitamento de créditos de PIS E COFINS.*

Na origem, a FRICASA ALIMENTOS S/A impetrou Mandado de Segurança, com pedido de liminar, em face do Delegado da Receita Federal de Joinville.

Sustenta, em síntese, que, para seu regular funcionamento, adquiriu diversos bens para compor seu ativo permanente, quais sejam: máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a edificações e benfeitorias em seus próprios imóveis. Realizou, ainda, despesas com empréstimos, financiamentos e aluguéis.

Afirma que, de acordo com a legislação vigente à época (Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003), tais despesas geram o creditamento das contribuições do PIS e da COFINS. Veja-se a redação das normas, antes da alteração promovida pela Lei 10.865/2004

> "Lei 10.637/2002, art. 2º: Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).
>
> Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> […]
>
> V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;
>
> VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/2019 19:05

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

[…]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Art. 68. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos:**

[…]

II – **a partir de 1º de dezembro de 2002** , em relação aos arts. 1º a 6º e 8º a 11.

Lei 10.833/2003, Art. 2º. Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

[…]

§ 1º. O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeito** , em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a **partir de 1º de fevereiro de 2004** ;

Prossegue informando que, posteriormente, sobreveio a Lei 10.865/2004 promovendo diversas alterações nas normas acima, entre as quais:

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/20 18:05

(a) alteração do artigo 3º, V, da Lei 10.637/2002 e artigo 3º, V, da Lei 10.833/2003, para suprimir o direito ao creditamento do PIS /COFINS referente a empréstimos e financiamentos;

(b) vedação da constituição de créditos a partir 31 de julho de 2004, **relativos à depreciação ou amortização** de bens e direitos de ativos permanentes adquiridos até 30 de abril de 2004. Ou seja, com essa *limitação temporal* , apenas a depreciação ou amortização dos bens e direitos do ativo permanente adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 poderiam constituir crédito do PIS/COFINS.

Veja-se, o teor do artigo 31 da Lei 10.865/2004:

"Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subseqüente ao da publicação desta Lei (*31 de julho de 2004*), 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".

Sustenta que as alterações promovidas pela Lei 10.865/2004 incorreram nas seguintes inconstitucionalidades:

(a) violação aos artigos 5º, *caput* e 150, II, ambos da CF/1988, haja vista o tratamento anti-isonômico conferido às empresas que adquiriram ativo permanente antes até 30 de abril de 2004 em relação àquelas que adquiriram a partir de 1º de maio de 2004;

(b) violação ao artigo 195, §12, da CF/1988, que prevê a não-cumulatividade das contribuições sociais e ao artigo 150, IV, que prevê a vedação ao confisco;

(c) violação à livre concorrência (art. 170, IV, da CF/1988);

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/2018 18:05

(d) violação ao direito adquirido e ato jurídico perfeito;

Ao final, requer a concessão da segurança, para determinar aproveitamento dos créditos do PIS a partir de 1º de dezembro de 2002 e os créditos da COFINS a partir de 1º de fevereiro de 2004. Portanto, sem as limitações temporais impostas pelo artigo 31 da Lei 10.865/2004.

O juízo de primeiro grau concedeu a segurança (fl. 76, Vol. 1). Interposta apelação pela União, o TRF-4 confirmou a sentença, nos termos da seguinte ementa (fl. 152, Vol. 1):

> "TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CREDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI N° 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE. A limitação temporal I do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa. Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei n° 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal".

A União interpôs o presente Recurso Extraordinário, com amparo no artigo 102, III, "b", da CF/1988, aos fundamentos de que:

> (a) diferentemente do que ocorre com o IPI e o ICMS no qual a Constituição determina a não-cumulatividade, o artigo 195, §12º, trouxe apenas autorização para que a lei instituísse o regime não-cumulativo do PIS/COFINS para alguns setores da atividade econômica;
>
> (b) não há ofensa ao direito adquirido, irretroatividade ou segurança jurídica, visto que *quem se utilizou da faculdade conferida pelo art. 3°, §1°, das Leis n° 10.637/02 e 10.833/03 e mensalmente calculou créditos relativos aos percentuais admitidos na legislação pela depreciação ou amortização de bens do seu ativo imobilizado tem esses seus cálculos completamente resguardados de qualquer exigência fiscal.* A Lei 10865/2004 *não alberga receitas auferidas antes de sua vigência; o que faz é reduzir o alcance das hipóteses de abatimento. Assim, abate-se a depreciação e amortização de bens "novos", mas não de bens "velhos".* Tanto que o *caput* do artigo 31 da

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/2018 18:05

Lei 10.865/2004 ressalvou claramente que a vedação por ele instituída só se aplicaria "a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei";

(c) não há direito adquirido a regime jurídico tributário; e

(d) caso esta CORTE entenda que houve violação ao direito adquirido da impetrante, que a decisão se restrinja aos bens adquiridos após a vigência do novo regime da não-cumulatividade, de forma a evitar que bens adquiridos por alíquota menor gerem direito a créditos por alíquota maior.

Em 5/2/2010, o Plenário Virtual desta CORTE reconheceu a existência de repercussão geral da matéria posta sob debate.

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo provimento do recurso (Vol. 1, fl. 225).

É o relatório.

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no qual se discute, em síntese, a constitucionalidade do artigo 31 da Lei 10.865/2004, diante da limitação da data para o aproveitamento de créditos do PIS/COFINS relacionados à depreciação e amortização do ativo permanente.

Assiste razão à recorrente.

Inicialmente, convém registrar que o PIS e a COFINS surgiram no ordenamento jurídico como tributos cumulativos.

Com a edição das Medidas Provisórias nº 66 de 29/8/2002 e 135 de 30/10/2003, convertidas respectivamente nas Leis 10.637/2002 e 10.883/2003, tornaram-se tributos não-cumulativos.

Ou seja, desde então, tornou-se possível o creditamento quanto à determinadas despesas, de modo a evitar a tributação em cascata.

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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/2018 18:05

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, 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 19de 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)

Como visto, a não-cumulatividade constitui técnica que impede a tributação em cascata (múltipla incidência do tributo) sobre uma mesma atividade econômica.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/2018 18:05

Diferentemente do que ocorre com o IPI e o ICMS, em que a Constituição Federal impõe a observação do regime da não-cumulatividade (arts. 153, §3º, II e 155, §2º, I, da CF/1988, respectivamente), nas contribuições sociais houve mera autorização constitucional para a instituição desse regime em determinados setores da atividade econômica, conforme §12 do artigo 195 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 42/2003:

> "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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"

Assim, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram o regime da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e à COFINS relativos a determinadas despesas, não decorrem de imposição constitucional, até porque sequer havia sido introduzido o §12º do artigo 195 da CF/1988.

Dentre as exações submetidas ao regime da não-cumulatividade encontram-se as despesas previstas no incisos VI e VII do artigo 3º das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), cujas redações são idênticas, na qual a pessoa jurídica poderá constituir crédito nas operações seguintes quanto às despesas com o ativo imobilizado (VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços; e VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa).

No entanto, o artigo 3º, §1º, III, dessas leis (cujas redações também são idênticas) disciplinam que, quanto aos encargos com **depreciação e amortização** relacionadas aos incisos VI e VII, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota correspondente (1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS), **incorridos no mês** .

Quanto ao PIS, a Lei 10.637/2002 determinou que seus efeitos vigorariam a partir de 1º de dezembro de 2002; quanto à COFINS, a Lei 10.833/2003 previu que seus efeitos vigorariam a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/2018 19:05

Posteriormente, sobreveio o artigo 31 da Lei 10.865/2004, dispondo que, quanto aos encargos com **depreciação e amortização** dos bens adquiridos para o ativo permanente até 30 de abril (com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços; edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa), é vedado o desconto de crédito a partir de 31 de julho de 2004. Veja-se:

> "Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês (diga-se, *31 de julho de 2004*) 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 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".

Conforme relatado, o Tribunal de origem reputou inconstitucional essa alteração temporal, aos fundamentos de que houve violação ao direito adquirido, à segurança jurídica e à irretroatividade.

Entendo, porém, inexistir qualquer inconstitucionalidade apontada pela decisão do Tribunal de origem.

Primeiramente, da letra do multicitado artigo 31 da Lei 10.865/2004 decorre que a limitação da data para creditamento do PIS/COFINS refere-se à **depreciação/amortização** dos bens adquiridos para compor o ativo permanente da pessoa jurídica. Logo, por óbvio, o encargo não se dá no momento da aquisição e sim nos períodos subsequentes.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/2018 15:05

Verifica-se, portanto, que, quanto aos encargos com **aquisição** do ativo imobilizado, não houve qualquer alteração na data para usufruir o aproveitamento do crédito, ficando resguardados os direitos da impetrante. Por outro lado, houve, limitação da data quanto à depreciação e amortização do ativo permanente

Ocorre que os encargos com depreciação e amortização, evidentemente, não ocorrem no momento da aquisição do ativo permanente e sim mês a mês, conforme dispõem os artigos 3º, §1º, III, das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), cuja redação, repita-se, não idênticas:

> "Art. 3º, § 1º. O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:
> III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput (*ativo imobilizado*), **incorridos no mês** ;

Assim, a norma respeitou o crédito auferido pela impetrante quanto à aquisição do ativo permanente, havendo limitação apenas quanto aos encargos com depreciação e amortização.

Levando-se em consideração que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não decorre de imposição constitucional, e sim de conformação da lei, entendo que a limitação imposta pelo artigo 31 da Lei 10.865/2004, encontra-se dentro do campo de liberalidade do legislador, não havendo, dessa forma, qualquer violação ao direito adquirido, à irretroatividade ou à segurança jurídica.

Some-se, ainda, que esta CORTE já consolidou o entendimento de que inexiste direito adquirido a regime jurídico tributário. Nesse sentido, veja-se o seguinte precedente:

> "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ANULAÇÃO DE ATO ADMINISTRATIVO. EFEITOS. DIREITO ADQUIRIDO. REGIME JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. Diante da constatação de que o sujeito passivo, antes reputado imune, jamais deveria sê-lo, não há óbice que possa impedir a Administração tributária de proferir ato declaratório no sentido de afastar a desoneração. Este ato possui cunho, inequivocamente, declaratório, na medida em que reconhece

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/20 18:05

> situação de direito desde sempre consolidada. Não obstante, cumpre salientar que não existe um direito adquirido a regime tributário beneficiado (RMS 27382 ED, Rel. Min. Dias Toffoli). Agravo regimental a que se nega provimento" (RE 354870 AgR/RS, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe. 02/02/2015)

Por todo exposto, dou provimento ao RE, para denegar a ordem.

Sugiro a seguinte tese: *É constitucional a limitação temporal introduzida pelo artigo 31 da Lei 10.865/2004.*

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/20 18:05