VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Senhor Presidente, discute-se, no recurso extraordinário, a constitucionalidade do **art. 47 da Lei nº 11.196/2005** , que veda a apropriação de créditos de PIS e COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas, *in verbis* :

> "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, e o inciso II do caput do art. 3º 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."

Aponta-se ofensa aos princípios da isonomia, da proteção ao meio ambiente, da livre concorrência e da busca do pleno emprego, por alegado tratamento tributário mais vantajoso às empresas que utilizam materiais oriundos da indústria extrativista, em detrimento daquelas que utilizam materiais reciclados no processo produtivo. Alude-se ao prejuízo ao meio ambiente, na medida em que, diferentemente da aquisição de madeira *in natura* , a aquisição de aparas de papel não confere direito ao crédito.

Consabido que regido o Sistema Tributário Constitucional pelo princípio da legalidade, tanto na incidência (**art. 150, I, da CF**), quanto na exoneração do tributo (**art. 150, § 6º, da CF**). Observada a legalidade como princípio fundante do sistema tributário constitucional, o complexo entrelaçamento da concretização dos objetivos constitucionais republicanos mediante o estabelecimento de normas tributárias circunscreve-se ao âmbito de competência do legislador, nos termos do art. 150 da Constituição Federal:

> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça ;

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

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, 'g'."

Nesse contexto, não compete ao Poder Judiciário substituir-se ao legislador na conformação de valores constitucionalmente protegidos no que diz com a tributação de determinado produto, setor ou atividade em relação aos demais. Seja no incentivo à cultura, fomento do mercado de trabalho ou proteção do meio ambiente, compete ao Poder Legislativo balancear os reflexos da tributação nas atividades humanas.

De toda sorte, ao contrário da inteligência conduzida pela leitura isolada do **art. 47 da Lei nº 11.196/2005** , na minha compreensão não se verifica o alegado menoscabo da atividade de reciclagem em prejuízo ao meio ambiente. Com efeito, na magistral lição do eminente Ministro Eros Grau, o direito não se interpreta em tiras. Nesse sentido, considerada a exegese do **art. 47** em conjunto com o subsequente **art. 48 da Lei nº 11.196 /2005** , houve verdadeiro **benefício para o setor de reciclagem** .

A **Lei nº 11.196/2005** decorreu de projeto de lei de conversão do Senado Federal em que foram incorporadas à **Medida Provisória nº 255/2005** , as normas da **Medida Provisória nº 252/2005** – denominada ***"MP do Bem"*** -, que perdera eficácia por decurso do prazo para sua apreciação pelo Congresso Nacional.

No exercício da sua competência constitucional, o Congresso Nacional efetuou modificações em dispositivos das duas Medidas Provisórias originais, de modo que os antigos **arts. 43 e 44 da MP nº 252/2005** , restritos ao setor de sucata de alumínio, foram transformados nos **arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005** , a incluírem outras áreas do setor de reciclagem. Essa expansão teve a finalidade de **beneficiar** o setor de reciclagem, como aponta o relatório do Senador Amir Lando publicado no Diário do Senado Federal de 26.10.2005:

"Expandiu-se a nova sistemática de cobrança das referidas contribuições para todos os segmentos do setor de reciclagem, desonerando-se sua cadeia produtiva. Espera-se, com as novas medidas introduzidas, provocar a migração de empresas informais

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

para a formalidade, gerando imediata diminuição da sonegação fiscal, posteriormente, geração de empregos, benefícios ambientais e desenvolvimentos de novas tecnologias."

Nesse sentido, dispunham os **arts. 43 e 44 da chamada MP do Bem** :

"Art. 43. Nas aquisições de sucata de alumínio, classificada no código 7602.00 da TIPI, efetuadas por pessoa jurídica que exerça a atividade de fundição, fica vedada a utilização do crédito de que trata o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 44. A incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda de sucata de alumínio, classificada no código 7602.00 da TIPI, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real e que exerça a atividade de fundição."

Analisados em conjunto, verifica-se a concessão de verdadeiro **benefício fiscal** às empresas que produzem e/ou comercializam sucata de alumínio, mercê do diferimento da incidência tributária para a etapa econômica subsequente, em que a sucata é utilizada na atividade de fundição.

Lê-se no item 40 da Exposição de Motivos Interministerial 84/2005:

"40. Os arts. 43 e 44 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."

Tem-se, portanto, a ampliação, pelo Congresso Nacional, do alcance desses dispositivos com o objetivo de beneficiar o setor de reciclagem, assim como os **arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005** , que prestigiam as empresas vendedoras na negociação de produtos reciclados:

"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, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de

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

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.

Art. 48. **A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.**

Parágrafo único. A suspensão de que trata o *caput* deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples."

As empresas vendedoras beneficiam-se com a previsão do **art. 48** pela suspensão do recolhimento do PIS e da COFINS decorrentes da venda de desperdícios, resíduos ou aparas até a etapa seguinte da cadeia produtiva. Por outro lado, o art. 47, ora impugnado, nega o direito ao crédito na aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas *pari passu* à ausência da incidência das contribuições na entrada.

Em verdade, manteve-se a previsão geral de inexistência do direito ao creditamento na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, estabelecida no **art. 3º, § 2º, II, das leis básicas de regência do PIS e da COFINS não-cumulativo** (**Lei nº 10.637/2002** e **Lei nº 10.833/2003**):

"Art. 3º [...]

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição** , 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."

Não olvido as significativas polêmicas quanto às regras gerais de tributação do PIS/PASEP e da COFINS no regime da não-cumulatividade. Nada obstante, fogem ao objeto da presente repercussão geral. Com efeito, trata-se de controvérsia a ser oportunamente analisada por esta Suprema

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

Corte, notadamente quando do julgamento do RE 841.979 sob a sistemática da repercussão geral, de relatoria do Ministro Luiz Fux (Tema 756: " *alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS"*).

Por outro lado, tampouco verifico o alegado incentivo às aquisições de produtos *in natura* , em detrimento da aquisição de desperdícios, resíduos e aparas, por inexistente repercussão econômica das contribuições incidentes na saída.

O industrial que adquirir insumos extraídos diretamente da natureza para a produção de celulose pagará um valor menor de contribuições ao PIS /PASEP e à COFINS, pois terá crédito pelas entradas. Tudo o mais constante, pagará mais pelos insumos que adquiriu, pois neles o vendedor terá embutido o preço das contribuições que teve de recolher.

Diversamente, o industrial que adquirir resíduos, desperdícios ou aparas para a produção de celulose pagará um valor maior de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, pois não terá crédito pelas entradas. Tudo o mais constante, porém, pagará menos pelos insumos que adquiriu, pois o vendedor não terá de embutir no preço o valor das contribuições, já que essas não incidirão nas suas saídas.

Esclareço que essas comparações econômicas são sempre aproximadas. No regime de mercado, em que os agentes têm liberdade para fixar os seus preços, nunca será possível garantir que, por exemplo, uma diminuição da carga tributária se converterá numa efetiva redução do preço cobrado pelo vendedor de um bem, além de fatores outros (empresas maiores têm maior potencial de influir na formação dos preços de mercado; existem diferenças decorrentes de processos produtivos mais ou menos eficientes, de maior ou menor capacidade tecnológica, de gestão mais ou menos eficiente, etc). É o que extraio da comparação entre as situações anteriores e posteriores ao preceito impugnado.

Na hipótese de empresa vendedora de desperdícios, resíduos ou aparas a R$ 100,00 a tonelada, anteriormente aos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005, porque sujeitava-se ao regime cumulativo de incidência das contribuições sociais, recolheria, por essa venda, R$ 7,60 de COFINS e R$ 1,65 de PIS, totalizando a quantia de R$ 9,25 (consideradas as alíquotas normais das contribuições no sistema não-cumulativo, que são de 7,6% e 1,65%, respectivamente). A empresa compradora teria esses mesmo valor de crédito.

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

Na vigência da Lei nº 11.196/2005, o pagamento dessa quantia pela empresa vendedora foi diferido. Não será pago quando da venda dos insumos, por força da suspensão prevista no seu art. 48, mas quando da venda da produção pela empresa adquirente, mediante recolhimento maior, uma vez que não fará jus ao crédito de R$ 9,25. A racionalidade da lei reside na cobrança de valor menor pela empresa vendedora, mercê da inexistência do repasse do custo da COFINS e do PIS/PASEP com que arcava antes.

Na hipótese do recolhimento das contribuições pela empresa vendedora dos desperdícios, resíduos ou aparas pela sistemática não-cumulativa, por ser optante pelo lucro presumido, a equação econômica é um pouco mais complexa. De fato, deixaria de recolher apenas R$ 3,65 (3% de COFINS e 0,65% de PIS/PASEP) e o crédito perdido pela empresa compradora seria de R$ 9,25 (nessa hipótese o PIS/PASEP e COFINS não correspondem exatamente ao valor incidente na aquisição, como no caso do IPI ou do ICMS, mas ao valor correspondente à aplicação da alíquota que incide para o adquirente multiplicada pelo valor da mercadoria adquirida).

No regime de mercado, a empresa vendedora precisa reduzir seu preço em R$ 9,65, a fim de evitar a migração da empresa compradora para outro fornecedor, optante do lucro real e, portanto, do PIS/PASEP e COFINS cumulativos. Esse fator a empresa vendedora terá de levar em conta quando analisar a cada ano se vale a pena continuar ou não a optar pelo lucro presumido, sempre facultativo. Assim, a empresa adquirente desses insumos não arcará com uma carga tributária maior, pois o fato de não ter crédito pelas aquisições será compensado pela diminuição do seu custo.

É certo que o Direito dificilmente apreende todas as nuances do processo de formação de preços dos agentes econômicos. Nesse sentido, a interpretação econômica do direito tributário não pode ser utilizada, seja para fazer o tributo incidir quando não há previsão legal, seja para afastá-lo quando legalmente previsto. Abstraídos os números, entendo que o art. 47 veda o crédito, mercê do afastamento do débito na etapa anterior nos termos do art. 48 da Lei 11.196/2005.

Revela-se, ainda, peculiar a situação das **microempresas e empresas de pequeno porte** optantes pelo SIMPLES, excluídas da aplicação da suspensão da exigência da contribuição da PIS/PASEP pela venda de desperdícios, resíduos ou aparas, por força do **parágrafo único do art. 48** em questão. Nesse caso, a interpretação literal dos **arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005** ,

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

conduziria à hipótese de aumento da carga tributária em ofensa ao tratamento favorecido previsto nos **arts. 146, III, "d", e 179 da Constituição Federal** .

Nesse sentido, em interpretação conforme à Constituição do art. 47 da Lei nº 11.196/2005, a restrição ao crédito nele estabelecida não se aplica às empresas optantes pelo SIMPLES.

Em resumo, **interpretação conjunta dos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005** afasta o alegado tratamento tributário mais gravoso para a aquisição de produtos não reciclados. Na hipótese de compra de desperdícios, resíduos e aparas, o adquirente não arcará economicamente com o PIS e COFINS. Inexistente a cobrança, não há direito ao crédito. No caso de aquisição de produtos não reciclados, a empresa tem direito ao crédito, mercê da repercussão econômica pela incidência das contribuições. Nesse contexto, não há violação do princípio da isonomia, ou menoscabo da proteção ao meio ambiente (ainda que se admita que este pudesse ser aplicado para afastar incidência tributária, o que não me parece ser o caso).

Nada obstante, inaplicável a suspensão do imposto às empresas optantes pelo SIMPLES, por força do parágrafo único do art. 48, a elas não se aplica a vedação ao crédito estabelecida no art. 47.

Ante o exposto, **dou parcial provimento** ao recurso extraordinário para, conferindo ao **art. 47 da Lei nº 11.196/2005** , **interpretação conforme os arts. 146, III, "d", e 179 da Constituição,** reconhecer o direito da recorrente creditar-se nas aquisições dos insumos descritos no dispositivo **quando vendidos por empresas incluídas no Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123/2006** .

Para efeito de repercussão geral proponho a fixação da seguinte tese: " **1. É constitucional o afastamento do direito aos créditos do PIS/Pasep e da COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos e aparas (art. 47 da Lei nº 11.195/2005), como contraponto da suspensão da incidência dessas contribuições na hipótese do art. 48, *caput* , da Lei nº 11.195/2005. 2. Inaplicável, na forma do art. 48, parágrafo único, da Lei nº 11.196/2005, a suspensão da contribuição para o PIS/Pasep às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, tampouco a elas se aplica o art. 47, reconhecendo-se, em consequência, o direito ao crédito para o adquirente dessas empresas.** "

É como voto.

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