V O T O - V I S T A

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

O Senhor Ministro Gilmar Mendes: Cuida-se de recurso extraordinário, no qual se discute a possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis, tendo em vista o disposto no art. 5º, *caput,* e XXXV; 145, § 1º; 150, II; 170, IV, VI e VIII; e 225 da Constituição Federal.

Em complemento ao bem lançado voto da relatora, Ministra Rosa Weber, destaco que a Fazenda Pública alega, essencialmente, que os dispositivos impugnados foram engendrados para beneficiar o elo mais frágil da cadeia produtiva, no caso, os pequenos catadores de papel. Pondera que a lei em exame suspende a tributação das cooperativas de catadores, repassando o ônus tributário para a fase posterior da cadeia de produção, geralmente ocupada por grandes corporações. Afirma que, como não ocorre a tributação na operação antecedente, é compreensível que as empresas adquirentes não possam compensar créditos de PIS/Cofins.

A relatora vota pela constitucionalidade da negativa à apuração de créditos fiscais, destacando que esse impedimento serve de contraponto à isenção concedida em benefício do fornecedor de materiais recicláveis. Ressalva, apenas, as vendas de materiais recicláveis realizadas por empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, que, consoante o parágrafo único da Lei 11.196/2005, não foram beneficiadas pela isenção tributária. Entende Sua Excelência que, nesse particular, como o tributo é pago pelo fornecedor de matéria-prima, deve ser assegurado o direito de crédito em benefício do fabricante de celulose.

A seu turno, o Ministro Alexandre de Moraes abriu divergência no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário, declarando a compatibilidade dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 com o texto constitucional, sem quaisquer ressalvas ou objeções.

1) Matéria em discussão

A controvérsia abordada neste recurso extraordinário diz respeito, essencialmente, à validade de dispositivos de lei que alteram o regime convencional de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos recicláveis.

Alega a recorrente, empresa produtora de celulose, que as alterações promovidas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 irradiam múltiplos desincentivos para a incorporação de matéria-prima ecologicamente sustentável em processos industriais. Sustenta, ainda, que os mecanismos criados pelo legislador elevam a carga tributária das mercadorias recicladas e, o que é pior, causam prejuízos para os elos mais frágeis da cadeia econômica de produção, no caso, as cooperativas de catadores de aparas de papel.

Transcrevo o teor dos dispositivos impugnados:

> **Lei 11.196/2005:**
>
> "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.
>
> 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."

Como se vê, a norma questionada **veda a utilização de crédito de PIS** (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei 10.637/2002) e **da Cofins** (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei 10.833/2003) " *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",* bem ainda nos " *demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi".*

Em outras palavras, a lei impugnada suprime o direito de crédito em relação aos insumos utilizados na prestação " *de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda* ", notadamente nas "

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/2100:00

aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas" de vários materiais, entre eles, plástico, papel, cartão, vidro, ferro, aço, cobre, níquel, alumínio, chumbo, zinco e estanho, além de demais desperdícios e resíduos metálicos.

Resta saber se a supressão de benefícios fiscais em detrimento de cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, em uma área que foi valorizada pelo poder constituinte originário e que tem sido acompanhada de perto pela comunidade internacional, encontra compatibilidade com o substrato ético da Constituição da República de 1988.

Pedindo as mais respeitosas vênias aos Ministros que me antecederam, penso que o complexo normativo formado a partir dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 afronta postulados e normas explícitas da Constituição Federal, conforme passo a expor.

2) Mérito. Coexistência dos regimes jurídicos cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

Inicialmente, convém destacar que a temática em análise não é nova neste Tribunal. Não são poucos tampouco isolados os precedentes em que os Ministros examinaram, pelas mais diversas perspectivas, as características, a abrangência e a finalidade do regime não cumulativo da contribuição para o PIS e Cofins. Em todas as ocasiões, a complexidade da legislação tributária espraiou dificuldades adicionais para a solução dos conflitos submetidos ao escrutínio judicial, o que não impediu, contudo, que a Corte desempenhasse sua missão constitucional.

No julgamento do RE 570.122 (Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 7.12.2020) e do RE 607.642 (Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 9.11.2020), ambos submetidos à sistemática da repercussão geral, o Supremo se debruçou sobre controvérsias relacionadas às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram o regime não cumulativo da contribuição para o PIS e Cofins.

No primeiro julgamento, o Tribunal reconheceu a constitucionalidade da Lei 10.833/2003, afastando as alegações de violação aos princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva e não confisco. O eminente Ministro Edson Fachin, redator do acórdão, entendeu válida a elevação da alíquota da Cofins de 3% para 7,6%, na medida em que, paralelamente ao

Plenário Virtual - minuta de Voto - 28/05/21 00:00

acréscimo de carga tributária, a legislação assegurou às empresas afetadas a possibilidade de compensarem créditos oriundos da aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo.

No segundo caso, o Tribunal reconheceu a constitucionalidade das alíquotas e das formas de apuração do PIS/Cofins previstas nas Leis 10.637 /2002 e 10.833/2003, sinalizando, contudo, para necessidade de correção de certas imperfeições dos diplomas normativos impugnados. De acordo com a tese de repercussão geral aprovada na ocasião, *" não obstante Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estejam em processo de inconstitucionalização,* ***ainda é constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo*** *na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços."*

Nas duas oportunidades, os votos proferidos no decorrer dos debates destacam-se pela verticalidade no exame da legislação tributária, bem assim pela realização de intenso diálogo com a jurisprudência da Corte. Importa, aqui, resgatar os debates realizados em torno do regime de apuração do PIS /Cofins, os quais, pela riqueza e profundidade, certamente contribuirão para o desenlace da controvérsia veiculada no presente recurso extraordinário.

Como reconhecido pelo Ministro Dias Toffoli, no julgamento do RE 607.642, o regime de apuração não cumulativo do PIS/Cofins surgiu como reação aos efeitos nocivos da tributação em cascata, servindo de instrumento para redução da carga tributária incidente sobre setores relevantes da economia nacional e para promoção de incidência mais justa e equalizada das contribuições sociais. É nesse contexto que, em um primeiro momento, foram aprovadas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispuseram sobre o regime não cumulativo do PIS/Cofins, e, logo em seguida, a Emenda Constitucional 42/2003, que conferiu *status* constitucional ao princípio da não cumulatividade do PIS/Cofins, dispondo que " *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".*

Ocorre que a criação do regime não cumulativo do PIS/Cofins não acarretou a automática extinção da sistemática cumulativa dessas contribuições sociais. Na verdade, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trataram elas mesmas de ressalvar a aplicabilidade do regime não cumulativo em relação a determinados setores econômicos, que, por opção política do legislador, permanecem sujeitos à forma de apuração

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/2020 00:00

convencional do PIS/Cofins, em que inexiste o direito de apropriação e compensação de créditos fiscais.

Resumidamente, conforme reconhecido na tese de repercussão geral aprovada no julgamento do RE 607.642, o legislador brasileiro optou por um modelo legal de **coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins** .

As diferenças fundamentais entre esses sistemas dizem respeito, especialmente, às alíquotas, aos critérios de elegibilidade e à possibilidade de apropriação de créditos a serem descontados da base de cálculo das contribuições sociais. De um lado, em relação às empresas aludidas no art. 8º da Lei 10.637/2002 e do art. 10 da Lei 10.833/2003, permanece em vigor o regime de apuração convencional do PIS/COFINS, caracterizado pela **incidência cumulativa** nas sucessivas etapas da cadeia econômica de produção, **sem direito a crédito** , sujeitando os contribuintes a uma **alíquota reduzida de 3,65%** (0,65%, de PIS, e 3,00%, de Cofins).

De outro, determinados setores da economia foram favorecidos pelo regime **não cumulativo** , em que, na forma do art. 3º da Lei 10.637/2002 e art. 3º da 10.833/2003, as empresas podem compensar créditos oriundos da aquisição de insumos utilizados no processo industrial. O recolhimento, todavia, ocorre por **alíquota mais elevada, de 9,25%** (1,65%, de PIS, e 7,6%, de Cofins).

O regime cumulativo, portanto, ainda é uma realidade presente em vários setores econômicos, incidindo sobre parcela considerável das empresas brasileiras. Segundo o rol de exclusões do art. 8º da Lei 10.637 /2002 e do art. 10 da Lei 10.833/2003, permaneceram no regime cumulativo, contribuindo pela alíquota de **3,65%** : I) as cooperativas; II) as empresas optantes pelo Simples Nacional; III) as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; IV) as instituições financeiras; e V) os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

À vista dessas balizas legais, pode-se afirmar que o regime jurídico mais moderno, caracterizado pela técnica da não cumulatividade, volta-se exclusivamente para as empresas que auferem receita total anual superior a setenta e oito milhões de reais, ou seja, os grandes produtores, que, na forma do art. 13 da Lei 9.718/98, apuram imposto de renda com base no lucro real.

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

3) Impossibilidade de concessão de tratamento prejudicial à indústria de reciclagem

Como visto, o benefício tributário assegurado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 consiste basicamente no seguinte: as empresas recolhem as contribuições para o PIS e Cofins por uma alíquota mais elevada, de 9,25%, mas, a título de compensação, têm o direito de abater os créditos assegurados pela legislação tributária.

No presente recurso extraordinário, a discussão cinge-se à constitucionalidade de dispositivos legais que, destoando dessa lógica, **proíbem empresas submetidas ao regime não cumulativo** – sujeitas, portanto, à alíquota majorada – **de compensarem créditos oriundos da aquisição de insumos recicláveis.**

Segundo a Fazenda Pública, os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, ora discutidos, formam complexo normativo engendrado para favorecer o elo mais frágil da cadeia de produção. Sustenta que os dispositivos impugnados concedem isenção de PIS/Cofins na etapa anterior da cadeia de produção, em benefício das cooperativas de catadores, e, como contraponto, repassam o ônus tributário para as grandes indústrias de reciclagem. Alega que, como não ocorre a tributação na operação antecedente, é compreensível que as empresas adquirentes não possam compensar créditos de PIS/Cofins.

Além disso, a respeito da alegação de afronta ao princípio da isonomia, pondera a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que a carga tributária incidente sobre a recorrente, indústria de reciclagem, é bastante similar àquela imposta aos seus concorrentes diretos - indústrias cuja linha de produção depende diretamente do manejo florestal. Para chegar a tal conclusão, parte da premissa de que, em uma perspectiva holística, não haveria diferença entre: i) cobrar PIS/Cofins das fornecedoras de insumos, mas permitir a apropriação de créditos pelo adquirente; e ii) isentar as fornecedoras de insumos, mas, a título de compensação, impedir as adquirentes de apurar créditos fiscais.

Pedindo as mais respeitosas vênias, tenho para mim que a premissa é absolutamente equivocada.

Explico: na sistemática do PIS/Cofins, os produtores auferem ganhos econômicos substanciais quando adquirem insumos que ensejam abatimento da base de cálculo das contribuições sociais. Essa vantagem

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/05/21 00:00

decorre de singularidades do método de não cumulatividade previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. **Por ele, os grandes contribuintes – sujeitos necessariamente ao PIS/Cofins não cumulativo – sempre apropriam créditos pela alíquota de 9,25%, independentemente do valor do tributo recolhido na etapa anterior.**

Transcrevo a esse respeito as lúcidas observações contidas no parecer elaborado pelos professores Daniel Sarmento e Ademar Borges (eDOC 61), no ponto em que descrevem o generoso alcance do regime de créditos estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

> "Por meio da edição das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o legislador se afastou das fórmulas próprias do IPI e do ICMS, vindo então a estabelecer um modelo diverso, destinado a atenuar os defeitos da sistemática cumulativa das incidências do PIS e da COFINS sobre as sucessivas etapas produtivas. Na realidade, o legislador estabeleceu uma nova forma de compensação entre os valores a pagar e os créditos auferidos pelos contribuintes. **Sobre o valor da aquisição de determinados insumos, produtos e serviços, o contribuinte aplica as alíquotas correspondentes a cada contribuição (7,6% para Cofins e 1,65% para o PIS), para apurar os créditos a serem descontados dos tributos a recolher. Neste ponto, é irrelevante se as entradas sofreram incidência mediante alíquotas inferiores .** Em muitos casos, é dispensada até mesmo a própria incidência nas etapas anteriores".

No mesmo sentido, transcrevo artigo publicado pelo professor Ives Gandra da Silva Martins na Revista de Direito Tributário Atual:

> "Do que escrevi até agora, pode-se concluir, pela variada forma possível de implantação do princípio, a existência de duas grandes vertentes que lhe são pertinentes, a saber:
>
> a) O princípio da neutralidade de tributação, para permitir que as operações sejam tributadas apenas pelo adicional de carga que carregam; e
>
> b) o princípio da subvenção pública, quando o direito a crédito não corresponde, necessariamente, à compensação da carga anterior, mais à efetiva desoneração de uma etapa, como forma de estímulo à produção e à circulação de bens e serviços.
>
> Na primeira vertente, própria do IPI e do ICMS, que constitui inclusive princípio perfilado na lei maior (art. 153, parágrafo 3º, inc. I e art. 155, parágrafo 2º, inc. I), o crédito fiscal corresponde à instrumento pelo qual se opera a compensação periódica do montante do imposto

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

> recolhido nas entradas de insumos – matérias-primas, bens de ativo fixo – e serviços com o imposto devido pela saída do produto final tributado. Considerando-se que bens de ativo fixo e insumos são necessários à produção do bem final ou do serviço, devem gerar direito a crédito, nos termos das leis complementares.
>
> Busca-se, portanto, na primeira vertente a neutralidade da tributação.
>
> Na segunda, de que o PIS e a Cofins são exemplos, adota-se, na linguagem da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, o denominado *método subtrativo indireto*, em que a metodologia adotada **é a concessão de crédito fiscal sobre algumas compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção que grave as vendas (receitas).** O método assemelha-se – sem corresponder integralmente – à solução de compensação de base sobre base e não de imposto sobre imposto. Não é idêntico, posto que, se a base da saída pode se assemelhar à base da entrada, é, todavia, composta por elementos diversos (custos e despesas), ou seja, por ingredientes que a alargam" (A não cumulatividade do PIS-Cofins, publicado na Revista de Direito Tributário Atual nº 30, 2014, p. 175-176).

Assim, em função do método de não cumulatividade previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, toda vez que os grandes produtores adquirem insumos junto a pessoas jurídicas que apuram imposto de renda com base no lucro presumido – e que, portanto, recolhem PIS/Cofins pela alíquota de 3,65% –, **o crédito constituído pelo regime não cumulativo supera o valor do tributo recolhido na etapa anterior.** Esse fenômeno jurídico acarreta substancial redução da carga tributária incidente sobre a cadeia de produção, incentivando os agentes econômicos a, sempre que possível, optarem pela aquisição de insumos que proporcionem o aproveitamento de créditos fiscais.

Aqui está a chave para a compreensão do equívoco da tese ventilada pela Fazenda Nacional. É que, ao sustentar que as alterações introduzidas pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 não ensejam prejuízos econômicos para a indústria de reciclagem, o Fisco ignora a possibilidade concreta de os créditos fiscais superarem o valor do PIS/Cofins recolhido na etapa anterior da cadeia de produção.

O equívoco, data vênia, é manifesto. Na realidade, para que houvesse uma autêntica equivalência entre a carga tributária da indústria de reciclagem e da indústria assentada no manejo florestal, seria necessário que tanto fornecedor quanto adquirente estivessem invariavelmente sujeitos ao regime não cumulativo, contribuindo, portanto, pela alíquota de

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/05/21 00:00

9,25%. Somente assim, o regime previsto nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 – isenção tributária na etapa anterior, associada à vedação ao aproveitamento de créditos – induziria ao acúmulo de carga tributária idêntica à proporcionada pela sistemática de não cumulatividade prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 – tributação do fornecedor pela alíquota de 9,25%, conjugada com o aproveitamento de créditos na mesma proporção.

Isso não é o que ocorre, em geral, com as grandes cadeias econômicas de produção e, em particular, na indústria de celulose. Aqui, é comum que os grandes produtores de papel, submetidos necessariamente ao regime não cumulativo, adquiram insumos junto a **cooperativas de catadores de material reciclável** , formadas por pessoas físicas de baixa renda. E essas entidades, por força do art. 10, inciso VI, da Lei 10.833/2003, **permanecem obrigatoriamente no regime cumulativo do Cofins, contribuindo, então, pela alíquota de 3,65%.**

Trago como exemplo o caso dos autos, em que a recorrente – fabricante de celulose que recolhe PIS/Cofins pela alíquota de 9,25% –adquire aparas de papel de pequenos fornecedores locais, geralmente cooperativas de catadores de papel, que contribuem pela alíquota de 3,65%. **Em razão dessa dualidade de alíquotas, não fosse a vedação encartada no art. 47 da Lei 11.196/2005, certamente o crédito gerado para a fabricante de celulose excederia o valor das contribuições pagas na etapa anterior, reduzindo a carga tributária total incidente sobre o processo de reciclagem.**

Exemplificando: quando a recorrente adquire insumos de cooperativas de catadores de material reciclado, a fornecedora é isenta do pagamento de PIS/Cofins (art. 48 da Lei 11.196/2005). Como contraponto, a adquirente fica proibida de apurar e compensar créditos fiscais (art. 47). Assim, no caso de uma venda hipotética de aparas de papel por R$ 100,00, o insumo ingressaria na fabricante livre de tributos, mas a operação subsequente seria onerada pela alíquota nominal de 9,25%. Nesse exemplo, assumindo que o papel reciclado é vendido ao consumidor final por R$ 200,00, **a carga tributária total incidente sobre a cadeia de produção seria de R$ 18,50.**

Se a recorrente, contudo, optar pela utilização de insumos extraídos da natureza, a lei não prevê isenção para cooperativas de manejo florestal, que acabam contribuindo pela alíquota reduzida de 3,65%. Tudo o mais constante, o valor das contribuições sociais devidas pela fornecedora dos insumos seria de R$ 3,65. Posteriormente, na venda de papel reciclado ao consumidor final, a recorrente recolheria PIS/Cofins pela alíquota de 9,25%

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

(R$ 200,00 x 9,25% = **R$ 18,50**). Teria direito, todavia, ao abatimento de crédito fiscal, calculado pela aplicação da alíquota incidente em suas operações (9,25%) sobre o preço de aquisição dos insumos (9,25% x R$ 100,00 = R$ 9,25). **Assim sendo, neste caso, a carga tributária total seria de R$ 12,90** (R$ 3,65 + {R$18,50 - R$ 9,25}).

Por óbvio que, na economia real, as transações comerciais são mais complexas do que esses cálculos podem sugerir, transcendendo a simplicidade dos exemplos acima fornecidos. Em rigor, existem dezenas de fatores que se entrelaçam mutuamente na formação dos preços de mercado, de modo que, na linha do destacado pela eminente Relatora, nunca será possível garantir que uma diminuição da carga tributária se converterá, necessariamente, em uma efetiva redução do custo dos insumos utilizados na cadeia de produção, tampouco no preço das mercadorias oferecidas ao consumidor final.

Os exemplos fornecidos, contudo, são oportunos por demonstrar que, **quando submetidas a condições de mercado similares** , as empresas que adquirem matéria-prima reciclável não competem em pé de igualdade com as produtoras que utilizam insumos extraídos da natureza, cujo potencial de degradação ambiental é indubitavelmente superior.

E o que mais impressiona é que as vantagens competitivas que alavancam os ganhos da indústria convencional, ainda dependente de métodos extrativistas, não decorrem necessariamente de sua maior eficiência operacional ou da solidez de seu plano empresarial, mas da imposição de tratamento tributário desfavorável às linhas de produção ecologicamente sustentáveis.

As consequências são ainda mais nocivas quando a fornecedora é optante pelo SIMPLES NACIONAL. Neste particular, a lei não prevê isenção tributária para o microempresário ou empresa de pequeno porte e, mesmo assim, proíbe que o adquirente apure créditos de PIS/Cofins. Como resultado, ocorrerá acentuada elevação da carga tributária total, que corresponderá ao somatório das contribuições sociais devidas pelo microempresário e pelo produtor de celulose, sem nenhuma possibilidade de compensação.

Salta aos olhos que, embora o legislador tenha visado a beneficiar os catadores de papel, a legislação provocou graves distorções que acabam por desestimular a compra de materiais reciclados. Hoje, do ponto de vista tributário, é economicamente mais vantajoso comprar insumos da indústria

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

extrativista do que adquirir matéria-prima de cooperativas de catadores de materiais recicláveis.

Trata-se, portanto, de legislação que, na tentativa de beneficiar as cooperativas de catadores, introduziu externalidades negativas na indústria de reciclagem, obliterando as vantagens competitivas dos agentes econômicos que a integram. Dito de outro modo, os dispositivos impugnados espraiam efeitos nocivos na indústria da celulose, fomentando as produtoras de celulose a migrarem para o método extrativista, o qual, mesmo quando promovido de forma sustentável, produz maior grau de degradação ambiental.

Veja que, nesse contexto, para ganharem sobrevida no mercado, as cooperativas de materiais reciclados são obrigadas a reduzir o valor de seus produtos, na proporção necessária à neutralização das externalidades geradas pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005. Do contrário, perdem espaço para a indústria extrativista, que, por um descuido do legislador, é favorecida pela legislação tributária.

A propósito, é certo que, em relação às contribuições sociais, o art. 195, §9º, da Constituição Federal permitiu a imposição de tratamento tributário diferenciado em vista da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Isso, todavia, não se confunde com a prerrogativa de, dentro de um mesmo setor econômico, discriminar empresas concorrentes **única e exclusivamente em decorrência da utilização de aparas de papel no processo produtivo** .

Há, aqui, ofensa frontal ao princípio da isonomia em matéria tributária, previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, na linha do parecer elaborado pelo professor Humberto Ávila (eDOC 1, p. 237-257). Nele, demonstra o parecerista que a legislação impugnada discrimina empresas que concorrem em um mesmo segmento econômico (fabricação de celulose) com base em um **critério de distinção ilegítimo** :

> "A medida de comparação utilizada pelo legislador, na regra que veda o direito de usufruir o crédito, é a natureza da atividade exercida: as empresas que adotam o processo industrial ordinário, cujo insumo principal é a pasta da celulose, têm direito ao crédito correspondente à sua aquisição; as empresas de reciclagem, cujo insumo fundamental é o material reutilizado, não têm o mesmo direito. O critério de distinção entre os contribuintes é, assim, a

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/2020

espécie de insumo utilizado (se reciclável ou não), o que faz com que haja, na verdade, uma diferenciação entre os contribuintes com base no tipo de atividade por eles exercida (se industrial ordinária ou industrial de reciclagem).

Desse modo, os contribuintes terminam sendo tratados diferentemente em razão da ocupação profissional por eles exercida: quem se ocupa profissionalmente da atividade industrial ordinária, tem direito ao crédito; quem se ocupa profissionalmente da função de reciclagem, não tem direito ao crédito. Isso, no entanto, ofende, diretamente, a Constituição Federal.

Com efeito, o inciso II do artigo 150 da Constituição Federal proíbe que a União institua 'tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos'. No caso em análise, porém, o legislador diferenciou os contribuintes, precisamente, com base na sua ocupação profissional, atribuindo um direito a quem exerce uma atividade (industrial ordinária) e subtraindo o mesmo direito de quem exerce outra (industrial de reciclagem).

O uso da referida medida de comparação só seria admitido se houvesse uma finalidade que justificasse a sua utilização. Como será examinado logo adiante, não apenas não existe uma finalidade que legitima o emprego da mencionada medida de comparação; existem, inclusive, finalidades que afastam seu uso. **Isso significa, porém, que os contribuintes, aos quais é subtraído o direito de creditamento do valor dos insumos reutilizáveis, estão sendo tratados diferentemente porque exercem a atividade de reciclagem. Em outras palavras, os contribuintes estão sendo tributariamente punidos porque escolheram desempenhar uma atividade, e não outra.** É precisamente isso, no entanto, que a Constituição terminantemente veda: tratamento desigual em razão da ocupação profissional. Nenhum contribuinte pode ser tratado distintamente 'simplesmente porque' escolheu essa ou aquela atividade. A ofensa cometida pelo legislador, porque em desacordo frontal com vedação constitucional expressa, é flagrante".

Surpreendentemente, no caso em análise, a supressão de benefícios fiscais recaiu justamente sobre as cadeias econômicas mais alinhadas com as diretrizes perseguidas pela comunidade internacional, que cada vez mais se conscientiza quanto à necessidade de progressiva substituição das atividades industriais nocivas ao meio ambiente. Ao assim agir, o Estado brasileiro prejudica as empresas que, ciosas de suas responsabilidades

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

sociais, optaram por contribuir com o Poder Público e com a coletividade na promoção de uma política de gerenciamento ambientalmente adequado de resíduos sólidos.

Há, atualmente, um certo consenso em torno da necessidade de tutela integral do meio ambiente, considerado pela jurisprudência do Tribunal um bem jurídico autônomo, merecedor de ampla tutela constitucional. No MS 22.164/DF, o Tribunal Pleno reconheceu que o direito ao meio ambiente constitui projeção objetiva de valores relacionados ao princípio da solidariedade, " *refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social*" (Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 30.10.1995).

A propósito, nos últimos anos, foram editados diversos diplomas normativos relacionados a essa importante temática, o que demonstra preocupação por parte do legislador quanto à regulamentação de atividades potencialmente nocivas ao meio ambiente. Esse movimento resultou em uma saudável profusão de instrumentos legais vocacionados à tutela do equilíbrio ambiental, cabendo destaque, em razão da pertinência com o caso dos autos, à Lei 12.305/10, que dispõe sobre a Política Nacional de Resíduos Sólidos – PNRS.

Nela, instituiu-se forte incentivo ao processo de reciclagem, reconhecido como mecanismo de gerenciamento ambientalmente adequado de resíduos sólidos. O legislador previu a responsabilidade compartilhada do Estado, dos agentes econômicos e da sociedade pelo ciclo de vida dos produtos, tendo por objetivo: i) a promoção do aproveitamento de resíduos sólidos, direcionando-os para sua cadeia produtiva ou para outras cadeias produtivas (art. 30, inciso II); ii) o **incentivo à utilização de insumos de menor agressividade ao meio ambiente e de maior sustentabilidade** (art. 30, inciso IV); e iii) **o estímulo ao desenvolvimento de mercado, a produção e o consumo de produtos derivados de materiais reciclados e recicláveis** (art. 30, inciso V).

Na esteira dessa responsabilidade compartilhada, a Lei 12.305/10 possibilitou que o Poder Público instituísse instrumentos econômicos de fomento às seguintes iniciativas: a) prevenção e redução da geração de resíduos sólidos no processo produtivo (art. 42, inciso I); b) desenvolvimento de produtos com menores impactos à saúde humana e à qualidade ambiental em seu ciclo de vida (art. 42, inciso II); c) implantação

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

de infraestrutura física e aquisição de equipamentos para cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis formadas por pessoas físicas de baixa renda (art. 42, inciso III); e d) estruturação de sistemas de coleta seletiva e de logística reversa (art. 42, inciso IV).

No que mais importa ao desenlace da presente controvérsia, o art. 44 da Lei 12.305/10 dispôs que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas competências, poderão **conceder benefícios fiscais, financeiros ou creditícios em benefício de** : a) **indústrias e entidades dedicadas à reutilização, ao tratamento e à reciclagem de resíduos sólidos produzidos no território nacional** (inciso I); e b) **projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, prioritariamente em parceria com cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis formadas por pessoas físicas de baixa renda** (inciso II).

Dados os compromissos assumidos pelo Estado brasileiro nesta temática, não há dúvidas de que a simples inércia do Poder Público em torno do oferecimento de incentivos econômicos à utilização de insumos recicláveis já seria, em si mesma, conduta altamente censurável. Mas, no presente caso, as falhas estatais não se resumem a uma postura meramente contemplativa. **A Corte se depara, fundamentalmente, com dispositivos legais que oferecem tratamento tributário prejudicial às cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, desincentivando a manutenção de linhas de produção assentadas em tecnologias limpas e no reaproveitamento de materiais recicláveis.**

Não bastasse esse comportamento contraditório, é certo que a Constituição Federal, mediante abordagem ética do tema, consagrou o meio ambiente como bem jurídico merecedor de tutela diferenciada, circunstância essa que impõe ao " *poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações"* (art. 225). Nessa toada, o texto constitucional dispôs que a ordem econômica deve se pautar pela " ***proteção do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação"*** (art. 170, inciso VI).

A propósito das normas constitucionais de caráter programático, já tive a oportunidade de lecionar no âmbito acadêmico que

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

> "O caráter programático de uma norma constitucional não significa que o preceito esteja destituído de força jurídica. As normas programáticas, como informa Canotilho, não são ' *simples programas, exortações morais, programas futuros, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às normas programáticas é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da constituição'*.
>
> As normas programáticas **impõem um dever político ao órgão com competência para satisfazer o seu comando** , condicionam a atividade discricionária dos aplicadores do direito, servindo de norte teleológico para a atividade de interpretação e aplicação do direito. **Impedem comportamentos contrários a elas mesmas, podendo gerar pretensões a abstenção.** Revogam normas anteriores incompatíveis com o programa que promovem e, **se atritam com normas infraconstitucionais posteriores, levam à caracterização de inconstitucionalidade** . O dever de agir decorrente dessas normas marca-se, caracteristicamente, pela margem de discricionariedade dilatada, reconhece aos poderes públicos para satisfazê-la em concreto, estando a sua eficácia dependente não apenas de fatores jurídicos mas também de fatores econômicos e sociais" (*Curso de Direito Constitucional* , Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco, 14ª edição, Saraiva, p. 70-71).

Cuida-se de fenômeno que, segundo as lições do eminente Ministro Luís Roberto Barroso, relaciona-se com a eficácia negativa dos princípios constitucionais e " *implica a paralisação da aplicação de qualquer norma ou ato jurídico que esteja em contrariedade com o princípio constitucional",* dele podendo resultar "*a declaração de inconstitucionalidade de uma lei, seja em ação direta – com sua retirada do sistema – seja em controle incidental de constitucionalidade"* (Curso de Direito Constitucional Contemporâneo, Saraiva, 2009, p. 320).

Percebe-se, portanto, que a generosa latitude semântica do art. 170, inciso VI, da Constituição Federal confere grande autonomia ao legislador na escolha do conteúdo concretizador da norma constitucional. Essa maior liberdade de conformação política, contudo, não investe os parlamentares em um poder absoluto, tampouco lhes confere a prerrogativa de desconstruir os compromissos éticos estabelecidos no texto constitucional.

No caso em tela, por exemplo, o legislador possui ampla discricionariedade para dispor sobre a forma como se dará o tratamento favorecido em razão do menor impacto ambiental dos produtos, bem assim

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/21 00:00

para estabelecer os critérios de elegibilidade, a extensão e a intensidade dos estímulos assegurados em benefício das atividades ecologicamente sustentáveis.

Não há espaço, contudo, para o esvaziamento do substrato axiológico da norma prevista no art. 170, inciso VI, da CF, mediante a imposição de tratamento tributário prejudicial às empresas que, realizando os objetivos previstos na Política Nacional de Resíduos Sólidos (art. 7º da Lei 12.305/10), investiram em métodos industriais menos lesivos ao meio ambiente.

O prejuízo causado pelo art. 47 da Lei 11.196/2005 às cadeias de produção dedicadas à reciclagem de resíduos sólidos foi minuciosamente descrito pela eminente Ministra Rosa Weber. Contudo, na visão de Sua Excelência, uma " *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 recicláveis*" . Por essa perspectiva, não haveria " *violação ao 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)*".

Peço vênia para dissentir das conclusões da eminente relatora, pois, como demonstrei no decorrer do voto, parece-me que a proibição de abatimento de créditos na aquisição de insumos reutilizáveis (art. 47 da Lei 11.196/2005) **não é suficientemente compensada pela isenção de PIS/Cofins concedida em benefício das cooperativas de catadores (art. 48), resultando em uma elevação da carga tributária total incidente sobre o processo de reciclagem.**

O resultado é estarrecedor. Hoje, do ponto de vista tributário, há maiores incentivos econômicos para os produtores que investem em tecnologias convencionais, assentadas no manejo florestal, do que para aqueles que adotam alternativas menos agressivas ao meio ambiente.

Basta uma rápida comparação entre o regime tributário das produtoras que utilizam a pasta da celulose *vis a vis* o regime tributário das empresas de reciclagem, para identificar a abusividade dos preceitos impugnados. Cuida-se, em suma, de um sistema irracional, capaz de gerar graves distorções e esfacelar os pilares de um setor industrial que promove objetivos de envergadura constitucional.

Sem dúvida, não há lógica nem coesão em uma legislação que, de um lado, incita as empresas a desenvolverem " *projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, prioritariamente em*

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

parceria com cooperativas de catadores" (art. 44, inciso II, da Lei 12.305/10) e, de outro, penaliza os contribuintes que utilizam insumos recicláveis em suas linhas de produção, proibindo-os de desfrutarem de benefícios fiscais amplamente assegurados pelo regime não cumulativo do PIS/Cofins.

A injustiça desse sistema é perversa, pois, em rigor, os maiores prejudicados por tamanho desatino serão justamente os agentes econômicos que compõem elo mais frágil da cadeia produtiva, no caso, as cooperativas de catadores de materiais recicláveis, formadas por pessoas físicas de baixa renda. São elas que, invariavelmente, suportarão as consequências nocivas da política tributária instituída pela Lei 11.196/2005, já que, no limite, serão obrigadas a reduzir sua margem de lucro para compensar a elevação da carga tributária gerada pelo impedimento à compensação de créditos fiscais.

Não por outra razão, a Associação Nacional dos Catadores de Materiais Recicláveis – ANCAT solicitou ingresso nos autos, na condição de *amicus curiae* , para, secundando a recorrente, impugnar a validade dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005. Adverte a interveniente que a manutenção dos dispositivos questionados pode desorganizar o setor econômico de reciclagem, impactando severamente na demanda por aparas de papel e plástico reutilizável:

> "Com a venda dos materiais coletados, catadores e catadores que participaram do programa obtiveram uma renda média de R$ 969,00 em 2018. Temos assim um quadro no qual a renda média de catadores cooperativados e que participam de um dos principais programas de apoio do país gira em torno de um salário mínimo. Destaque-se que, dentre o conjunto global de catadores e catadoras seriam esses os que teriam o patamar de renda mais elevado. Para aqueles que realizam a catação de forma isolada e não recebem nenhum apoio governamental ou empresarial a situação é muito mais crítica.
>
> Papéis e plásticos corresponderam a 84,5% de tudo o que foi coletado e comercializado pelas cooperativas e são exatamente esses materiais recicláveis que enfrentam a concorrência mais severa da produção de matéria prima virgem, especialmente de insumos importados. A comercialização desses materiais obedece, portanto, a uma dinâmica distinta da comercialização de latas de alumínio, que tem o valor por kg mais elevado e oferta menos elástica em termos mundiais. Sendo assim, a substituição da compra de papel e plástico reciclado por resinas virgens acontece de forma muito rápida quando há choques regulatórios e tributários que desestimulam o reaproveitamento de materiais.

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

> Ou seja, caso a decisão do Supremo Tribunal Federal seja no sentido de referendar os comandos inconstitucionais emitidos pelo artigo 47 da Lei 11.196/2005, a demanda de indústrias recicladoras por materiais recicláveis provenientes do trabalho de catadores e catadoras tende a diminuir, e em muitos casos, simplesmente acabar, impactando de forma severamente negativa exatamente a população de baixa renda, que faz da reciclagem, seu meio de vida.
>
> Ressaltamos mais uma vez que o Supremo Tribunal Federal pode evitar que esse desequilíbrio aconteça. Conforme mencionamos, os dispositivos questionados nesse Recurso Extraordinário são ilegais, distorcem o ambiente competitivo, ferem a isonomia tributária, são completamente irracionais do ponto de vista de qualquer objetivo de desenvolvimento sustentável e afastam o país do cumprimento dos ditames constitucionais relativos à Ordem Econômica e Meio Ambiente. Devem ser, portanto, declarados inconstitucionais e afastados do ordenamento jurídico pátrio, sob pena de estarmos diante de mais uma grave injustiça criada por nossa irracional e regressiva estrutura tributária".

Firme nessas razões, reputo que as normas impugnadas são flagrantemente inconstitucionais, não apenas porque violam diretamente o princípio da igualdade, mas sobretudo por serem incompatíveis com as finalidades que a Constituição Federal almeja em matéria de proteção ao meio ambiente e de valorização do trabalho humano.

3) Alcance da declaração de inconstitucionalidade

É preciso refletir, por fim, quanto ao alcance e aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados.

Na petição do recurso extraordinário, a recorrente postula a declaração de inconstitucionalidade da norma encartada no art. 47 da Lei 11.196/2005, exclusivamente. **Por sua vez, na sustentação oral, apresentada no sistema virtual de julgamentos, o patrono foi além, formulando pedido sucessivo de declaração de inconstitucionalidade do bloco normativo formado pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005.**

A esse respeito, registro que as normas previstas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 se interpenetram funcionalmente, formando um bloco unitário incindível. São lúcidas as conclusões da relatora, ao apontar que o legislador concedeu " *benefício fiscal às empresas que produzem e/ou comercializam sucata de alumínio, mercê do diferimento da incidência*

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

tributária para a etapa econômica subsequente, em que a sucata é utilizada na atividade de fundição".

Corrobora essas conclusões o 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."

Tenho para mim que, caso declarasse a inconstitucionalidade do impedimento à fruição de créditos de PIS/Cofins (art. 47), sem invalidar a isenção tributária concedida em benefício das fornecedoras de materiais recicláveis, a Corte romperia com o equilíbrio interno da política tributária aprovada pelo Congresso Nacional.

Como afirmei em obra acadêmica, a preservação parcial da lei, nas hipóteses em que as normas apresentam dependência recíproca, " *viria a quebrar o equilíbrio interno do sistema (die innere Ausgewogenheit des Systems), de tal forma que a declaração de nulidade parcial implicaria uma falsificação da 'mens legislatoris' ou constituiria uma intervenção indevida na vontade do legislador*" (Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha, Gilmar Ferreira Mendes, 6ª edição, Saraiva, 2014).

Sem dúvida, a declaração de nulidade do art. 47 da Lei 11.196/2005, isoladamente, faria com que o complexo normativo perdesse sentido e racionalidade. A intervenção da Corte, então, resultaria na formação de um regime tributário híbrido, que, além de não ter sido previsto pelo Congresso Nacional, desafia a lógica do regime de não cumulatividade do PIS/Cofins. A propósito do tema, assim me manifestei no âmbito acadêmico:

> "A indivisibilidade da lei pode resultar, igualmente, de uma forte integração entre as suas diferentes partes. Nesse caso, tem-se a *declaração de inconstitucionalidade em virtude da chamada dependência recíproca.*
>
> A dependência ou interdependência normativa entre os dispositivos de uma lei pode justificar a extensão da declaração de

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

> inconstitucionalidade a dispositivos constitucionais mesmo nos casos em que estes não estejam incluídos no pedido inicial da ação. É o que a doutrina denomina de *declaração de inconstitucionalidade consequente ou por arrastamento.*
>
> Assim, mesmo diante do assentado entendimento de que o autor deve impugnar não apenas as partes inconstitucionais da lei, mas todo o sistema normativo no qual elas estejam inseridas, sob pena de a ação não ser conhecida, o Supremo Tribunal Federal tem flexibilizado o princípio do pedido para declarar a inconstitucionalidade por arrastamento de outros dispositivos em virtude de sua dependência normativa em relação aos dispositivos inconstitucionais expressamente impugnados" (*Curso de Direito Constitucional* , Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco, 14ª edição, Saraiva, p. 1481).

Dessa forma, considerando a interdependência funcional das normas previstas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, parece-me que a solução constitucionalmente adequada passa pela declaração de invalidade do bloco normativo como um todo.

Assim, as empresas do ramo de reciclagem retornarão para o regime geral do PIS/Cofins, aplicável indiscriminadamente aos demais agentes econômicos, afastando o risco de o Tribunal incorrer em casuísmo e, involuntariamente, agravar as imperfeições sistêmicas da legislação tributária.

Cuida-se de solução que, a meu sentir, permite que o Tribunal atue na defesa dos compromissos assumidos pelo Estado brasileiro em matéria ambiental, fomentando a construção de uma cultura empresarial de gerenciamento adequado de resíduos sólidos, sem, contudo, invadir o domínio dos representantes democraticamente eleitos ou assumir compromisso com a conformação de políticas públicas.

4) Voto

Ante o exposto, peço vênia à eminente Ministra relatora, para votar pelo **provimento do recurso extraordinário** , reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei 11.196/2005, e, por arrastamento, do art. 48 do mesmo diploma normativo.

Quanto à tese de julgamento, proponho a seguinte redação:

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00

São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis.

Plenário Virtual - minuta de voto - 28/05/21 00:00