

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Cuida-se de quatro embargos de declaração opostos contra acórdão no qual o Tribunal Pleno concluiu pela inconstitucionalidade dos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/05. O primeiro artigo vedava a utilização de créditos de PIS/COFINS, no regime não cumulativo, pela empresa que adquiria insumos recicláveis listados; o segundo, em seu caput, suspendia a incidência desses tributos na venda de tais insumos a essa empresa.

Para a boa compreensão da controvérsia, vale relembrar o teor desses dispositivos:

“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”.

Na ocasião, fiquei parcialmente vencido ao votar pela inconstitucionalidade do art. 47 e pela interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 48, assentando que esse dispositivo veicularia um benefício fiscal, o qual deveria ficar mantido, mormente em razão dos hipossuficientes envolvidos no início da cadeia de produção de insumos reciclados e da proteção do meio ambiente.

Eis a ementa do julgado embargado:

“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 recebedor. 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 nº 607.109/PR, Tribunal Pleno, Redator do acórdão o Ministro **Gilmar Mendes**, DJe de 13/8/21).

Resumidamente, os embargos de declaração opostos pela Associação Nacional dos Catadores e Catadoras de Materiais Recicláveis (ANCAT) e pela Associação Brasileira da Indústria de Material Plástico — (ABIPLAST), já admitidas no feito na qualidade de **amici curiae**, e pelo Sindicato do Comércio Atacadista de Sucata Ferrosa e Não Ferrosa do Estado de São Paulo (SINDINESFA) giram em torno das seguintes alegações: a) o tratamento unitário conferido aos citados arts. 47 e 48 entra em choque com a proteção do meio ambiente, gerando distorções entre a cadeia de reciclagem e a cadeia extrativista; b) a suspensão referida nesse último dispositivo pode ser lida como isenção tributária.

Pugnam esses embargantes pelo acolhimento de seus embargos de declaração para, em síntese, conferindo-se efeitos infringentes a tais

recursos, reconhecer a constitucionalidade do art. 48 em questão ou dar a ele interpretação conforme. Acrescente-se que a primeira embargante, a ANCAT, ainda pede a modulação dos efeitos de decisão “para que todos os elos da cadeia de reciclagem possam fazer um planejamento financeiro-tributário do próximo período, tendo em vista os efeitos acarretados pela decisão e os impactos econômicos gerados para o setor”.

A União, por sua vez, pleiteia a modulação dos efeitos da decisão. Realça que a estimativa de repetição de indébito seria de R\$ 9,35 bilhões, ante a declaração de inconstitucionalidade do art. 47. De outro giro, esclarece a União que, com a declaração de inconstitucionalidade daquele art. 48, será possível cobrança retroativa do PIS/COFINS em face dos fornecedores de insumos recicláveis, prejudicando, assim, os mais vulneráveis.

Na sessão de 28/10/22 a 9/11/22, o Relator, Ministro **Gilmar Mendes**, votou acolhendo parcialmente os embargos de declaração opostos pela União e pela ANCAT para, modulando os efeitos da decisão,

“(i) estabelecer que estes sejam produzidos a partir de 16.6.2021 (data da publicação da ata de julgamento do mérito), ficando ressalvadas da modulação as ações ajuizadas até 07.06.21 (data de conclusão do julgamento do recurso extraordinário); e

(ii) vedar, mesmo no âmbito das ações ressalvadas, a cobrança de contribuições sociais (PIS/COFINS) incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes do marco temporal da modulação (16.6.2021), quando a pretensão fazendária decorrer da invalidação do art. 48 da Lei 11.196/2005”.

Sua Excelência ainda rejeitava os embargos de declaração opostos pela ABIPLAST e declarava prejudicados os embargos de declaração opostos pelo SINDINESFA.

Pedi vista dos autos para melhor apreciar a controvérsia.

É o relatório.

DA NEGATIVA DE SEGUIMENTO DO EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS PELA SINDINESFA

De início, verifica-se que o Sindicato do Comércio Atacadista de Sucata Ferrosa e Não Ferrosa do Estado de São Paulo (SINDINESFA) não se encontra admitido nos autos na qualidade de **amicus curiae**. É o caso, portanto, de não se conhecer dos embargos de declaração por ele opostos.

Ultrapassado esse ponto, passo a enfrentar as alegações de que haveria vício de omissão ou contradição quanto (i) ao tratamento unitário conferido aos citados arts. 47 e 48 e (ii) à possibilidade de se ler a suspensão referida nesse último dispositivo como isenção tributária.

DO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES LEVANTADAS NOS EMBARGOS

Como registrei acima, no julgado ora embargado acompanhei o Ministro Relator **Gilmar Mendes**, na declaração de inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/05, que vedava a utilização dos créditos de PIS/COFINS, no regime não cumulativo, pela empresa que adquire os insumos recicláveis listados no referido dispositivo legal. De outro giro, votei pela manutenção do art. 48, na interpretação então vislumbrada, como verdadeira isenção.

Ocorre que a proposta de resolução da controvérsia por mim sugerida não foi, ao cabo, acolhida pela maioria da Corte. Relembro que na ocasião do julgamento de mérito foram apontadas ofensas aos princípios da isonomia, da proteção ao meio ambiente, da livre concorrência e da busca do pleno emprego, sob o argumento de que os artigos questionados teriam conferido tratamento tributário mais vantajoso às empresas que utilizam materiais oriundos da indústria extrativista, em detrimento daquelas que utilizam materiais reciclados no processo produtivo, em prejuízo, ademais, do meio ambiente.

De acordo com a posição da Ministra Relatora **Rosa Weber**, não se verificaria o alegado “menoscabo da atividade de reciclagem em prejuízo ao meio ambiente”, sendo que o art. 47 deveria ser interpretado em conjunto com o subsequente art. 48 da Lei nº 11.196/2005, como um benefício para o setor de reciclagem consistente em suspensão/diferimento do pagamento das contribuições PIS e COFINS às etapas seguintes de produção.

Reexaminando o caso, observo que a compreensão da Ilustre Ministra Relatora **Rosa Weber** sobre a validade do art. 48, não se afasta substancialmente daquela por mim defendida, no sentido de que esse dispositivo veicula norma tendente a desonerar o início da cadeia da produção de desperdícios, resíduos ou aparas, quando tais insumos são vendidos à pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Na assentada, Sua Excelência destacou o processo legislativo que culminou nos citados dispositivos legais, pinçando trecho do voto do Relator Senador Amir Lando, de modo a espelhar a vontade do

legislador, como segue:

“Expandiu-se a nova sistemática de cobrança das referidas contribuições para todos os segmentos do setor de reciclagem, desonerando-se sua cadeia produtiva. Espera-se, com as novas medidas introduzidas, provocar a migração de empresas informais para a formalidade, gerando imediata diminuição da sonegação fiscal, posteriormente, geração de empregos, benefícios ambientais e desenvolvimentos de novas tecnologias.”

Passo a digressionar a respeito desse assunto, valendo-me, também, do histórico da construção desse dispositivo.

A tal dupla de dispositivos (arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/05) tem sua origem na MP nº 252/05, conhecida como MP do Bem. Correspondiam eles aos arts. 43 e 44 dessa medida provisória, os quais, contudo, se limitavam a estabelecer aquelas medidas (vedação de crédito e suspensão de incidência do PIS/COFINS) apenas em relação às sucatas de alumínio, classificadas no código 7602.00 da TIPI.

De acordo com a exposição de motivos que acompanhou a MP do Bem, “[e]sses dispositivos visa[vam] sanear o início da cadeia de insumos do setor de reciclagem e **transferir a tributação para as etapas seguintes de industrialização e comercialização**” (grifo nosso), de modo a “provocar a migração de empresas informais para a formalidade”. Ao que parece, portanto, a real intenção do legislador não era promover efetiva **renúncia fiscal** (isenção), relativamente à carga tributária da cadeia econômica como um todo, mas, tão somente **transferir aquela tributação para frente**, ou, em outras palavras, promover um **diferimento** da tributação em questão, como defendeu a Ilustre Ministra **Rosa Weber**, em seu substancioso voto.

Aquela medida provisória, como se sabe, caducou em razão do transcurso de tempo. Inobstante isso, **o espírito daqueles dispositivos** (arts. 43 e 44) **foi incorporado e ampliado** (passando a abranger outros materiais recicláveis) no projeto de lei de conversão (PLV nº 25/2005)¹ atinente à MP nº 255/05, projeto esse que culminou **na Lei nº 11.196/05**, como ressaltado no trecho do parecer do Senador Amir Lando já

1 Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/75433>>. Acesso em: 12 de mai. de 2023.

transcrito².

Atente-se que a desoneração mencionada nesse trecho do parecer diz respeito, evidentemente, àquela suspensão da incidência do PIS/COFINS na venda dos materiais recicláveis. Em razão da adoção dessa técnica de suspensão, tem-se que as cargas dessas duas contribuições são, efetivamente, transferidas (ou diferidas) para o próximo da cadeia econômica, condicionada que fica a referida suspensão à venda dos insumos beneficiados à pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Desse modo, à luz da real intenção do legislador no que diz respeito ao **caput** do art. 48, adoto a compreensão de que estipula ele hipótese de suspensão do PIS/COFINS.

Creio que a manutenção da validade do art. 48 da Lei nº 11.196/2005 tende a minimizar possíveis impactos prejudiciais à complexa cadeia de produção de insumos reciclados (coleta, triagem, classificação, processamento e comercialização dos resíduos reutilizáveis e recicláveis), a qual é composta por pessoas físicas, cooperativas e outras pessoas jurídicas sujeitas à apuração do imposto de renda não só pelo lucro presumido, mas também pelo lucro real.

Note-se que após a declaração de inconstitucionalidade por arrastamento do art. 48, surgida no julgamento do mérito do presente recurso, representantes dos setores afetados peticionaram requerendo o ingresso na qualidade de **amici curiae** e trouxeram contribuições relevantes ao necessário amadurecimento da causa. Os questionamentos levantados, ao meu sentir, merecem ser levados em consideração no julgamento destes embargos de declaração.

A Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), por exemplo, trouxe dados do faturamento das cooperativas de reciclagem - sujeitas ao regime cumulativo das contribuições PIS/COFINS à alíquota de 3,65% - decorrente das vendas de insumos reciclados à empresas sujeitas ao regime não cumulativo dessas contribuições, vendas essas beneficiadas pela suspensão determinada no art. 48 da Lei 11.196/2005.

A manifestação da **amici curiae** Associação Brasileira de Reciclagem -RECIBRAS também destaca a existência de indústrias processadoras que se encontram no elo intermediário da cadeia e que adquirem materiais recicláveis não só de cooperativas, mas também de pessoas físicas não

2 Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/>>. Acesso em: 12 de mai. de 2023.

contribuintes do PIS/COFINS. Segundo informam, muitas dessas indústrias processadoras estão sujeitas à apuração do imposto de renda pelo lucro real e, portanto, à sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e COFINS, à alíquota de 9,25%, sem direito à crédito quando adquirem materiais recicláveis de pessoas físicas.

Com a devida vênia da tese contrária, não consigo vislumbrar a pretendida “neutralidade” com o retorno da obrigatoriedade de recolhimento das contribuições PIS/COFINS, exatamente pelo elo inicial da cadeia de reciclados que mais necessita de políticas públicas inclusivas e de incentivos à formalidade e à organização de cooperativas e associações. Além do mais, independente dos questionamentos que o instituto do creditamento, no regime não cumulativo das contribuições PIS/COFINS, possa suscitar sob o aspecto concorrencial entre os setores que adquirem insumos extraídos da natureza e/ou reciclados ou mesmo do regime a que está submetido o elo inicial da cadeia extrativista, fato é que a tributação que incida **diferencialmente** sobre produtos e serviços conforme o impacto ambiental deles próprios ou de seus processos de elaboração e prestação para a **defesa, preservação ou promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado**, estará de acordo com os **princípios constitucionais da ordem econômica**, realizando a Constituição como um todo³.

Dessa forma, reitero a minha compreensão pela possibilidade de o art. 47 ser declarado inconstitucional e mantido art. 48, da Lei nº 11.196/2005, com os acréscimos feitos neste voto. Cada um desses dispositivos contém uma matéria distinta, podendo uma sobreviver sem a outra.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por acolher parcialmente os embargos de declaração opostos pela União, ANCAT e ABIPLAST, tão somente para assentar a constitucionalidade do art. 48 da Lei nº 11.196/05.

Nego seguimento aos embargos de declaração do Sindicato do Comércio Atacadista de Sucata Ferrosa e Não Ferrosa do Estado de São Paulo (SINDINESFA).

DA NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO A PARTIR

3 CALIENDO, Paulo. Tributação e sustentabilidade ambiental: A extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. Revista de Direito Ambiental. Vol. 76/2014. p. 471-489. Out-dez, 2014.

DO PRÓXIMO EXERCÍCIO FINANCEIRO

Percebe-se que o julgado embargado, com a declaração de inconstitucionalidade de ambos os artigos citados, muito impactou a cadeia de materiais recicláveis, mormente no que diz respeito aos vendedores desses materiais. De um lado, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 47, as empresas sujeitas ao PIS/COFINS não cumulativo voltaram a poder utilizar créditos na aquisição desses materiais. Note-se que, como bem aduziu a União em seus embargos de declaração, a decisão embargada ensejou, com isso, possibilidade de repetições de indébito tributário por parte das empresas adquirentes que, até então, estavam proibidas de se utilizarem daqueles créditos. Segundo o ente federativo central, a estimativa, em razão da declaração de inconstitucionalidade daquele dispositivo, “é que seja no montante de R\$ 9,35 bilhões para repetição dos últimos cinco anos, conforme a quantificação da expressão monetária da lide realizada pela Receita Federal do Brasil (Nota Cetad/Coest nº 135, de 04 de agosto de 2021)”.

Afora isso, a mesma decisão ora atacada, com a declaração de **inconstitucionalidade do art. 48**, ensejou a possibilidade de a União cobrar PIS/COFINS, inclusive de maneira retroativa, dos que vendem materiais recicláveis. Foi atingido por essa tributação o grupo mais fraco da cadeia econômica em questão, grupo esse formado principalmente por cooperativas de catadores e catadoras de materiais recicláveis e pequenos empreendimentos, **os quais ficam sujeitos, geralmente, ao sistema cumulativo de PIS/COFINS ou ao regime do Simples Nacional. E isso, em meu modo de ver, se deu de maneira surpreendente.**

Nesse ponto, aliás, chamo a atenção para o fato de que o caso concreto, paradigma da repercussão geral, envolvia apenas empresa adquirente de materiais recicláveis. De mais a mais, é certo que, com a decisão ora embargada, houve equiparação, em termos de tributação pelo PIS/COFINS, da cadeia de materiais recicláveis com a cadeia extrativista, como sustentaram os **amici curiae**. Tal equiparação gera relevantes distorções entre essas cadeias. Nesse contexto, atente-se que, com o acórdão embargado, volta a ser indiferente, em termos de PIS/COFINS, para a empresa adquirente comprar materiais recicláveis ou materiais da indústria extrativista. E essa indiferença foi o que havia buscado equalizar o legislador ordinário, muito embora a lei editada tenha incidido nas inconstitucionalidades referidas no acórdão embargado. Pois bem.

- 1) **Caso sejam acolhidos os embargos de declaração com a proposta**

de manutenção do art. 48 da Lei nº 11.196/2005, proponho a modulação dos efeitos da decisão recorrida para estabelecer que estes sejam produzidos a partir da data da publicação da ata de julgamento dos presente embargos de declaração em relação ao art. 47. Isso porque conforme informado em memorial, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 2.121/2022, de 29 de dezembro de 2022 dispondo sobre a suspensão conferida pelo art. 48 (art. 24, XVII), tendo o mercado de reciclagem mantido as suas vendas 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, para pessoa jurídica que apure o IRPJ com base no lucro real, com a suspensão do PIS/COFINS. Sendo assim, alegou a associação Brasileira de Alumínio (*amicus curiae*), que se fossem oferecidas as receitas das vendas à tributação das referidas contribuições, com a consequente apropriação de créditos, “seriam autuadas pela Receita Federal”.

2) Caso vencido na tese da constitucionalidade do art. 48, tenho para mim, ser necessário se conceder um prazo maior para que a declaração de inconstitucionalidade de ambos os dispositivos passem a surtir efeitos, a fim de que o legislador, querendo, novamente equalize aquele quadro, no qual se verificou a equiparação, em termos de PIS/COFINS, da cadeia de materiais recicláveis à cadeia extrativista. Afora isso, tenho, para mim, que a suspensão referida no art. 48 tinha peso relevante para os vendedores de materiais recicláveis, os quais, reitero, consistem no grupo mais fraco da cadeia econômica. Nessa toada, é necessário, em meu modo de ver, se conceder também um prazo razoável para que os integrantes desse grupo se adaptem ao novo quadro jurídico, em que passou a inexistir aquela suspensão com a qual contavam desde 2006 (cumprir lembrar que o art. 48 produziu efeitos a partir do primeiro dia do 4º quarto mês subsequente ao da publicação Lei nº 11.196/05, DOU de 22/11/05). Tenho para mim, portanto, que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005 somente devem se dar a partir do exercício seguinte (2024).

Como se vê a mesma situação de insegurança jurídica que se pretendeu evitar com a modulação dos efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito do recurso extraordinário perdura até o momento atual.

Diante do exposto, qualquer que seja o resultado do julgamento dos presentes aclaratórios a modulação deve se dar, no mínimo, a partir da

data do julgamento dos presentes embargos de declaração.

É como voto.