V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por Procurador da Fazenda Nacional, foi protocolada no prazo legal.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, instituidoras da sistemática não cumulativa da contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, autorizavam, até a entrada em vigor da Lei nº 10.865/2004, o desconto de créditos relativamente aos encargos de depreciação e amortização de determinados bens integrantes do ativo imobilizado. Transcrevo, para fins de documentação, os dispositivos pertinentes da Lei nº 10.833/2003:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> [...]
>
> 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:
>
> […]
>
> III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;
>
> […]
>
> Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto [...] nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º [...].

Posteriormente, a Lei nº 10.865/2004 vedou o desconto de crédito no tocante aos ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004:

> 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 nºs 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/08/2020 00:00

> § 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.

Eis o que está em jogo: saber se a proibição ao creditamento está ou não em harmonia com a Constituição Federal.

O Constituinte, diferentemente do alegado pela recorrente, não deixou a critério do legislador o delineamento do regime não cumulativo das contribuições. O artigo 195, § 12, da Lei Maior autorizou, tão somente, a definição dos setores em relação aos quais as contribuições podem ser não cumulativas. Estabelecidos os segmentos de atividade econômica, cumpre ao legislador observar o princípio da não cumulatividade, viabilizando a compensação sempre que gravada pelos tributos a operação precedente.

É meia verdade o argumento de, sendo a receita fenômeno individual, não poderem estar a contribuição para o PIS e a COFINS sujeitas a regime de não cumulatividade semelhante ao do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS e ao do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI. Tecnicamente, receita consiste na diminuição do passivo ou no aumento de ativo, a resultar na ampliação do patrimônio líquido. Como o auferimento de receita deriva de operação econômica, surge pertinente, sem limitações, o princípio constitucional da não cumulatividade, compensando-se na saída o montante devido e recolhido na entrada.

Ao simplesmente vedar o creditamento em relação aos encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado, afrontou o legislador a não cumulatividade, incorrendo em vício de inconstitucionalidade material.

A par disso, o dispositivo institui tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, ofendendo o princípio da isonomia, revelado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

Quanto aos critérios para identificação do desrespeito à isonomia, assim leciona o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (*Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade* . São Paulo, Editora Revista dos Tribunais. 1978, p. 27-28):

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

> Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:
>
> A) A primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
>
> B) A segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrímen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
>
> C) A terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.
>
> Esclarecendo melhor: Tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é "in concreto", afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.
>
> […]
>
> Só a conjunção dos três aspectos é que permite a análise correta do problema. Isto é: a hostilidade ao preceito isonômico pode residir em quaisquer deles. Não basta, pois, reconhecer-se que uma regra de direito é ajustada ao princípio da igualdade no que pertine ao primeiro aspecto. Cumpre que o seja, também com relação ao segundo e ao terceiro. É claro que a ofensa a requisitos do primeiro é suficiente para desclassificá-la.
>
> […]

A ausência de fundamento lógico para a distinção é flagrante. Tome-se como exemplo a hipótese de contribuinte adquirente de computadores, os quais, segundo a Instrução Normativa nº 1.700/2017, da Receita Federal do Brasil, possuem vida útil de 5 anos, devendo ser depreciados à taxa de 20% ao ano. Se determinado contribuinte houver comprado as máquinas no mês anterior à vigência da Lei nº 10.865/2004, poderá creditar-se apenas em relação a 1,7% do valor dos bens – 20% ao ano = 1,7% ao mês. Já concorrente que tenha feito aquisição semelhante no mês seguinte creditar-se-á no tocante a 100% do preço, considerada a depreciação até o fim da vida útil. Inexiste razão aceitável para a diferenciação, a não ser a finalidade arrecadatória.

Não se está a afirmar que há direito adquirido a regime jurídico. A questão é de violação à isonomia. O regime jurídico do creditamento, ressalvadas alterações pontuais, permaneceu o mesmo, tendo o legislador

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

apenas afastado o direito dos contribuintes que incorporaram bens ao ativo imobilizado até 30 abril de 2004.

Houvesse fixado, como termo inicial para o direito ao creditamento, o começo da sistemática da não cumulatividade – 1º de dezembro de 2002, para o PIS, e 1º de fevereiro de 2004, para a COFINS –, poder-se-ia alegar a ausência de arbitrariedade na distinção. Ainda assim, o argumento seria duvidoso. A aparente regra de transição afrontaria o princípio da não cumulatividade, na medida em que a operação anterior teria sido gravada pelos tributos, no regime cumulativo, às alíquotas gerais de 0,65% e 3%, sendo cabível o crédito, tal como ocorreu expressamente com os estoques de abertura – artigos 11 da Lei nº 10.637/2002 e 12 da Lei nº 10.833/2003. Daí o motivo pelo qual não se pode acolher o pedido sucessivo da União no sentido de limitar o direito a crédito às aquisições posteriores à instituição da não cumulatividade. A decisão, a pretexto de corrigir inconstitucionalidade, esbarraria em outra.

Conheço do recurso extraordinário e o desprovejo. Fixo como tese: "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 da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004".

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/06/2020 00:00