

VOTO CONJUNTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES:

Aditamento ao voto

Primeiramente, registro que o presente voto, especificamente no que diz respeito à modulação de efeitos, foi alterado em relação à minha posição inicial apresentada durante o início do julgamento virtual. Essa revisão foi motivada pelo aprofundamento da questão a partir da ouvida dos interessados e pelo diálogo com o voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli.

Os presentes embargos de declaração giram fundamentalmente em torno de quatro alegações: a) contradição do acórdão ao reconhecer a inconstitucionalidade do conjunto normativo formado pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, desconsiderando a intenção do legislador de beneficiar o setor de produtos recicláveis; b) omissão quanto à tese de que o art. 48 da Lei 11.196/2005 pode ser interpretado como verdadeira isenção tributária; c) afirmação de que (eDOC 116, p. 8) *“as cooperativas e empresas deverão repassar no preço final do insumos os montantes correspondentes à incidência do PIS e COFINS não cumulativos, que antes estavam isentos de tributação, o que torna a matéria-prima mais onerosa”*; e d) pedido de modulação dos efeitos da decisão.

Passo a enfrentar, analiticamente, os pontos acima elencados, destacando, desde já, que voto no sentido de acolher parcialmente os embargos de declaração, para propor a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

PEDIDOS DE INGRESSO NO FEITO COMO *AMICUS CURIAE*

Antes de adentrar o mérito dos embargos de declaração, examino os pedidos de ingresso no feito como *amicus curiae*, formulados pela OCB (eDOC 155) e ASCICLO, ANAP, INESFA, SINDIRECICLA e SINDIVERDE (eDOC 90).

Assinalo, inicialmente, que os requerimentos formulados pelas

entidades intervenientes são manifestamente extemporâneos, pois foram formulados após o julgamento do mérito do recurso extraordinário. Ressalto, para ilustrar o grau de intempestividade, que o pedido de ingresso deduzido pela OCB aportou nos autos **sete meses após** a publicação do acórdão proferido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Fundado nessa mesma premissa, indeferi pedido idêntico de ingresso formulado pela SINDINESFA, em decisão monocrática datada de 16 de agosto de 2021. **Esse entendimento foi posteriormente referendado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, na sessão virtual de 10.9.2021 a 17.9.2021, ao apreciar agravo interno interposto pelo interessado (eDOC 145).**

Assim, por razões de coerência e integridade, entendo que devem ser indeferidos os pedidos de ingresso formulados pela OCB (eDOC 155) e pela ASCICLO, ANAP, INESFA, SINDIRECICLA e SINDIVERDE (eDOC 90), por terem sido apresentados de forma extemporânea, após o julgamento da causa.

Nesse mesmo sentido, reporto-me ao seguinte acórdão, de lavra do eminente Ministro Luiz Fux:

“AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PEDIDO DE INGRESSO NO FEITO NA QUALIDADE DE AMICUS CURIAE APÓS A LIBERAÇÃO DO PROCESSO PARA JULGAMENTO. INDEFERIMENTO. POSTULAÇÃO EXTEMPORÂNEA. MERA REITERAÇÃO DE RAZÕES OFERECIDAS POR OUTROS INTERESSADOS. HIPÓTESE QUE NÃO JUSTIFICA A HABILITAÇÃO DE AMICUS CURIAE. AGRAVO DESPROVIDO. 1. Compete ao relator admitir ou não pedido de manifestação de terceiros, na qualidade de *amici curiae*, nas ações de controle concentrado de constitucionalidade, tendo como norte a relevância da matéria e a representatividade adequada dos postulantes (artigo 7º, § 2º, da Lei Federal 9.868/1999 e artigo 138, caput, do Código de Processo Civil), bem como a conveniência para a instrução da causa e a duração razoável do processo (artigo 5º, LXXVIII, da Constituição Federal). 2. ***In casu*, a agravante postulou o ingresso no feito em momento posterior à liberação do processo para julgamento, o que caracteriza pedido extemporâneo, conforme a jurisprudência sedimentada desta Corte.** A admissão do

amicus curiae nas ações de controle concentrado de constitucionalidade tem por escopo tão somente o fornecimento de subsídios para o aperfeiçoamento da prestação jurisdicional, não podendo implicar em prejuízo ao regular andamento do processo. 4. A mera reiteração de razões oferecidas por outros interessados, sem o acréscimo de subsídios fáticos ou jurídicos relevantes para a elucidação da controvérsia, não justifica a admissão da habilitação de *amicus curiae*. 5. Agravo desprovido.” (ADPF 449-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 13.6.2018)

Ressalto, por fim, que o indeferimento do pedido de intervenção não impede que os interessados apresentem memoriais aos membros da Corte nem que os dados e subsídios neles apresentados sejam considerados no presente julgamento.

Ficam prejudicados, contudo, os embargos de declaração opostos pela SINDINESFA (eDOC 120), dado o indeferimento do pedido de ingresso formulado pela interessada.

DA IMPOSSIBILIDADE DE ROMPIMENTO DO EQUILÍBRIO INTERNO DO BLOCO NORMATIVO

Trata-se, em síntese, de embargos de declaração opostos contra acórdão proferido no julgamento do RE 607.109/PR, paradigma do tema 304 da repercussão geral, em que o Tribunal Pleno discutiu a possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis, ante a vedação imposta pelo art. 48 da Lei 11.196/2005. Eis a ementa do julgado:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário Ambiental. 2. Tema 304 da sistemática da Repercussão Geral. 3. Artigos 47 e 48 da Lei federal 11.196/2005. Possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. 4. Coexistência dos regimes cumulativo e não-cumulativo da contribuição ao PIS/Cofins. Dualidade de alíquotas. Prejuízos econômicos ao contribuinte industrial dedicado à reciclagem. 5. Inconstitucionalidade de tratamento tributário prejudicial à indústria de reciclagem. Princípio do protetor receptor. Possibilidade concreta de os créditos fiscais superarem o valor do PIS/Cofins recolhido na etapa anterior da cadeia de produção. Afronta aos princípios da

isonomia tributária, neutralidade fiscal e ao regime tributário favorecido e simplificado devido à microempresa e à empresa de pequeno porte. 6. Ética ambiental. Estado Socioambiental de Direito. Sustentabilidade ecológica e social. Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Artigos 170, inciso VI, e 225, da Constituição Federal. Vinculação do Legislador ordinário. Impossibilidade do esvaziamento do substrato axiológico dos direitos fundamentais ambientais. Inconstitucionalidade de tratamento tributário mais gravoso ao elo mais frágil da cadeia produtiva. População de baixa renda. Afronta às normas fundamentais de defesa do meio ambiente e da valorização do trabalho humano. 7. Fixação da tese: “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”. Recurso extraordinário provido”. (RE 607.109, Rel. Min. ROSA WEBER, Redator do acórdão Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe 13.8.2021).

Em síntese, 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 “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.

Iniciado o julgamento do tema pelo Plenário Virtual, a eminente Ministra Rosa Weber, relatora do recurso extraordinário, votou pela constitucionalidade da negativa à apuração de créditos fiscais, destacando **que a proibição prevista no art. 47 da Lei 11.196/2005 serve de contraponto ao diferimento do tributo devido pelas fornecedoras de material reciclável, assegurado pelo art. 48 do mesmo diploma legislativo.**

Transcrevo trechos exemplares do voto proferido pela eminente Ministra Rosa Weber, destacando a riqueza e a profundidade dos

argumentos nele desenvolvidos:

“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 esse mesmo valor de crédito.

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 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.”

Pedindo as mais respeitosas vênias, divergi parcialmente do voto proferido pela eminente relatora, para reconhecer que, em certas hipóteses, especialmente quando o insumo é fornecido por cooperativas de catadores, as alterações promovidas pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 importavam no aumento da carga tributária da cadeia produtiva de materiais reciclados.

Destacando que as cooperativas estão obrigatoriamente submetidas ao regime cumulativo do PIS/Cofins (art. 10 da Lei 10.833/2003), contribuindo sempre pela alíquota reduzida de 3,65%, sustentei que, nos casos em que os insumos reutilizáveis são fornecidos por essas entidades, o conjunto normativo formado pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 eleva substancialmente a carga tributária incidente sobre o processo de reciclagem.

Nesse sentido, reporto-me aos argumentos que deduzi na ocasião:

“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 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% ($R\$ 200,00 \times 9,25\% = R\$ 18,50$). 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 ($9,25\% \times R\$ 100,00 = R\$ 9,25$). 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.”

Com base nesses fundamentos, entendi que a sistemática construída pelo legislador era flagrantemente inconstitucional, não apenas por violar o princípio da igualdade, mas sobretudo por ser incompatível com as finalidades que a Constituição Federal almeja em matéria de proteção ao meio ambiente e de valorização do trabalho humano.

Em relação ao alcance da declaração de inconstitucionalidade, reconheci que a recorrente inicialmente postulara a declaração de inconstitucionalidade da norma encartada no art. 47 da Lei 11.196/2005, exclusivamente. **Não obstante, ponderei que, na sustentação oral apresentada no sistema virtual de julgamentos, o advogado da empresa foi além, formulando pedido sucessivo de declaração de inconstitucionalidade do bloco normativo formado pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005.**

Assim, reconhecendo que as normas previstas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 se interpenetram funcionalmente, formando um bloco unitário incindível, afirmei que a declaração de inconstitucionalidade do primeiro dispositivo, isoladamente, faria com que o complexo normativo perdesse sentido e racionalidade. **A intervenção da Corte resultaria, então, na formação de um regime jurídico híbrido, contrário ao que foi pretendido pelo legislador.**

Orientado por essas premissas, votei pela declaração de invalidade do bloco normativo como um todo, **valendo-me da assim chamada declaração de inconstitucionalidade conseqüente ou por arrastamento, amplamente consagrada na jurisprudência da Corte.** Na sessão de julgamento, fui honrosamente acompanhado pelos eminentes Ministros Roberto Barroso, Cármen Lúcia, Edson Fachin, Luiz Fux, Nunes Marques e Ricardo Lewandowski.

Pois bem. A esse respeito, afirmam as primeiras embargantes, ANCAT e ABIPLAST, que a *declaração de inconstitucionalidade por arrastamento* seria inadequada, por desconsiderar a intenção do legislador de beneficiar os fornecedores de insumos recicláveis. Postulam, assim, a

preservação do benefício fiscal encartado no art. 48 da Lei 11.196/2005, bem como o reconhecimento de que esse dispositivo deve ser interpretado como verdadeira isenção, e não como suspensão ou diferimento tributário.

Muito embora as razões recursais estejam amparadas em sólidos argumentos, peço vênua para elencar um conjunto de razões que, a meu sentir, refutam as pretensões deduzidas pelas embargantes.

Primeiro, há que se reconhecer que, a pretexto de correção de omissões ou contradições, os embargos de declaração opostos pela ANCAT e ABIPLAST na verdade pretendem a reforma das conclusões alcançadas pelos membros da Corte. Ao contrário do afirmado pelas embargantes, todas as teses ventiladas nas razões recursais foram exaustivamente debatidas em sessão plenária, oportunidade em que os Ministros apresentaram diferentes compreensões sobre o tema.

Prova maior disso é que as teses deduzidas pelas embargantes foram integralmente acolhidas no substancioso voto proferido pelo eminente Ministro Dias Toffoli, que divergiu da maioria para reconhecer a inconstitucionalidade apenas da vedação à apropriação de créditos de PIS/Cofins. É evidente, portanto, que os embargos de declaração almejam pura e simplesmente reabrir os debates em torno do tema de repercussão geral, e não corrigir eventuais omissões na decisão embargada.

Especificamente a respeito da intenção do legislador, tive o cuidado de transcrever a exposição de motivos da Medida Provisória 252, de 15 de junho de 2005, posteriormente convertida na Lei 11.196/2005. A citação das razões invocadas no documento é pertinente para demonstrar que os responsáveis pela elaboração da norma **em nenhum momento pretenderam conceder isenção para fornecedores de insumos recicláveis, mas apenas diferir a incidência do tributo para as etapas seguintes do processo industrial.**

Na exposição de motivos, o Ministro da Economia afirmou categoricamente que os dispositivos legais **importavam a transferência do ônus tributário do fornecedor de insumos para o elo seguinte da cadeia de produção.** E isso ocorreria justamente por meio da vedação ao aproveitamento de créditos pelo comprador de insumos recicláveis, o que, naturalmente, implicaria a exasperação de sua carga tributária total.

Nesse sentido, reporto-me ao item 40 da Exposição de Motivos Interministerial 84/2005, elaborada pelos Ministros da Economia e do Desenvolvimento, Indústria, Comércio Exterior, esmiuçando o propósito dos dispositivos que influenciaram a atual redação dos arts. 47 e 48 da Lei

11.196/2005:

“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.**”

A respeito do tema, são muito lúcidas as considerações feitas pela eminente Ministra Rosa Weber, para quem os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 formam um bloco normativo unitário e coeso, caracterizado pelo **diferimento do tributo para a etapa subsequente da cadeia produtiva:**

“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.**

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.”

Não bastasse a clareza da exposição de motivos, entendo que, ao construir a redação dos dispositivos em discussão, o Congresso Nacional claramente estabeleceu um elo indissociável entre a vedação à apropriação de créditos de PIS/Cofins e o benefício tributário concedido aos fornecedores de insumos reutilizáveis. Nota-se que ao dispor que “a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins fica **suspensa** no caso de

venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta lei”, o legislador utiliza expressão que claramente denota uma desoneração circunstancial, vinculada a um evento futuro, qual seja, a majoração da tributação na etapa subsequente do processo de reciclagem.

Assim, é o próprio legislador que atribui caráter efêmero e circunstancial ao benefício tributário, ao pressupor sua compensação, na etapa seguinte, por meio da vedação ao aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição da matéria-prima reciclável. Nesse sentido, destaco, mais uma vez, o sólido raciocínio construído pela eminente Ministra Rosa Weber, para quem o bloco normativo em questão importa no diferimento do tributo para a etapa subsequente da cadeia produtiva.

Na doutrina brasileira, as diferenças entre isenção e diferimento de incidência foram minuciosamente expostas em obra clássica do professor Hugo de Brito Machado (**Normas Gerais de Direito Tributário**, São Paulo, editora Malheiros, 2018, p. 325):

“Vejam, finalmente, em que consiste o diferimento de incidência.

‘Diferir’ significa ‘adiar’. Passar para um momento ou data posterior, deixar para outra ocasião. Existem situações de fato, geralmente relacionadas aos impostos plurifásicos não cumulativos, que configuram hipótese de incidência do imposto, mas a lei estabelece o diferimento da incidência para situação futura. **Não se trata de isenção**, nem de não incidência tributária, mas de **adiamento da incidência para situação futura**, que pode vir a ocorrer normalmente na cadeia ou série de fatos considerados como hipóteses de incidência. Ou pode jamais ocorrer. Seja como for, essa ocasião futura deve ser uma situação na qual, normalmente, o imposto plurifásico incide.”

Nota-se, portanto, que as teses defendidas pelas embargantes esbarram em obstáculos intransponíveis. As normas previstas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 foram introduzidas simultaneamente no ordenamento jurídico, por meio de medida provisória cuja **exposição de motivos reconhecia expressamente a relação funcional existente entre os dispositivos que compõem o bloco normativo**. Formam, assim, um **encadeamento lógico**, caracterizado por **intensa dependência recíproca**, de modo que a preservação parcial da lei, da forma como pretendida pelos embargantes, viria a romper **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).

Em síntese, são diversos os fundamentos que me levam a concluir que a declaração de inconstitucionalidade apenas do art. 47 da Lei 11.196/2005, sem invalidar o correlato benefício tributário concedido pelo art. 48, conduziria à **criação de uma isenção tributária que não foi pretendida pelo legislador**. Resultaria, assim, em um **regime jurídico híbrido**, oposto ao pretendido pelas instâncias políticas responsáveis pela elaboração e aprovação da norma.

A pretensão dos embargantes de atingir um objetivo não contemplado pelo legislador é evidente. É sintomático que o pedido formulado no recurso não se limita a postular a invalidação parcial do bloco normativo, mas vai além, para *“dar interpretação conforme para o artigo 48 do diploma normativo como verdadeira isenção tributária, em razão da ausência de qualquer condição que justifique sua interpretação como mero dispositivo que determina a suspensão tributária”* (eDOC 87, p. 2).

Como se vê, associada à tentativa de cisão artificial do conjunto normativo, os embargantes postulam a descaracterização dos conceitos utilizados pelo legislador para designar a **natureza circunstancial** do benefício assegurado pelo art. 48 da Lei 11.196/2005, concebido pelo legislador como mero **diferimento** das contribuições sociais na cadeia econômica de produção. Postulam, então, a realização de releitura do dispositivo, para alcançar um resultado que colide não apenas com a vontade manifestada na exposição de motivos da norma, mas também com a clareza semântica das expressões utilizadas pelo Poder Legislativo.

Nessa senda, não procede a alegação das embargantes de que o benefício tributário deveria ser mantido em homenagem à intenção do legislador de desonerar os elos mais frágeis do setor de reciclagem.

Sabe-se que o Estado dispõe de inúmeros instrumentos fiscais para fomentar setores produtivos e intervir no domínio econômico. Por se tratar de políticas estatais relacionadas à alocação de recursos públicos, a construção desses mecanismos pressupõe, de um lado, minuciosa

avaliação dos impactos financeiros deles decorrentes e, de outro, a identificação das finalidades a serem alcançadas pela ação estatal.

No caso concreto, **o benefício fiscal concebido no parlamento pressupunha expressamente a compensação da perda de arrecadação por meio da supressão do crédito na etapa subsequente da cadeia de produção.** O conjunto normativo foi construído, portanto, a partir de premissas claras, amparadas numa **delicada equação fiscal**, que seria rompida na hipótese de supressão de um de seus pilares estruturantes.

Com relação ao tema, ressalto que, em conformidade com sólida jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo (RE 218.160/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, DJ 6.3.1998; RE 160.823/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, DJ 20.2.1998; e RE 178.829/SP, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, DJ 15.3.1999).

Cabe rememorar, acerca do assunto, as substanciosas considerações feitas pelo eminente Ministro Alexandre de Moraes no julgamento da ADI 6.025/DF:

“Por outro lado, em respeito aos referidos núcleos axiológicos extraídos da Constituição Federal – separação de poderes (independência) e sistema de freios e contrapesos (harmonia), – não se reconhece ao Poder Judiciário legitimidade para, interferindo no mérito daquele equacionamento, **conceder ou ampliar benefícios fiscais em favor de contribuintes não direta e expressamente contemplados em ato sujeito à legalidade estrita**, estatuída no art. 150, § 6º, da Constituição Federal nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. [...] § 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 regula exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”

Não cabe ao Poder Judiciário, evidentemente, substituir os representantes democraticamente eleitos na construção dos contornos, limites ou condicionantes de benefícios tributários, sob pena de comprometimento da sustentabilidade das contas públicas e do custeio das demais políticas que compõem a agenda econômica do Poder Executivo.

É necessário ter em mente, ainda, que o Poder Legislativo não está inerte em relação ao assunto. Ao contrário, tramita na Câmara dos Deputados o PL 4.035/2021, de autoria do Deputado Vinicius de Carvalho, proposto com o objetivo de **instituir verdadeira isenção** para vendas de desperdícios, resíduos e aparas de papel, sem prejuízo do aproveitamento dos créditos de PIS/Cofins pelas pessoas jurídicas que os utilizem no processo de reciclagem. Transcrevo o teor das mudanças pretendidas por essa elogiável iniciativa:

“Art. 1º Os artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005 passam a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 47. **Fica autorizada 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 e demais desperdícios e resíduos metálicos, 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, desde que realizadas por pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real e que utilize os insumos como matéria-prima ou material secundário.

(...)

Art. 48. É **isenta** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não integrando a base de cálculo das referidas contribuições, a 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.”

O referido projeto de lei, inclusive, foi objeto de recente

andamento no âmbito da Câmara dos Deputados, tendo sido apensado ao PL 1.800/2021, o qual recebeu parecer pela sua constitucionalidade no dia 19/12/2023 e se encontra pronto para entrar na pauta de votações na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania.

Dessa forma, peço vênia aos entendimentos contrários para reconhecer que o acolhimento da pretensão dos embargantes implicaria **alterações substanciais** na estrutura do benefício tributário concedido pelo Congresso Nacional.

DAS DISTORÇÕES TRIBUTÁRIAS ELIMINADAS PELA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Demonstrada a impossibilidade de acolhimento das teses deduzidas pelos embargantes, ainda resta refutar o argumento de que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal acarreta desincentivos econômicos para o ramo de reciclagem.

No acórdão embargado, o Tribunal Pleno reconheceu que os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, na tentativa de fomentar o setor, **elevavam artificialmente a carga tributária dos produtos reciclados**, causando graves prejuízos para os elos mais frágeis da cadeia econômica de produção. **Até então, do ponto de vista tributário, era economicamente mais vantajoso comprar insumos da indústria extrativista do que adquirir matéria-prima fornecida por cooperativas de material reciclável.**

Naquele contexto, para ganharem sobrevida no mercado, as cooperativas eram 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, perderiam espaço para a indústria extrativista, que, por um descuido do legislador, era favorecida pela legislação tributária.

Para ilustrar a gravidade da situação anterior, que no limite poderia inviabilizar a subsistência dos integrantes do elo mais frágil da cadeia produtiva, transcrevo trecho da sustentação oral realizada pelo representante da Associação Nacional dos Catadores de Materiais Recicláveis – ANCAT:

“(…) Não é exagero dizer que essa é a principal causa que pode afetar a vida de milhares de catadores e catadoras ao redor do Brasil.

Caso o art. 47 da Lei 11.196 não seja afastado da ordem jurídica, os catadores perderão, de maneira praticamente automática, uma parte muito relevante, para não dizer toda, do mercado consumidor dos materiais que eles, com muito custo, conseguem coletar nos processos de coleta seletivas, nas ruas e, às vezes, nos lixões do Brasil.

Isso ocorre porque nosso sistema tributário tem uma distorção muito grave. Entre nós, se pune aquele que adquire a matéria-prima reciclada e se premia, na verdade, aquele que adquire a matéria-prima virgem.

(...)

Na verdade, Vossas Excelências, hoje, têm a oportunidade de afastar da ordem jurídica uma norma que não só cria uma distorção que afeta o meio ambiente, mas também pode causar impactos sociais muito profundos.

Os industriais que adquirem hoje a matéria-prima das associações e cooperativas de materiais recicláveis já nos disseram de uma maneira muito clara: caso o Supremo Tribunal Federal não entenda que esse dispositivo é inconstitucional, valerá mais a pena para nós, industriais, adquirir a matéria-prima virgem do que adquirir a matéria-prima das cooperativas e das associações. E se isso acontecer, para que nós, industriais, possamos sobreviver no mercado, nós vamos ter que interromper o processo de aquisição dos materiais das cooperativas.

(...)”

Diante da gravidade da situação, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que os dispositivos eram flagrantemente inconstitucionais, não apenas porque violavam diretamente o princípio da igualdade, mas sobretudo por serem incompatíveis com as finalidades que a Constituição almeja em matéria de proteção ao meio ambiente e de valorização do trabalho humano.

Não há dúvidas de que a decisão embargada corrigiu graves distorções causadas pelas normas impugnadas, suavizando a carga tributária incidente sobre as cadeias produtivas que incorporam soluções sustentáveis e, assim, fomentando a aquisição dos insumos recicláveis. Alguns embargantes, porém, no exercício da mais pura retórica, afirmam que o entendimento ocasionou aumento da carga tributária dos produtos reciclados.

A esse respeito, peço vênias para afirmar que não há qualquer

omissão ou obscuridade no acórdão embargado. A fundamentação nele construída é capaz de demonstrar que, a despeito da invalidação do benefício concedido pelo art. 48 da Lei 11.196/2005, a simples possibilidade de apropriação de créditos fiscais reduz consideravelmente a carga tributária incidente sobre o setor de reciclagem.

Isso ocorre porque, 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 decorre de singularidades do método de não cumulatividade previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. **Por ele, a indústria adquirente que apura imposto de renda com base no lucro real – sujeita, conseqüentemente, ao regime não cumulativo – sempre apropria créditos pela alíquota de 9,25%, independentemente do valor do tributo recolhido na etapa anterior.**

Assim sendo, 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 de 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 gerado para o comprador supera consideravelmente o valor do tributo recolhido na etapa anterior.**

O resultado da decisão do Supremo Tribunal Federal pode ser assim ilustrado: no caso das cooperativas de catadores de material reciclável, **submetidas por lei ao regime cumulativo**, o recolhimento de PIS/Cofins ocorre pela alíquota reduzida de 3,65%. Logo, numa venda hipotética de insumo reutilizável por R\$ 100,00, o valor das contribuições sociais devidas nessa primeira operação seria de R\$ 3,65. Como contraponto, em razão da decisão do STF, a indústria compradora passou a ter direito ao abatimento de crédito fiscal, calculado pela aplicação da alíquota incidente em suas operações ($9,25\% \times R\$ 100,00 = R\$ 9,25$). Assim sendo, **mesmo que a fornecedora repasse integralmente o valor dos tributos no preço da matéria-prima, ainda assim haverá redução substancial da carga tributária incidente no processo de reciclagem.**

Noutro giro, na hipótese de fornecimento dos insumos por empresa que apura imposto de renda com base no lucro presumido, as contribuições sociais também serão recolhidas pela alíquota de 3,65%. O resultado, então, será idêntico ao do exemplo anterior, na medida em que **nem mesmo o repasse integral do valor das contribuições recolhidas será capaz de aumentar a carga tributária incidente sobre a cadeia de produção.**

Por fim, para as fornecedoras que optaram pela sistemática do lucro real – submetidas, conseqüentemente, ao regime não cumulativo –, os tributos serão recolhidos pela alíquota majorada de 9,25%, idêntica à que é utilizada na apuração dos créditos fiscais. Logo, aqui também não haverá aumento real da carga tributária, mas apenas neutralidade.

Ademais, caso se trate de empresa intermediária que adquira resíduos reutilizáveis de cooperativas de catadores, para, em seguida revendê-los ao produtor final, o entendimento do Supremo Tribunal Federal será ainda mais benéfico, ao possibilitar que, em certos casos, ela mesma aproprie créditos fiscais oriundos da operação, antes proibidos pelo art. 47 da Lei 11.196/2005.

Por fim, registro que, embora algumas intervenientes sustentem que a decisão gerou desestímulo para o setor de reciclagem, **paradoxalmente nenhuma entidade compareceu aos autos para requerer o retorno para a sistemática anterior, prevista nos dispositivos invalidados.** Ao contrário, promovem apenas uma tentativa de alcançar um resultado ainda melhor para o setor de reciclagem, o que, apesar de legítimo, deve ser buscado junto ao Congresso Nacional. É o que se extrai, por exemplo, das razões recursais apresentadas pela ANCAT (eDOC 87, p. 12):

“Nota-se, assim, que a decisão não foi suficiente para garantir condições diferenciadas para o setor de reciclagem em relação às demais indústrias. Outra decisão poderia vir a colaborar com mandamento constitucional de que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. **É fato que a decisão da Suprema Corte amenizou os efeitos das distorções tributárias até então ocasionadas.** Todavia, **diante da possibilidade de se decidir por um caminho ainda mais benéfico ao meio ambiente,** decidiu-se por uma via intermediária, que somente equipara a cadeia de reciclagem às demais, mas não a privilegia.”

Firme nessas razões, reputo que, a pretexto de apontar contradições ou omissões no julgado, os embargantes pretendem, na verdade, reabrir os debates em torno do tema 304 da repercussão geral, visando a alcançar um resultado que contrasta com a vontade do legislador e a literalidade dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005.

MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO

Mesmo entendendo que a melhor solução para o caso é a manutenção do acórdão embargado, reconheço que o entendimento firmado no tema 304 da repercussão geral espraia efeitos jurídicos sobre diversas operações comerciais, impactando não apenas o planejamento tributário de milhares de empresas do ramo de reciclagem, como também a expectativa de arrecadação da Fazenda Pública.

Havendo controvérsia fundada sobre a constitucionalidade dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 e diante das consequências fiscais da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos, penso que é o caso de modular os efeitos da presente decisão.

A esse respeito, lembro que é função do Supremo Tribunal Federal zelar pela estabilidade da ordem constitucional, pela promoção da segurança jurídica em sua vertente da cognoscibilidade do direito, sem descuidar dos superiores interesses do Estado. Deverá, portanto, evitar mudanças súbitas em entendimentos consolidados nas esferas de governo, sobretudo quando essas guinadas puderem causar desequilíbrios orçamentários, tumultos sociais e, no limite, vácuos legislativos.

Daí porque, no entender do eminente Ministro Dias Toffoli, a técnica de modulação de efeitos seria um *“dever do órgão julgador, independentemente até mesmo de pedido da própria parte”* (ADI 3.601-ED/DF).

Na visão de Rui Medeiros, peculiar relevo assume a proporcionalidade em sentido estrito para a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade:

“(…) A proporcionalidade nesta terceira vertente tanto pode ser perspectivada pelo lado da limitação dos efeitos como pelo lado da declaração de inconstitucionalidade. Tudo se reconduz, neste segundo caso, a saber se à luz do princípio da proporcionalidade as consequências gerais da declaração de inconstitucionalidade são ou não excessivas. Impõe-se, para o efeito, ponderação dos diferentes interesses em jogo, e, concretamente, o confronto entre interesses afectados pela lei inconstitucional e aqueles que hipoteticamente seriam sacrificados em consequência da declaração de inconstitucionalidade com eficácia retroactiva e repristinatória.

(…)

É preciso acrescentar que o Tribunal Constitucional deve declarar a inconstitucionalidade com força obrigatória geral e eficácia retroactiva e repristinatória, a menos que uma tal

solução envolva o sacrifício excessivo da segurança jurídica, da equidade, ou de interesse público de excepcional relevo”.

No caso em discussão, não há dúvidas de que o afastamento da proibição de apropriação de créditos de PIS/Cofins fatalmente causará impactos financeiros de relevo, obrigando a União a reformular aspectos significativos de sua programação orçamentária.

Ademais, segundo informações trazidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a invalidação do benefício tributário garantido pelo art. 48 da Lei 11.196/2005 poderá, em tese, importar na cobrança retroativa de PIS/Cofins sobre vendas de insumos recicláveis. A injustiça da medida é manifesta, porque, **em se tratando de operações pretéritas**, não há meios para o contribuinte repassar o ônus tributário para os elos seguintes da cadeia produtiva. Caso isso viesse a ocorrer, as cooperativas de catadores de papel, formadas por pessoas de baixa renda, seriam altamente prejudicadas, tendo que absorver a tributação adicional sem a possibilidade de embuti-la no preço de seus produtos.

Assim, considerando: a) a necessidade de garantir a estabilidade das relações sociais; b) que o tema vem sendo tratado com atenção pelo Poder Legislativo; c) as ponderações apresentadas pelo Exmo Ministro Dias Toffoli; entendo ser o caso de modulação de efeitos do julgado, para que sejam produzidos **a partir do exercício seguinte à data de publicação da ata de julgamento dos presentes embargos**.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, acolho parcialmente os embargos de declaração opostos pela União (eDOC 131) e pela ANCAT (eDOC 87) para, modulando os efeitos da decisão recorrida, (i) estabelecer que estes sejam produzidos a partir **do exercício seguinte à data de publicação da ata de julgamento dos presentes embargos** .

Voto, ainda, por **negar provimento** aos embargos de declaração opostos pela ABIPLAST (eDOC 116) e **declarar prejudicados** os embargos de declaração opostos pela SINDINESFA (eDOC 120).

É como voto.