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 S.A., indústrias do setor papeleiro 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.

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

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) inexiste 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 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;

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

(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." (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

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2018 05:05

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 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 acrescer 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. "

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

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 papeleiro 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 (papeleiro), 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 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,

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

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. 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 exibe 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 N° 11.196

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

/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 CONFINS. 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 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/2018 8:05

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

A Associação Brasileira da Industria 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

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

respectivamente nas Leis nº 10.637/2002 e 10.883/2003, tornaram-se não-cumulativos.

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 *capu* t, 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, 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.
>
> (...)

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/06/20 13:05

> 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)

Cumpre 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 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;

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

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 IV do *capu* t, 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

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

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 n° 11.196/05 não pode ser 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 ão 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. “

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

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

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 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.

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

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 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

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

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 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

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

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 acrescer 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. - 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 nãocumulatividade, 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, 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

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

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 acrescer 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, § 9° 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.

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

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

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 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.

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.

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

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 incisos 11 dos §§ 2° dos arts. 3° 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

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

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 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 a apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas, na forma prevista no artigo 47 da Lei 11.196/2005.

É o voto.

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