

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS NA AQUISIÇÃO DE  
INSUMOS RECICLÁVEIS: UMA ANÁLISE DO JULGAMENTO DO TEMA 304**

**LUANA FONTES AUGUSTO OLIVEIRA**

**Rio de Janeiro  
2024/1**

**LUANA FONTES AUGUSTO OLIVEIRA**

**CREDITAMENTO DE PIS/COFINS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS  
RECICLÁVEIS: UMA ANÁLISE DO JULGAMENTO DO TEMA 304**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau bacharel em Direito, sob orientação do **Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha**.

Data da Aprovação: 28/06/2024.

Banca Examinadora:

---

Professor Me. Thadeu Andrade da Cunha - Orientador

---

Professor Me. Marcos Antônio Fernandes Lemos - Membro da Banca

**Rio de Janeiro**

**2024/1**

## CIP - Catalogação na Publicação

048a Oliveira, Luana Fontes Augusto  
Aproveitamento de créditos de PIS/Cofins na  
aquisição de insumos recicláveis: Uma análise do  
julgamento do Tema 304 / Luana Fontes Augusto  
Oliveira. -- Rio de Janeiro, 2024.  
67 f.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Aproveitamento de créditos. 2. PIS. 3.  
Cofins. 4. Insumos recicláveis. 5. STF. I. da  
Cunha, Thadeu Andrade, orient. II. Título.

## AGRADECIMENTOS

Diante do encerramento de mais uma importante etapa da minha vida acadêmica, não poderia deixar de agradecer a todos aqueles que contribuíram para esta realização. Em primeiro lugar, agradeço profundamente ao meu pai, o homem que dedicou mais de 50 anos da sua vida à sucata e ao setor da reciclagem e que inspirou tema dessa dissertação, por me ensinar o valor do trabalho e que, com muito sacrifício, sempre sustentou sua família honestamente com aquilo que todos viam como lixo, com amor e dedicação incondicionais despendidos a fim de garantir minha formação pessoal e acadêmica para que eu me tornasse uma mulher independente, determinada e bem-sucedida.

Jamais poderia deixar de registrar, também, minha imensa gratidão à minha mãe e melhor amiga, que com muito amor e sensibilidade, sempre me acolheu e me apoiou em todas as fases e escolhas da minha vida.

À minha irmã, amiga e companheira, Yanna, por ter me inspirado a querer ser uma filha de minerva, por ter me ensinado e me guiado durante todo esse caminho, todos os momentos felizes da minha vida seriam incompletos sem você para compartilhar. Ao meu avô Edgard Augusto, minha maior saudade e o maior exemplo de ser humano da minha vida. Minha avó Lenilce, que sempre incentivou a estudar e ser tudo aquilo que ela não pode ser.

Aos professores da Faculdade Nacional de Direito que tive o privilégio de compartilhar as salas de aula, deixo meu agradecimento e imensa admiração dedicação diária na contribuição para formação de estudantes, profissionais e indivíduos comprometidos com a busca pela Justiça Social.

Aos meus amigos da UFRJ, que além de alegrarem meus dias durante anos, me deram o melhor presente dessa trajetória, que é a nossa amizade.

## RESUMO

O artigo 47 da Lei nº 11.196/05, vedou a apropriação de créditos de PIS e Cofins na aquisição de desperdícios. Por outro lado, o art. 48 da mesma lei previu o não recolhimento das contribuições na venda desses desperdícios para empresas adquirentes que apurem o imposto de renda pelo lucro real. O Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento do Tema 304, declarando os dispositivos inconstitucionais, considerando que a declaração de inconstitucionalidade apenas do art. 47 da norma iria contra o regime da não cumulatividade do PIS/Cofins. Nesse contexto, este trabalho tem por objetivo geral analisar, se o direito ao creditamento em tais aquisições depende do afastamento da suspensão tributária. Para tanto, realizou-se uma pesquisa teórica da cumulatividade tributária das contribuições ao PIS/Cofins e dos impactos nocivos ao setor de reciclagem apenas a declaração de inconstitucionalidade do art. 48. Ao final, concluiu-se pela desnecessidade da declaração da inconstitucionalidade do art. 48 à luz da não cumulatividade e prejudicialidade da inconstitucionalidade por arrastamento do art. 48 da Lei, considerando a majoração da carga tributária das recicladoras, uma vez que os insumos são adquiridos diretamente das pessoas físicas e não geram direito aos créditos de PIS/Cofins.

**Palavras-chave:** PIS/Cofins; não cumulatividade; crédito, insumos recicláveis; suspensão tributária.

## ABSTRACT

The National Solid Waste Policy (NSWP), established in Brazil by Law No. 12.305/2010, extends beyond defining guidelines for integrated solid waste management. It recognizes the strong social dimension associated with waste issues, emphasizing goals related to social inclusion and economic empowerment for waste collectors. This article analyzes the impact of taxation on the objectives of the NSWP, arguing that tax policies can serve as social incentives to comply with legal requirements. The study reveals that Brazil lacks a fiscal policy aligned with the NSWP's recent guidelines, particularly concerning taxes affecting recycling. It is essential to review existing contradictions and evaluate the adequacy of current regulations, given the evolving market and the environmental significance that spurred the legislation. This research is based on a literature review and a deductive approach. The conclusion underscores the importance of revising fiscal aspects to better promote the NSWP's goals, using tax policies as tools for social incentives to achieve legal targets more effectively.

**Keywords:** Sustainable Development; Garbage collectors; Fiscal Policy.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
ARTS.	Artigos
CF	Constituição Federal
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
EC	Emenda Constitucional
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
PNMA	Política Nacional do Meio Ambiente
PNRS	Política Nacional de Resíduos Sólidos
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TRF-4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
TRF-5	Tribunal Regional Federal da 5ª Região

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>1. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO DIREITO BRASILEIRO</b> .....	<b>12</b>
1.1. PIS .....	13
1.1.1. Cofins .....	14
1.1.2. A unificação das contribuições ao PIS e Cofins.....	15
<b>2. CARACTERÍSTICAS PRÓPRIAS DO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS/COFINS</b> .....	<b>17</b>
2.1. Da não cumulatividade do PIS/Cofins: Aspectos constitucionais conforme jurisprudência do STF .....	17
2.1.1. Da não cumulatividade do PIS/Cofins: Aspectos infraconstitucionais .....	21
<b>3. A RELEVÂNCIA SOCIAL DA RECICLAGEM PARA CONCRETIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS</b> .....	<b>27</b>
<b>4. O REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO DOS INSUMOS RECICLÁVEIS PELO PIS/COFINS CRIADO PELA LEI Nº 11.196/05</b> .....	<b>31</b>
4.1. O sistema de tributação da aquisição de produtos recicláveis pelo PIS/COFINS estabelecido pela Lei nº 11.196/05 (“Lei do Bem”).....	31
<b>5. O JULGAMENTO DO TEMA 304 PELO STF</b> .....	<b>38</b>
5.1. A origem do <i>leading case</i> .....	38
5.1.1. Considerações ao julgamento do RE nº 607.109/PR .....	44
5.1.2. O voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes.....	47
5.2.2. O voto do Ministro Dias Toffoli.....	53
<b>6. OS IMPACTOS DA DECISÃO AO SETOR DE RECICLÁVEIS</b> .....	<b>55</b>
6.1. Alternativas para o setor de reciclagem diante dos efeitos do julgamento do Tema 304 .....	58
6.1.1. Da aprovação do projeto de Lei nº 1.800/21 .....	58
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>61</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>65</b>

## INTRODUÇÃO

A questão ora em análise é de extrema importância por abordar o tratamento tributário diferenciado à um setor essencial para o desenvolvimento sustentável e um dos bens mais necessários à vida humana em sociedade como conhecemos atualmente, o meio ambiente.

Por esse motivo, é relevante o debate do tratamento desigual tributário incidente nas operações com reciclagem no Brasil. Sob essa ótica, o objetivo deste trabalho foi analisar o impacto do tratamento desigual tributário dado ao setor de reciclagem, com base na vedação de creditamento das contribuições ao PIS/ Cofins.

Esse estudo emerge em meio à vedação da utilização de créditos de PIS/Cofins ao setor de recicláveis como forma de desincentivo à preservação dos recursos naturais e do meio ambiente, ao conferir um tratamento tributário desigual às cadeias econômicas ecologicamente mais sustentáveis.

A importância da promoção e a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado no sistema tributário brasileiro cresceu imensamente após a promulgação da PNMA, com redação dada pela Lei nº 6.398/1981 e, posteriormente, pela PNRS, prevista na Lei nº 12.305/2010.

Nesse contexto, a reciclagem se consagra como alternativa para o reaproveitamento de insumos, uma vez que proporciona, através do processo de reutilização de resíduos sólidos, a redução da extração de insumos naturais, da poluição e da degradação ambiental, ao utilizar métodos industriais menos lesivos ao meio ambiente. Além do impacto ambiental, deve-se destacar que a reciclagem no Brasil representa também um papel social e econômico, pois favorece a geração de empregos, principalmente dos sujeitos mais frágeis da cadeia produtiva, os pequenos catadores e catadoras e a logística reversa, com a reintrodução na cadeia produtiva de insumos que antes seriam rejeitados.

A alteração da sistemática não cumulativa no PIS/Cofins concedeu tratamento tributário diferenciado às pessoas jurídicas, de acordo com o seu tipo societário, atividade empresarial e

escolha de sistemática do imposto de renda pelo lucro real ou presumido, tornando a cobrança mais complexa aos contribuintes.

Dessa forma, considerando que os impostos e sua isenção são utilizados como forma de fomentar ou desestimular determinado setor, é certo que este desempenha um papel fundamental na competitividade entre empresas do mesmo segmento. Nesse contexto, o sistema tributário deve estar alinhado com os princípios constitucionais e suas garantias, como forma de instrumento para mudanças econômicas e sociais no Brasil.

Em resumo, o art. 47 da Lei nº 11.196/2005 vedou o creditamento de PIS/Cofins nas aquisições de “desperdícios, resíduos ou aparas” quando usadas como insumos por contribuintes submetidos ao imposto de renda com base no lucro real. Por sua vez, o art. 48 da norma jurídica, previu a suspensão da incidência dessas contribuições na venda dos produtos recicláveis, destacando que o benefício não seria aplicável nas operações realizadas pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Como se vê, a previsão normativa dos arts. 47 e 48 criou um tratamento tributário mais favorável para os contribuintes que utilizam em seu processo produtivo, matéria-prima obtida diretamente da natureza, tendo em vista a previsão de creditamento nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Por outro lado, as empresas que utilizavam resíduos reciclados na cadeia produtiva não podiam se valer das vantagens de apropriar-se dos créditos de PIS/Cofins referentes às aquisições.

Diante do tratamento desigual recebido pelo setor, duas empresas sujeitas à sistemática tributária provocaram o Poder Judiciário e ajuizaram ação objetivando a declaração da inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/2005, argumentando, em síntese, que a norma violava os princípios da proteção ao meio ambiente, da igualdade, da busca do pleno emprego, da livre concorrência, da capacidade contributiva e da não cumulatividade de tributos. A discussão chegou no Supremo Tribunal Federal através do Recurso Extraordinário nº 607.109/PR, afetado ao regime de repercussão geral em 08 de junho de 2021 pelo Tribunal Pleno.

Segundo o voto condutor de lavra do Ministro Gilmar Mendes, a vedação imposta pelo art. 47 Lei nº 11.196/2005 viola o disposto no art. 170, inciso VI, da Constituição Federal e as

normas constitucionais relacionadas com a promoção e a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, pois impõe tratamento tributário prejudicial às empresas que, realizando os objetivos previstos na PNRS, por meio do art. 7º da Lei nº 12.305/2010, investiram em métodos industriais menos lesivos ao meio ambiente, bem como fere a isonomia tributária, ao discriminar empresas que concorrem em um mesmo segmento econômico com base em um critério de distinção ilegítimo.

Ao apreciar o alcance e efeitos da declaração da inconstitucionalidade, o Ministro entendeu que os arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005 teriam uma interdependência funcional, consignando que a solução mais adequada seria a declaração de invalidade do bloco normativo inteiro. Assim, na prática, as empresas do ramo de reciclagem deveriam retornar para o regime geral do PIS/Cofins, aplicável aos demais setores econômicos.

Em um primeiro momento, a decisão, diante dos argumentos ventilados no voto vencedor, parecia ensejar uma vitória para o setor de recicláveis, contudo, após a publicação do acórdão em 13 de agosto de 2021, surgiu uma situação de incerteza para os contribuintes do segmento.

Se, por um lado, a declaração de inconstitucionalidade do art. 47, que vedava a utilização dos créditos de PIS/Cofins referentes às aquisições de recicláveis solucionou a problemática que favorecia competitivamente a extração de insumos *in natura* em detrimento dos insumos recicláveis, o afastamento da suspensão prevista no art. 48 representou um verdadeiro prejuízo aos vendedores de recicláveis, tendo em vista o surgimento de uma obrigação de recolhimento, antes suspensa.

A descontinuidade da suspensão tributária, representa, portanto, mais uma forma de desincentivo a reciclagem, uma vez que a compra de matéria-prima reciclável deve ser mais barata do que aquela obtida diretamente da natureza. A preservação do meio ambiente depende de medidas que estimulem esse setor e, por isso, a decisão do STF não era esperada pelas empresas de reciclagem, especialmente pelas cooperativas de catadores. Afinal de contas, a demanda originária foi ajuizada visando a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 47, prejudicial ao setor.

Tamanha foi a surpresa negativa da decisão ao setor que, imediatamente após o julgamento, diversas associações e institutos representantes do segmento pleitearam o seu

ingresso na demanda na qualidade de *amicus curiae*, com o objetivo de demonstrar que a decisão partiu de premissas equivocadas a respeito da cadeia de reciclagem e os impactos e resultados totalmente contrários àqueles inicialmente pretendidos ao setor da reciclagem e ao meio ambiente.

O presente trabalho se desenvolve, pois, desse cenário. Nos inquietamos quanto ao fato de que, uma questão levada ao Poder Judiciário, com o intuito inicial de eliminar do ordenamento jurídico norma cuja aplicação causava o enfraquecimento de um setor econômico menos danoso ao meio ambiente, tenha como resultado uma piora do tratamento tributário concedido à ele.

Primeiramente, analisamos os argumentos apresentados pelos Ministros da Suprema Corte no julgamento do repetitivo para invalidar o art. 48 da Lei nº 11.196/05. Analisando o voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes, verificamos que as normas previstas nos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005 foram consideradas interdependentes funcionalmente, formando um bloco unitário incidível. Diante disso, consignou-se que intervenção da Corte apenas no dispositivo do art. 47 resultaria na formação de um regime tributário híbrido que, além de não ter sido previsto pelo Congresso Nacional, desafiaria a lógica da não cumulatividade do PIS/Cofins.

Nesse sentido, embora este não seja o único fundamento do voto vencedor, entendemos que o principal argumento adotado pelo Ministro Gilmar Mendes deriva da lógica de que a continuidade da norma que concedeu o benefício da suspensão aos fornecedores de insumos recicláveis, concomitantemente com a possibilidade de utilização de créditos pelos compradores, representaria uma situação inconsistente da lógica não cumulativa, tendo em vista a não incidência das exações na operação anterior. Desta forma, a possibilidade de creditamento na hipótese, dependeria da incidência de tributação na etapa imediatamente anterior, pelo que, supostamente, a única solução cabível seria a declaração de inconstitucionalidade também do art. 48.

Assim, tendo em vista que para desenvolver uma pesquisa científica é necessário a transição de um objeto de estudo mais amplo para um mais específico, a fim de delimitar o tema e criar um problema de pesquisa consistente, escolhemos no presente trabalho focar neste ponto da decisão do Ministro Gilmar Mendes. Desse modo, pretendemos estudar se, de fato, a

declaração de inconstitucionalidade do art. 47 da Lei 11.196/2005, isoladamente, desafiaria a lógica da não cumulatividade do PIS/Cofins no contexto do setor de reciclagem.

Dentre as metodologias escolhidas na presente dissertação, utilizamos o estudo de caso para delimitar o objeto de pesquisa e obtenção das respostas almejadas aos questionamentos apresentados. Sobre essa estratégia, consideramos que o presente estudo de caso é de caráter instrumental, tendo por intuito trazer clareza sobre o assunto, de modo a facilitar a compreensão do tema abordado.

A segunda metodologia utilizada no estudo foi a pesquisa teórica, imprescindível na busca pela fundamentação, permitindo a avaliação das premissas sobre as quais o tema se desenvolve. Realizamos, ainda, uma pesquisa documental, por meio da qual foram analisados materiais pertinentes à indústria de recicláveis, legislações e estudos sobre o setor em questão, inclusive daqueles apresentados nos autos do próprio julgamento do Tema 304.

Diante disso, o presente estudo se dedica a responder à seguinte questão: a manutenção do art. 48 da Lei nº 11.196/2005 desafiaria a lógica do regime de não cumulatividade do PIS/Cofins no contexto da cadeia produtiva de reciclagem?

Por outro lado, os objetivos específicos da presente dissertação são:

- a) Analisar de forma crítica a literatura jurídica especializada sobre a coexistência dos regimes não cumulativo e cumulativo do PIS/Cofins, especialmente os aspectos constitucionais e infraconstitucionais referentes às contribuições;
- b) Elaborar uma análise crítica da decisão do julgamento do Tema 304 e da declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, do art. 48 da Lei nº 11.196/05; e
- c) Expor os efeitos do julgamento do RE nº 607.109/PR ao setor de recicláveis e analisar as propostas para o seu estímulo, diante dos impactos da tese fixada, que tende a ser confirmada pela Corte com o julgamento dos aclaratórios opostos.

## 1. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO DIREITO BRASILEIRO

As contribuições sociais, em sentido restrito, possuem como objetivo o custeamento das despesas do Estado com relação ao atendimento de medidas correspondentes aos direitos sociais e à ordem social. Analisamos, neste capítulo, essas contribuições no sistema tributário brasileiro, assim como as características gerais das contribuições ao PIS/Cofins, que são o objeto de estudo do presente trabalho. Por fim, realizamos um panorama acerca dos regimes de contribuição das exações.

Além da previdência social, as contribuições sociais são utilizadas no direito brasileiro como mecanismo de financiamento da seguridade social e de outros serviços públicos. A adoção dessa estratégia justifica-se diante da estrutura de repartição da receita adotada pela CF/88. Desta forma, ao contrário do que ocorre com os impostos sobre consumo e renda, onde a Constituição adota a repartição de receitas entre os seus entes federativos, a arrecadação, administração e criação das contribuições sociais é, via de regra, centralizada pela União.

Acerca da matéria, o professor Ricardo Lobo Torres (2005, p. 54-55) entende que a criação de contribuições sociais, peculiares do ordenamento jurídico brasileiro, com destinação especial, além de instrumentalizar o crescimento do Estado na esfera da União, criou uma distorção da finalidade das contribuições sociais:

A partir da década de 1970, criaram-se algumas contribuições sociais exóticas, genuinamente brasileiras, que não encontram paralelo de montano direito tributário das nações cultas ou incultas. [...]

Algumas causas explicam a anomalia:

a) transferia-se a responsabilidade pelo pagamento do tributo para o empresariado ou para a sociedade em geral, retirando dos ombros dos beneficiários da seguridade social o ônus financeiro da tributação e tornando-a invisível;

b) ladeava-se a obrigação constitucional do repasse do produto da arrecadação aos Estados e Municípios, pois a União se apossava da totalidade dos recursos.

Quer dizer: montou-se um perverso sistema de impostos com destinação especial, distorcendo-se inteiramente a natureza e a finalidade das contribuições sociais.<sup>1</sup>

A CF/88, por sua vez, prevê diversas contribuições sociais que se encontram inseridas no

---

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A Não-Cumulatividade no PIS/COFINS*. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). *PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas* – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 54-55.

art. 195 e, ainda, que o legislador da União terá competência para criação de novas contribuições<sup>2</sup>.

Ao presente trabalho, nos interessa o estudo das contribuições sociais ao PIS e a Cofins.

### 1.1. PIS

A contribuição social ao Programa de Integração Social –PIS –, foi instituída através da Lei Complementar nº 7/70. O referido programa tinha como objetivo “*promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas*”.<sup>3</sup>

O art. 165, inciso V, da Constituição de 1967, previa que:

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:  
V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei

Os dispositivos constitucionais acima foram, pois, o fundamento para a instituição da contribuição social ao PIS. A CF/88, por sua vez, recepcionou a contribuição através do art. 239<sup>4</sup>, passando a prever que esta seria destinada ao custeamento do programa de seguro-desemprego e ao abono anual de um salário mínimo aos empregados que recebiam até dois salários mínimos mensais dos empregadores contribuintes do Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasp.

Após a recepção das exações pela Constituição vigente, o regime jurídico dessas contribuições foi alterado pela Lei nº 9.715/98 que, além de unificar as contribuições para o

---

<sup>2</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

<sup>3</sup> Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

<sup>4</sup> Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste art.

PIS/Pasep, promoveu a redução de suas alíquotas e definiu como base de cálculo o faturamento do mês da ocorrência do fato gerador, sistemática que foi mantida pela posterior Lei nº 10.637/02, que instituiu o PIS/Pasep não cumulativos.

### 1.1.1 Cofins

A Cofins, por sua vez, foi instituída no sistema tributário brasileiro em substituição à contribuição para o Fundo de Investimento Social- Finsocial - que, por sua vez, foi instituída através do Decreto-Lei nº 1.940/82 e tinha por objetivo inicial o custeamento de investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor.

Com a promulgação da Constituição vigente, o Finsocial foi extinto por meio da LC nº 70/91 e instituída a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com destinação “às despesas com atividade fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.”.<sup>5</sup>

O art. 195, I, da Carta Magna passou a ser o fundamento constitucional para a instituição da contribuição, ao prever que a seguridade social será financiada por meio de recursos obtidos através das contribuições sociais dos empregadores incidentes sobre o faturamento.

Ao contrário do Finsocial, que possuía como base de cálculo a receita, a Cofins instituiu o faturamento mensal como base de cálculo<sup>6</sup>. A partir do advento da Lei nº 9.718/98, houve a unificação das contribuições ao PIS/Pasep e o alargamento da base de cálculo com a redefinição do faturamento como sendo a receita da pessoa jurídica e a majoração da alíquota a 3% que, conforme será analisado a seguir, não foi legitimada pelo STF.

Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado, a nova contribuição social despertou

---

<sup>5</sup> Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

<sup>6</sup>Art. 2º A contribuição de que trata o art. anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

diversos questionamentos, segundo o qual:

A contribuição denominada COFINS, que substituiu o contestado FINSOCIAL, tem como base de cálculo a receita ou o faturamento da empresa. A definição do que se deve entender por ‘receita’ passou, então, a despertar grande interesse e a suscitar questionamentos. Não se deve considerar receita a quantia que é recebida pela empresa em nome de terceiro, isto é, com destinatário certo. E por isto leva problema saber se o valor dos impostos ditos indiretos integra, ou não, a receita. Incrementa-se, desta forma, a questão de saber o que é um imposto indireto. (...) A alíquota da COFINS é diferente conforme o regime de incidência. Nos casos em que a incidência é cumulativa a alíquota é de 3%, enquanto nos casos em que a incidência é não cumulativa a alíquota é de 7,6%. Mais uma vez o Governo utilizou a instituição da não cumulatividade para aumentar a alíquota.<sup>7</sup>

Passaremos agora, a analisar a unificação das exações pela Lei nº 9.718/98.

### *1.1.2. A unificação das contribuições ao PIS e Cofins*

Após recepção das contribuições sociais pela CF/88, a Lei nº 9.718/98 promoveu a unificação das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, cuja incidência deveria ocorrer com base no faturamento das empresas contribuintes, adotando um conceito semelhante ao de receita bruta. Pouco tempo depois da publicação da referida lei, a EC nº 20/98 alterou a CF/88 e acrescentou “receita” ao art. 195, I, permitindo, desta forma, a criação das contribuições sobre essa nova base de cálculo.

Através do julgamento do RE nº 390.840/MG, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, o pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS/Cofins realizado antes da alteração constitucional, de modo que as exações voltaram a incidir somente sobre o faturamento. Logo após o julgamento, houve a revogação do dispositivo que alargava base de cálculo das contribuições, com a instituição da Lei nº 11.941/09.

Apenas através das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 é que as exações foram instituídas sobre a receita bruta. A não cumulatividade do PIS/Cofins, por sua vez, foi instituída no contexto de conversão das Medidas Provisórias nºs 66/02 e 135/03 às referidas leis, respectivamente.

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed., Malheiros, 2012, pág. 432

Os motivos da MP nº 66/02, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02, expuseram uma intenção do legislador de reestruturar a cobrança das contribuições sociais sobre o faturamento, visando gradualmente à implementação do regime de cobrança por valor agregado. A MP também estabeleceu a alíquota do PIS em 1,65%, permitindo o creditamento relacionado à compra de insumos, bens para revenda, bens destinados ao ativo imobilizado e outras despesas financeiras.

Por sua vez, dentre os motivos expostos da MP nº 135/03, transformada na Lei nº 10.833/03, é demonstrado o objetivo do legislador de promover eficiência econômica, criando condições para um crescimento mais rápido da economia brasileira nos anos seguintes. Para implementação da não cumulatividade, adotou-se o método indireto subtrativo, estabelecendo as condições em que o contribuinte pode deduzir créditos relativos a bens adquiridos, serviços, custos, despesas e encargos do montante devido da contribuição.

A exposição dos motivos que levaram à conversão dessas normas é importante para compreendermos o contexto em que o regime não cumulativo do PIS/Cofins foi instituído, conforme estudaremos no próximo capítulo, onde analisaremos detidamente os aspectos legais e constitucionais das contribuições e o posicionamento da Corte Suprema sobre o tema.

## 2. CARACTERÍSTICAS PRÓPRIAS DO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS/COFINS

### 2.1. Da não cumulatividade do PIS/Cofins: Aspectos constitucionais conforme jurisprudência do STF

A sistemática não cumulativa das contribuições sociais ganhou *status* constitucional a partir da edição da EC nº 42/03, que inseriu o parágrafo 12 no art. 195 do texto constitucional, o qual estabeleceu 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”.

Contudo, apesar do dispositivo autorizar a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo, não se registrou a fórmula tributária que deveria servir de ponto de partida à interpretação do regime não cumulativo, cabendo ao legislador ordinário a tarefa de concretizá-la, diferentemente do que fez o texto constitucional quanto ao IPI e ao ICMS, para os quais houve a indicação expressa de qual técnica tributária deveria ser observada no tocante à não cumulatividade desses impostos.

Considerando que sua concretização depende da atuação do legislativo para implementação e produção de efeitos, Moreira (2020a) a classifica como uma norma cuja eficácia é limitada ao princípio institutivo facultativo. Nesse sentido, o legislador ordinário é livre para seguir o comando constitucional apenas se assim o desejar, havendo discricionariedade na escolha em relação a quais setores o princípio pode ser implementado. No entanto, essa discricionariedade não significa uma plena liberdade de atuação quanto à execução da não cumulatividade. Uma vez adotada, devem ser observadas as diretrizes constitucionais relacionadas ao instituto.

Antes do advento da EC nº 42/03, a legislação ordinária concedia ao contribuinte do PIS/Cofins o direito ao abatimento de créditos calculados em relação a certos bens e serviços por ele pagos. Após a EC nº 42/03, o princípio da não cumulatividade passou a ser obrigatório para determinados setores escolhidos pelo legislador ordinário.

O voto do Ministro Marco Aurélio nos autos do RE nº 599.316 (Tema 244), elucida que

o art. 195, § 12º da CF/88 apenas autorizou a definição dos setores para os quais as contribuições podem ser não cumulativas. A partir disso, cabe ao legislador observar o princípio da não cumulatividade, de forma a viabilizar a compensação uma vez que gravada pelos impostos a operação antecedente:

O Constituinte, diferentemente do alegado pela recorrente, não deixou a critério do legislador o delineamento do regime não cumulativo das contribuições. O art. 195, § 12, da Lei Maior autorizou, tão somente, a definição dos setores em relação aos quais as contribuições podem ser não cumulativas. Estabelecidos os segmentos de atividade econômica, cumpre ao legislador observar o princípio da não cumulatividade, viabilizando a compensação sempre que gravada pelos tributos a operação precedente.” Neste mesmo acórdão, no entanto, o Ministro Alexandre de Moraes, para quem a não cumulatividade do PIS/Cofins não decorre de imposição constitucional, mas sim de conformação da lei.

Nesse sentido, a escolha do método para garantir a não cumulatividade do PIS/Cofins deve adotar critérios congruentes com a materialidade das contribuições, mantendo a coerência devida com a finalidade almejada pelo regime. Dessa forma, ausente qualquer restrição na norma constitucional, a concessão dos créditos deve ter por objetivo o afastamento da cumulatividade tributária de forma ampla.

Para melhor compreendermos o julgamento do Tema 304, objeto de estudo do presente trabalho e que será detidamente analisado em capítulo específico, entendemos ser necessário expor o debate da não cumulatividade do PIS/Cofins no âmbito da Suprema Corte.

Tratemos, pois, brevemente, das orientações firmadas no julgamento do RE nº 607.642/RJ (Tema 337 – “majoração da alíquota de contribuição para o PIS mediante medida provisória) e do RE nº 841.979/PE (Tema 756 – “alcance do art. 195, §12, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS”).

No *leading case* do RE nº 607.642/RJ, uma empresa do ramo de segurança questionava a tributação não cumulativa do PIS/Cofins sobre o faturamento das empresas prestadoras de serviços instituída pela Lei nº 10.637/02, a contribuinte argumentou que a nova sistemática teria aumentado a tributação dessas empresas, contrariando, assim, a finalidade descrita na exposição de motivos da MP nº 66/02. Apontou, ainda, ofensa à isonomia, tendo em vista que os contribuintes industriais teriam sido beneficiados pela nova sistemática em razão de utilizarem muitos insumos em sua produção, diversamente das empresas prestadoras de serviços, que

possuem custo majoritariamente composto de mão de obra.

O Ministro Dias Toffoli proferiu o voto vencedor, fixando importantes premissas e orientações acerca do regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Cofins. Primeiro, consignou que o instituto é constitucional, existindo um conteúdo semântico mínimo da expressão “não cumulatividade”:

Desde a edição da Emenda Constitucional nº 42/03, a não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita não pode mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das leis ordinárias. **É de se extrair um conteúdo semântico mínimo da expressão “não cumulatividade” presente na Constituição, a qual deve pautar o legislador ordinário**, na esteira da jurisprudência da Corte. Nesse sentido: (RE nº 346.084/PR, Tribunal Pleno, Rel. p/ o acórdão o Ministro **Marco Aurélio**, DJ de 1º/9/06). (grifos no original)

Em seguida, asseverou que o texto constitucional não indicou a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime, como fez com o IPI e ICMS, reconhecendo que há uma maior liberdade do legislador ordinário. Contudo, esclareceu que o legislador deve ser coerente e racional ao definir quais setores da atividade econômica se submeterão à sistemática não cumulativa de apuração do PIS/Cofins e quais serão mantidos na cumulatividade, a fim de não gerar desequilíbrios concorrenciais e discriminações arbitrárias ou injustificadas.

Desse modo, o legislador ordinário, ao definir os setores da atividade econômica para os quais as contribuições PIS/Cofins serão não cumulativas, não poderá se afastar (i) dos objetivos/valores que justificaram a criação da sistemática; (ii) do núcleo de materialidade constitucional do PIS/Cofins e (iii) dos princípios constitucionais em geral, notadamente a isonomia.

Em seguida, o Ministro apontou que o principal motivo para a criação do regime não cumulativo do PIS/Cofins foi corrigir as distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa dessas contribuições, como a indução da verticalização artificial de empresas. Consignou, ainda, que na finalidade da instituição do novo regime, considerada a possibilidade de aproveitamento de créditos, estaria implícito o objetivo do legislador de igualar as cargas tributárias entre os regimes cumulativo e não cumulativo, com vistas a garantir a neutralidade fiscal.

Ao examinar as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o Ministro consignou que as normas não

assimilaram, por completo, os métodos tradicionais de cálculo sobre o “valor agregado” (base sobre base ou tributo sobre tributo). A opção do legislador foi, por sua vez, de negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-lo em outras, de forma genérica ou restritiva e que, apesar de ser complexo e restritivo, não atentava, *a priori*, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade do art. 195, § 12, da CF/88, já que os créditos autorizados pelo legislador impediriam nova incidência de PIS/Cofins sobre o PIS/Cofins que já oneraram os valores aos quais se referem.

O Relator destacou, ainda, que a racionalidade do regime foi se perdendo ao longo de seus quatorze anos de vigência, diante das diversas alterações legislativas, que excluíram, sem critérios, da sistemática não cumulativa, diversas atividades do setor de prestação de serviços e diversas receitas decorrentes de variadas operações.

Contudo, ao finalizar o julgamento, a Suprema Corte declarou a constitucionalidade do modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo das exações para as empresas prestadoras de serviços, tão somente advertindo o legislador ordinário de que as normas estão em processo de inconstitucionalização, considerando, (i) a ausência de elementos que possam corroborar e evidenciar que o legislador, no momento da elaboração da lei, estaria em condições de identificar o estado de inconstitucionalidade, em face da complexidade do sistema; e (ii) a dificuldade de se precisar o momento exato em que teria se implementado a conversão do estado de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em uma situação de invalidade.

Posteriormente, em 15.08.2014, o STF reconheceu a repercussão geral do Tema 756, posição que significou uma alteração do entendimento da Corte que até então era no sentido de que a não cumulatividade das contribuições seria matéria infraconstitucional. A Suprema Corte afirmou que, como a EC nº 42/03 não trouxe qualquer critério para que o legislador ordinário institua o PIS e a Cofins não cumulativos, a definição do núcleo fundamental do princípio quanto à tributação sobre a receita seria relevante em face da lacuna da Constituição e, porque, ao contrário não cumulatividade do PIS/Cofins, há vasta jurisprudência da Corte sobre a não cumulatividade do ICMS e do IPI.

Resumidamente, o *leading case* foi interposto por uma empresa alimentícia contra acórdão do TRF-5 que, por sua vez, considerou válidas as restrições ao creditamento trazidas

pela legislação ordinária, especialmente a limitação do conceito de insumo. O também Relator, Ministro Dias Toffoli, utilizando suas orientações feitas no julgamento do Tema 337 reforçou que com a EC nº 42/03, o regime não cumulativo das contribuições ganhou esteio na Constituição, não podendo ser interpretada somente à luz das leis ordinárias.

Reforçou, ainda, que apesar da autonomia do legislador ordinário para negar ou conceder créditos de PIS/Cofins, deve ser respeitada a matriz constitucional das contribuições, principalmente o núcleo de sua materialidade, bem como os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

Com relação ao conceito do termo “insumo”, inserido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, consignou que este não se depreende diretamente do texto constitucional, possuindo natureza infraconstitucional, inexistindo repercussão geral quanto a matéria. Reforçou, ainda, a validade dos dispositivos do art. 3º, § 1º, III e art. 3º, § 2º, I e II, previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Com a finalização do julgamento, a Suprema Corte fixou as seguintes teses: (i) o legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade das contribuições, respeitando a matriz constitucional das exações e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; (ii) o conceito de insumo é infraconstitucional; e (iii) é constitucional o art. 31, §3º, da Lei nº 10.865/04.

Das teses expostas acima, a seguinte conclusão é relevante para o estudo do presente trabalho: o regime não cumulativo possui um núcleo mínimo, com natureza constitucional, de modo a evitar o efeito cascata dos tributos. Dessa forma, ao nosso ver, não podem ser aceitas interpretações ou leis que causem cumulatividade, de modo que o direito ao crédito das exações que incidiram nas etapas anteriores representa uma garantia prevista na Constituição.

### *2.1.1. Da não cumulatividade do PIS/Cofins: Aspectos infraconstitucionais*

Conforme visto no capítulo anterior, as exações do PIS e da Cofins eram cobradas cumulativamente, ou seja, o cálculo dos valores devidos era realizado mediante a mera aplicação das alíquotas sobre o faturamento das empresas com a exclusão de determinados

valores previstos de forma expressa em lei<sup>8</sup> e, a partir da edição da EC n° 42/03, ficou autorizada a coexistência entre a sistemática cumulativa e não cumulativa.

Assim, o regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e a Cofins foi inserido em nosso ordenamento, com repercussão nas Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, que indicaram uma listagem das despesas que dariam direito a crédito para fins de apuração da base de cálculo de ambas as contribuições:

Lei n° 10.833/03:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste art., o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Lei n° 10.637/02:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

No entanto, como vimos, o texto introduzido não apontou, como fez para o ICMS e para

---

<sup>8</sup> Lei n° 9.718/98: Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

o IPI, o método de dedução da não cumulatividade para as contribuições ao PIS/Cofins, conferindo ao legislador ordinário o papel de concretização quanto à sua operacionalização.

Dentre as hipóteses indicadas pelo artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como passíveis de geração de créditos de PIS/Cofins, o inciso II autorizou a apropriação de créditos sobre despesas com a aquisição de bens ou serviços caracterizados como insumos na prestação de serviços e/ou na produção de bens destinados à venda:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi [...].

Conforme pode-se verificar, a norma em questão autoriza a apropriação de créditos de PIS/Cofins sobre despesas com a aquisição de bens ou serviços caracterizados como insumos utilizados pelo contribuinte no desenvolvimento de sua atividade econômica, mas não tratou de delimitar o conceito de *insumo*.

A sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, decorrente, respectivamente, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, consiste, portanto, em um mecanismo de abatimento de determinados créditos do valor apurado a título destas contribuições, que tem relação direta com a cadeia produtiva ou ciclo econômico, tendo, pois, conexão com as operações com produtos e mercadorias.

Ademais, os institutos normativos disciplinaram a forma de cálculo desses créditos e o momento em que eles poderão ser utilizados, além de estabelecerem exceções específicas à regra geral de creditamento.

Podemos perceber, desta forma, que o afastamento da cumulatividade é realizado através da concessão de créditos sobre as aquisições de bens e serviços, utilizando-se a mesma alíquota incidente sobre as receitas, independentemente do que foi pago nas operações antecedentes.

Assim, segundo o regime de apuração não cumulativo, os contribuintes ficaram

autorizados a descontar da base de cálculo do PIS e da Cofins, créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, ativo imobilizado, edificações e devoluções de bens, entre outros. Contudo, nem todas as aquisições geram créditos de PIS e Cofins. São vedados, por exemplo, o creditamento sobre o valor de mão de obra devidas à pessoa física, bens ou serviços não sujeitos a contribuição.

O §12º do art. 195 da Constituição Federal<sup>9</sup> prevê que apenas a lei ordinária definirá os setores da atividade econômica para os quais se aplicam o regime da não cumulatividade. Atualmente, a sistemática da não cumulatividade pode ser aplicada aos seguintes tributos: (a) Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) (art.153, IV e §3º); (b) Impostos Residuais (art. 154, I); (c) Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (art. 155, II e § 2º a 5º); (d) Contribuições para a seguridade social (art. 195, § 4 c/c art. 154, I); (e) Contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, assim como sobre a importação de bens e serviços (art. 195, I, b, IV e §§ 9º, 11 e 12).

Para o PIS/Cofins, os dispositivos das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 preveem que, em caso de realização de vendas de bens ou insumos por pessoas jurídicas sujeitas à sistemática não cumulativa do PIS/Cofins, esses contribuintes poderão creditar-se, em relação aos bens ou insumos adquiridos, às alíquotas de 1,65% e 7,6%.

Além da diferenciação de alíquota, o regime não cumulativo possui uma série de especificidades, conforme analisado pelo Professor Moreira:

A não cumulatividade pertence à seara do Direito Tributário, em que pese ser também objeto de estudo dos economistas. Sua função é atuar no cálculo do *quantum debeatur*. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo- conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto contra imposto) ou *basis on bassi* (base contra base). Com isso, busca-se gravar a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não-cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável).<sup>10</sup>

<sup>9</sup> “§ 12. 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.”

<sup>10</sup> MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos Tributos. 2 ed. São Paulo. Editora Noeses, 2012. p. 44

Assim, no caso específico do PIS/Cofins, a não cumulatividade está conectada com a atividade empresarial como um todo, objetivando evitar o acúmulo de tributos sobre a totalidade das operações das sociedades empresariais.

Nos dizeres de Greco (2004, p. 101), o “referencial das regras legais que disciplinam a não cumulatividade de PIS/ Cofins são eventos que dizem respeito ao processo de formação que culmina com a receita e não a eventos que digam respeito ao processo formativo de determinado produto”. A partir das premissas acima, conclui que, para os PIS/ Cofins, “deve ser obtida a base de cálculo das exações através da dedução de todas as despesas necessárias para o alcance do resultado econômico e faturamento do contribuinte”.

O professor considera, ainda, que foi criado um critério próprio de operacionalização, que parcialmente se assemelha ao base-contrabase, considerando em que o valor das despesas que ensejam direito ao crédito é relevante e não o valor das exações incidentes, e em parte é similar ao imposto-contraimposto, já que o valor não é excluído da base sobre a qual a alíquota incidirá, mas sim do próprio valor das exações devidas.

Este entendimento foi adotado pelo STF e nos parece correto, pois o regime instituído para a implementação da não cumulatividade do PIS/Cofins não possui todas as características suficientes e indispensáveis para se enquadrar em apenas um dos conceitos.

Nesse sentido, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o direito ao creditamento sobre determinados bens, serviços e itens nelas elencados, sendo evidente que o sistema adotado para o PIS/Cofins não é aquele que garante o crédito de tributo pago na operação imediatamente anterior, muito menos que exige o imediato estorno quando a operação subsequente não é tributada.

Corroborando com isso, a legislação além de prever a listagem das hipóteses que dão direito ao creditamento, traz ainda algumas situações em que o crédito é admitido a despeito do não recolhimento das contribuições na operação imediatamente anterior, a exemplo do art. 3º, §2º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e o art. 17 da Lei nº 11.033/04.

Entende-se, portanto, que a noção de não cumulatividade para as contribuições em análise deve ser estendida à possibilidade de dedução de todas as despesas necessárias para o alcance do resultado econômico e faturamento do contribuinte.

### 3. A RELEVÂNCIA SOCIAL DA RECICLAGEM PARA CONCRETIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A Constituição vigente, especificamente nos arts. 3<sup>o</sup><sup>11</sup> e 146, III, “c”<sup>12</sup>, determinou tratamento especial às populações fragilizadas, marginalizadas e desassistidas, bem como às associações e cooperativas. Determinou ainda, a não cumulatividade das contribuições<sup>13</sup> em razão da essencialidade do insumo, produto, mercadoria ou serviço, visando impedir que o imposto onere excessivamente o produto e o contribuinte.

A partir do novo texto constitucional, temos a tutela do direito subjetivo ao meio ambiente por meio do art. 225, que determina que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à saída qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e a coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”.

A Carta Maior determinou ainda, que a defesa do meio ambiente e a valorização do trabalho humano devem ser alguns dos princípios da ordem econômica nacional<sup>14</sup>, o que gera a obrigatoriedade implementação de políticas públicas econômicas e ambientais sistematicamente, pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

No presente estudo, vamos utilizar o conceito de reciclagem trazido pelo art. 3<sup>o</sup>, da Lei nº

---

<sup>11</sup> Art. 3<sup>o</sup> Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>12</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

<sup>13</sup> Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no art. anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

<sup>14</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego; (...).

12.305/2010<sup>15</sup>, que instituiu a PNRS. A partir dessa conceituação pelo legislador, entendemos a reciclagem como uma atividade com capacidade de transformação de um determinado produto, a partir da ideia de resíduos sólidos como bem econômico<sup>16</sup>.

É esse cenário que a reciclagem de resíduos sólidos surge como ferramenta fundamental para o alcance da transição do desenvolvimento para o *desenvolvimento sustentável*<sup>17</sup>, como mecanismo de geração de emprego e renda para a população mais fragilizada da cadeia produtiva do ramo dos recicláveis, em que as atividades das cooperativas de catadores agregam valores econômicos, sociais e ambientais aos desperdícios sólidos, o que justifica adoção de políticas públicas, medidas e incentivos pelas esferas do poder público para que o setor de recicláveis seja competitivo e atrativo, inclusive tributariamente.

Contudo, o setor de recicláveis não foi beneficiado pelas garantias previstas no texto constitucional. A proibição constitucional de não cumulatividade na cobrança de impostos, inserida no disposto do art. 153<sup>18</sup>, da Lei Maior, não é observada, tendo em vista as características especiais da atividade do setor de reciclagem.

O § 12 do art. 195 da CF/88<sup>19</sup> determinou que será definido em lei os *setores de atividade econômica* para os quais as contribuições incidentes sobre a receita, o faturamento, o lucro e as importações serão não cumulativas.

Para compreendermos o dispositivo, necessário antes definirmos o conceito de *atividade econômica* e situá-lo dentro do ramo da reciclagem. Diante disso, parece ser mais adequado ao

<sup>15</sup> Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por: [...] IV - reciclagem: processo de transformação dos resíduos sólidos que envolve a alteração de suas propriedades físicas, físico-químicas ou biológicas, com vistas à transformação em insumos ou novos produtos, observadas as condições e os padrões estabelecidos pelos órgãos competentes do SISNAMA e, se couber, do SNVS e do SUASA.

<sup>16</sup> A PNRS reconheceu expressamente o caráter econômico de resíduos sólidos como bem econômico, assim disposto: “Art. 6º São princípios da Política Nacional de Resíduos Sólidos: [...] VIII - o reconhecimento do resíduo sólido reutilizável e reciclável como um bem econômico e de valor social, gerador de trabalho e renda e promotor de cidadania.”.

<sup>17</sup> Para Ignacy Sachs, o desenvolvimento ocorre naturalmente a partir do crescimento econômico, em razão do que se entende por "efeito cascata".

<sup>18</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...) V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

<sup>19</sup> “Art. 195. (...) § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”.

presente trabalho utilizar o conceito atividade econômica como *atividade abstratamente passível de gerar lucratividade* (SILVA, 2007, p. 45-47), o que explicaria a possibilidade de uma pessoa jurídica exercer atividade econômica sem visar a obtenção do lucro, mas apenas para dedicar-se a uma finalidade social, como é o caso das cooperativas de reciclagem.

No § 12 do art. 195 da CF, o legislador utilizou a expressão *setores de atividade econômica* para fazer remissão às fontes de riqueza capazes de arcar com o custeamento das despesas da previdência social. Entende-se, portanto, que o termo utilizado representa os diferentes segmentos de atividades economicamente exercidas e organizadas para a geração e circulação de riquezas dentro da atividade empresarial.

Nesse sentido, para o doutrinador Humberto Ávila<sup>20</sup>, a norma contida no § 9º do art. 195 da CF/88<sup>21</sup> é aplicável igualmente ao § 12 do art. 195 da CF/88, de modo que caso a diferenciação com base na atividade econômica prevista no § 9º resulte em tratamento desfavorável a um determinado segmento, esta estará vedada por violação ao exercício da atividade econômica e ao princípio da liberdade de profissão<sup>22</sup>. O ente estatal deve, portanto, atuar de maneira a proteger o exercício da liberdade econômica:

o legislador não está livre para simplesmente estabelecer alíquotas ou bases de cálculo diferentes em razão da atividade econômica, da utilização intensiva da mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. O legislador, em vez disso, deverá usá-los] [...] para atingir determinadas finalidades constitucionalmente previstas. [...]. Se a diferenciação baseada na atividade econômica, por exemplo, produzir efeito que alterem a livre escolha da profissão ou que causem um impacto desfavorável anormal para determinado tipo de atividade, a diferenciação estará vedada por atingir o núcleo do princípio da liberdade de profissão e de exercício de atividade econômica.

A identificação dos setores de atividade econômica sujeitos à não cumulatividade do PIS/Cofins, dependerá, desta forma, do significado atribuído à não cumulatividade das exações.

Acerca do princípio da neutralidade previsto no art. 146-A da CF/88 e dos critérios de escolha dos setores abarcados pela não cumulatividade das contribuições, José Luis R. Brazuna

<sup>20</sup> Sistema constitucional tributário. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 277

<sup>21</sup> “Art. 195. (...) § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste art. poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.”

<sup>22</sup> “Art. 5º. (...) XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.”.

leciona que:

deverá se pautar, dentre outros elementos considerados relevantes, pelo princípio da neutralidade tributária explicitado no art. 146-A, buscando-se eliminar, diante da realidade de cada mercado específico, eventuais efeitos danosos provocados pela cobrança cumulativa das contribuições em questão<sup>23</sup>.

Ao interpretar de forma conjunta os §§ 9º e 12º do art. 195 da CF/88, o tributarista Heleno Taveira Tôres leciona que, ao escolher os *setores* para os quais as contribuições seriam não cumulativas, os critérios de atividade econômica deveriam pautar a seleção feita pelo legislador ordinário<sup>24</sup>. Nesse sentido:

em uma interpretação rigorosamente conforme a Constituição, a seleção dos *setores* deveria acompanhar os critérios constitucionais da *atividade econômica* ou da *utilização intensiva de mão-de-obra* (art. 195, § 9.º, CF), que não poderiam ser afastados dessa hipótese, ao servir, com legitimidade única, à separação dos regimes aplicáveis às pessoas jurídicas.<sup>25</sup>(grifos no original)

Segundo o autor Ricardo Mariz de Oliveira, antes da inclusão do § 12 ao art. 195 da CF/88, o próprio § 9º<sup>26</sup> do referido dispositivo já concedia validade para instituição da não cumulatividade do PIS e da Cofins ao permitir a instituição de alíquotas e bases diferenciadas para contribuições incidentes sobre o lucro, faturamento ou receita. De acordo com o tributarista, as deduções concedidas com finalidade de apuração contribuições a pagar, os créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, corresponde à instituição de bases de cálculo distintas.

No capítulo a seguir, analisaremos o regime diferenciado de tributação da Lei 11.196/05.

<sup>23</sup> Neutralidade tributária e uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. cit., p. 171

<sup>24</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS no setor de petróleo (refinarias). In Leandro Paulsen (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson, 2004, p. 34.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>26</sup> “§ 9.º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste art. poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.”

#### **4. O REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO DOS INSUMOS RECICLÁVEIS PELO PIS/COFINS CRIADO PELA LEI Nº 11.196/05**

##### *4.1. O sistema de tributação da aquisição de produtos recicláveis pelo PIS/COFINS estabelecido pela Lei nº 11.196/05 (“Lei do Bem”)*

A problematização trazida neste trabalho tem origem na declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, do art. 48 da Lei nº 11.196/05, que previa a suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de desperdícios para empresas sujeitas ao lucro real cuja atividade econômica empregue “*desperdícios, resíduos ou aparas*” em seu processo de elaboração de produtos – e consequentemente, ao regime não cumulativo das contribuições – e definiam que tais empresas não poderiam aproveitar os créditos referentes a essas aquisições nas operações subsequentes.

Conforme será analisado de forma detalhada no capítulo a seguir, a Suprema Corte permitiu apropriação de créditos de PIS/Cofins na aquisição de resíduos e insumos reciclados, porém, vedou a suspensão da incidência das referidas contribuições na venda de tais materiais, até então vigente.

Entretanto, muito embora tenha se valido de importantes argumentos relacionados à proteção ao meio ambiente, à livre concorrência e ao pleno emprego, gerou uma piora da situação do setor produtivo de materiais recicláveis. Como principal argumento, alegou-se que a manutenção da suspensão da incidência das exações criaria um regime híbrido que desafiaria a lógica da não cumulatividade do PIS/Cofins.

Contudo, se a vedação à possibilidade de creditamento era a única responsável pelos problemas apontados pelos contribuintes no caso levado à Corte, por qual motivo seria necessário o STF declarar também a inconstitucionalidade da suspensão das contribuições, nunca discutida nos autos anteriormente? Afinal, o entendimento adotado pelo voto vencedor de que a manutenção do benefício previsto no art. 48 da Lei nº 11.196/2005, de fato, desafiaria a sistemática do regime não cumulativo das contribuições?

Na tentativa de respondermos essa pergunta, analisamos nos capítulos anteriores a não cumulatividade tributária e a aplicação da sistemática não cumulativa específica ao PIS/Cofins. Em seguida, analisamos a relevância social da reciclagem para a promoção dos princípios constitucionais para que então possamos nos aprofundar sobre o estudo do problema, buscando examinar a tese fixada pelo Tema 304 e os impactos ao segmento de reciclagem, bem como as alternativas para o setor após o julgamento do *leading case*.

Começamos, então, pela contextualização da legislação ora estudada que deu origem à sistemática diferenciada de tributação de produtos recicláveis pelo PIS/Cofins. A Lei nº 11.196/05, originou-se da MP nº 252/05 "MP do Bem", que tinha como objetivo o saneamento e desenvolvimento do setor de recicláveis, transferindo a tributação para as etapas subsequentes de industrialização e comercialização, conforme o item 40 da exposição dos motivos da Medida:

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.

No exercício da sua competência constitucional, o Congresso Nacional efetuou modificações em dispositivos das duas MPs originais, de modo que os antigos arts. 43 e 44 da MP nº 252/2005, restritos ao setor de sucata de alumínio, foram transformados nos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005 "Lei do Bem", que restringiu o direito ao creditamento decorrentes das aquisições de insumos reutilizáveis, passando a seguir as seguintes determinações:

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 art. não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.

Antes do advento da Lei nº 11.196/05, os contribuintes sujeitos ao regime cumulativo recolhiam 3,65% de PIS/Cofins sobre a receita bruta. Por outro lado, as empresas sujeitas à sistemática não cumulativa recolhiam a alíquota de 9,25%. A empresa adquirente, por sua vez, estava autorizada a utilização de créditos a alíquota de 9,25% sobre os insumos adquiridos.

Nesse sentido, a partir das alterações trazidas pela Lei do Bem, as empresas que comercializam recicláveis teriam, a princípio, um tratamento tributário mais favorável, considerando que deixariam de recolher as contribuições. Haveria assim, teoricamente, um estímulo ao setor de recicláveis, a partir da possibilidade de redução do preço desses insumos.

Contudo, sob a ótica dos adquirentes dos insumos recicláveis, em sua maioria grandes indústrias, a Lei do Bem trouxe um aumento de carga tributária para aquisição de matéria prima obtida a partir de material reciclado, diante da vedação ao aproveitamento do crédito previsto em seu art. 47.

Isso porque, as indústrias de recicláveis e a extrativista sempre concorreram diretamente dentro do mesmo setor. Contudo, para a indústria extrativista, a utilização de créditos de PIS/Cofins era admitida, fazendo com que a aquisição de insumos obtidos diretamente da natureza fosse mais vantajosa do ponto de vista econômico aos adquirentes.

Com isso, apesar da tentativa de conceder um benefício fiscal aos vendedores de recicláveis, a Lei do Bem fez com que a aquisição de produtos *in natura* fosse mais vantajosa aos adquirentes do que os produtos da indústria de recicláveis. Em proposta de desoneração da sucata e dos demais resíduos utilizados como matéria-prima ou insumo em processo de industrialização realizada em 2014 pela CNI, foi examinado o impacto desses dispositivos na cadeia de recicláveis em um comparativo de dois cenários, o primeiro, onde todos os contribuintes envolvidos são sujeitos ao lucro real. O segundo, em que todas as empresas se sujeitam ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/Cofins.

Para o primeiro cenário, a CNI apontou, em seu estudo, que se todas as empresas envolvidas na cadeia de produção de recicláveis fossem optantes pelo lucro real, a suspensão da cobrança equivaleria a um diferimento, de forma que todo o tributo seria cobrado na indústria recicladora. Considerando que a suspensão não enseja o aproveitamento ao crédito, o valor pago pelo contribuinte corresponde a 9,25% da sua receita, equivalente à incidência da mesma

alíquota sobre o valor da sucata adquirida e sobre o valor adicionado à matéria-prima reciclada. Desse modo, de acordo com o estudo, a suspensão não gera redução do tributo devido.

Na segunda situação, se todos os contribuintes se sujeitassem ao regime cumulativo, não teria suspensão e a incidência dos tributos dependeria da quantidade de etapas e do faturamento das empresas em cada uma delas. Nesse sentido, comparativamente, as contribuições incidem e dão ensejo a uma tributação maior do que a situação dos contribuintes do primeiro cenário, de forma que os dispositivos da Lei do Bem aparentemente trazem um benefício para a cadeia de produção da reciclagem.

Ocorre que, o setor de recicláveis se organiza de inúmeras formas, de modo que os envolvidos podem ser optantes de diferentes regimes de tributação, os impactos causados pela aplicação em conjunto das normas dos arts. 47 e 48 da Lei do Bem, variam dependendo da quantidade de etapas e do valor da receita auferida em cada uma delas, havendo a possibilidade dos dispositivos impactarem negativamente a cadeia produtiva.

É exatamente esse impacto negativo que sofrem as empresas das etapas iniciais da cadeia que recolhem as contribuições pelo regime cumulativo ou aquelas optantes pelo Simples Nacional e os contribuintes das etapas finais, sujeitos ao regime não cumulativo. De acordo com o estudo, nesses casos, “a suspensão da incidência de PIS/Cofins nas vendas para empresas do lucro real tende a resultar em uma tributação mais elevada que a verificada no regime não cumulativo puro” (CNI, 2014, p. 62). Tal situação ocorre porque, a matéria-prima virgem, via de regra, é tributada de acordo com o regime não cumulativo, o adquirente tem o direito a aproveitar-se de créditos, diferentemente do que ocorre em relação à matéria-prima não obtida diretamente da natureza.

Em um comparativo, o estudo apresenta duas simulações, a primeira, onde o fornecedor de matéria-prima obtida diretamente da natureza e a indústria adquirente estão sujeitas ao lucro real, havendo uma tributação do insumo e do valor adicionado da indústria sob a alíquota de 9,25%. A segunda simulação é referente ao tributo cobrado na primeira venda, ao valor de R\$ 256,00, que não pode ser compensado e acarreta na majoração da carga tributária total, se comparada à incidente sobre a matéria-prima virgem.

A partir das simulações e dos exemplos apresentados, a Confederação conclui que sempre que houver operações sem suspensão no início da cadeia e, ao final, figurarem empresas optantes pelo lucro real, a incidência de PIS/Cofins será maior do que a observada pelo regime não cumulativo puro, como acontece na maior parte produtiva realizada com matéria-prima virgem. O estudo esclarece ainda, que essa situação abarca a maioria das estruturas de logística reversa de resíduos de metais, vidro, papel e papelão.

A situação paradoxal criada pelos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/05 foi analisada também por Everardo Maciel. Em seu estudo, concluiu que a isenção prevista pela norma não teve benefícios práticos, uma vez que os responsáveis pelas vendas dos resíduos são, em sua maioria, pequenos catadores e pessoas físicas, microempreendedores individuais ou cooperativas enquadradas no Simples Nacional, para os quais a suspensão do PIS/Pasep e da Cofins não se aplica e, conseqüentemente, não possuem direito ao crédito de PIS/Cofins nas aquisições:

20. Quem vende desperdícios, usualmente, não é pessoa jurídica inserida no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, com direito a crédito dessas contribuições nas aquisições. As vendas são realizadas, na grande maioria, por pequenos catadores, pessoas físicas, microempreendedores individuais (MEI) ou cooperativas enquadradas no Simples Nacional, para os quais a suspensão do PIS/Pasep e da Cofins não se aplica. Por conseguinte, não têm direito ao crédito dessas contribuições nas aquisições.

21. Dessa forma, os desperdícios, que deveriam estar desonerados do PIS/Pasep e da Cofins, pela aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, permanecem onerados.

22. Para que o comando do art. 17 tenha eficácia, é necessário que seja suprimida a vedação de utilização do crédito do PIS/Pasep e da Cofins nas aquisições de desperdícios, constante do art. 47 da Lei nº 11.196, de 2005, pois, se assim não for, ninguém fará uso da utilização de crédito nas vendas com suspensão de desperdício, nem a jusante, nem a montante da cadeia.

23. O efeito ambientalmente positivo dessa medida é o estímulo a investimentos cuja produção aproveite produtos recicláveis.<sup>27</sup>

O tributarista e ex-secretário da Receita Federal destacou ainda, que a suspensão prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04<sup>28</sup> somente teria eficácia se conjuntamente suprimido o disposto no art. 47 da Lei do Bem, do contrário, “ninguém fará uso da utilização de crédito nas vendas com suspensão de desperdício, nem a jusante, nem a montante da cadeia”.

Diante disso, para atenuar o ônus tributário sofrido decorrente da ausência de possibilidade de creditamento, os vendedores de reciclados se vêm obrigados a diminuir sua

<sup>27</sup> MACIEL, Everardo; CHAVES, Helder; BARROSO, Regina. Parecer Técnico Tributação Verde. In: CASTRO, Renault de Freitas (Org.). Transição para uma nova ética tributária. Brasília: Ler Editora, 2018, p. 41-42.

<sup>28</sup> Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

margem de lucro como forma de compensação do prejuízo econômico sofrido pelo impedimento de utilização de créditos pelas empresas adquirentes.

Dessa forma, as exações incidem de forma cumulativa nas cadeias de produção de reciclagem por dois motivos: ao primeiro, porque o insumo reciclado já sofreu tributação quando foi produzido com matéria prima ainda virgem, o segundo, tendo em vista que dependendo dos sujeitos envolvidos e dos seus regimes de tributação, a aplicação da suspensão e a vedação do aproveitamento de créditos tem como resultado a majoração da carga tributária, considerando a impossibilidade do aproveitamento de crédito dos tributos cobrados nas etapas antecedentes à suspensão.

Juridicamente, as normas analisadas trazidas pela Lei do Bem apresentam algumas inconsistências. A primeira inconsistência é quanto a ordem das prescrições. É vedado o aproveitamento ao crédito para, depois, conceder a suspensão das contribuições, que não nos parece, sob o ponto de vista estritamente jurídico, coerente, caso a intenção do legislador na elaboração da lei se justifique pela idealização de que o direito ao crédito seria inadmissível como consequência da ausência de recolhimento do tributo na etapa antecedente.

A segunda inconsistência é que a Lei do Bem não estabelece qualquer evento futuro que afaste a exoneração. Nesse sentido, todas e quaisquer vendas de desperdícios, resíduos ou aparas com registro no NCM, especificados por empresas não optantes pelo Simples Nacional para os contribuintes submetidos ao regime de apuração do IRPJ pelo lucro real, ficam também suspensas em todas as condições. Dessa forma, não há convolação do benefício em um instituto de exoneração. Assim, as contribuições são suspensas infinitamente, contrariando a natureza do instituto exonerativo, que prevê essencialmente a provisoriedade.

Se inexistente qualquer evento futuro que represente uma condição resolutória que, caso ocorra, é resolvida a obrigação tributária, ou, se não ocorrer, faz com que as exações sejam cobradas com a incidência de multa e juros, é possível concluir que a norma do art. 48 instituiu, em verdade, uma *isenção*, muito embora utilize o termo *suspensão*.

Embora possa não parecer, o problema não é meramente terminológico. Nota-se que a escolha do termo impacta também diretamente na aplicação da não cumulatividade sob o ponto de vista infraconstitucional. Isso porque, o art. 3, §2º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03

vedam o aproveitamento do crédito nas aquisições isentas somente quando a saída posterior não é onerada pelas contribuições. Em sentido oposto, com a tributação na saída, o aproveitamento ao crédito deve ser mantido, conforme leciona Alves (2014, p. 566-567):

Vale dizer, a contrário senso, que o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não veda o desconto de créditos de PIS/COFINS na aquisição de bens ou serviços isentos quando sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos ao pagamento da contribuição.

É o que se infere da parte final do multicitado inciso II do § 2º, segundo o qual é vedado o desconto de créditos “inclusive no caso de isenção”, na hipótese de serem “revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”.

Bom destacar que, aparentemente, não é objeto de divergência, entre o contribuinte e a Receita Federal, o desconto de créditos de PIS e COFINS na aquisição de bens ou serviços isentos, quando sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos ao pagamento da contribuição autorizada pela Receita Federal, que segue, *ipsis literis*, o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O terceiro problema, por sua vez, é que o parágrafo único do art. 48 definiu que os contribuintes optantes pelo Simples Nacional não possuem direito à suspensão, ao mesmo tempo em que o creditamento em relação às aquisições é igualmente vedado.

A vedação revela-se, desta forma, claramente contraditória com o propósito original do legislador ao elaborar essas normas: se a suspensão é o motivo para vedar o crédito, então a exclusão do Simples Nacional das operações desencadeia, logicamente, a possibilidade de aproveitamento do crédito. Além disso, essa restrição ao crédito viola a própria estrutura estabelecida pelo legislador ordinário.

Diante de todos os problemas apontados, a sistemática diferenciada de tributação de produtos recicláveis pelo PIS/Cofins criada pela Lei nº 11.196/05 revelou-se economicamente lesiva ao setor e incoerente juridicamente, por violar diretamente diversos princípios constitucionais, levando a apreciação da matéria ao STF, conforme será analisado no capítulo a seguir.

## 5. O JULGAMENTO DO TEMA 304 PELO STF

Conforme anteriormente exposto, o tema-problema da presente dissertação teve origem com o julgamento do RE nº 607.109/PR pela sistemática dos recursos repetitivos pelo STF (Tema 304 da Repercussão Geral), que declarou a inconstitucionalidade conjunta dos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/05, que previam a suspensão da incidência do PIS/Cofins na venda de recicláveis aos contribuintes sujeitos à sistemática do lucro real – e, por conseguinte, ao regime não cumulativo das exações – e definiam que as indústrias que utilizam insumos recicláveis não poderiam aproveitar os créditos referentes a essas aquisições.

Como será analisado de forma detalhada a seguir, o STF concedeu o direito ao creditamento correspondente aos insumos recicláveis. Contudo, muito embora a empresa autora tenha ingressado em juízo com a finalidade de declarar inconstitucional tão somente o art. 47 da Lei nº 11.196/05, com base na violação aos princípios constitucionais da livre concorrência, da proteção ao meio ambiente, do pleno emprego, da igualdade e da não cumulatividade, a declaração de inconstitucionalidade de ambos dispositivos piorou a situação das empresas que utilizam insumos recicláveis ao declarar a inconstitucionalidade, por arrastamento, também do art. 48 que previa a suspensão da incidência das contribuições.

Dentre os argumentos utilizados para que não fosse declarada somente a inconstitucionalidade do art. 47, alegou-se que a manutenção do benefício previsto no art. 48 criaria um regime de tributação híbrido que desafiaria a sistemática da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Cofins.

### 5.1. A origem do *leading case*

As empresas produtoras de papel e embalagens recicladas, Sulina Embalagens Ltda. e Trombini Industrial S.A, que utilizam como principal insumo em seu processo produtivo, aparas de papel, interpuseram o RE nº 607.109/PR, em face do acórdão proferido pelo TRF-4, que reformou a sentença favorável para julgar constitucional a vedação prevista no art. 47 da Lei nº 11.196/05, em acórdão assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 47 DA LEI 11.196/2005. CONSTITUCIONALIDADE.

1 - O art. 47 da Lei 11.196/05 não apresenta ofensa à Constituição, uma vez que o legislador, dentro dos limites de sua competência legislativa, apenas delimitou os contornos da não-cumulatividade, excluindo desse sistema determinado setor da atividade econômica, em conformidade com o permissivo constitucional trazido pela EC 42/03, o qual acresceu o § 12 ao art. 195 da Constituição.

2 - A não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, antes de qualquer previsão constitucional a respeito, como simples critério de tributação eleito pelo legislador. A EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer a sistemática a ser observada.

3 - Não se pode afirmar, com suporte no § 12 do art. 195, que está autorizado o creditamento integral relativo a bens, serviços, custos e despesas que não os referidos na legislação que cuida do PIS e da COFINS não-cumulativos.

4 - Não há ofensa ao princípio da isonomia, tendo em vista que o dispositivo trata igualmente todos os contribuintes que se encontram em situação semelhante.

5 - E também não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Tal tributação, por si só, não se reveste de caráter confiscatório. É indubitável que a carga tributária brasileira é elevada; todavia, não há como, objetivamente, reconhecer-se o confisco em face da ultrapassagem de um determinado valor percentual, exceto se houvesse uma limitação legal expressa que fixasse o percentual, o elemento objetivo de comparação (por exemplo, o Produto Interno Bruto) e o período a ser considerado. De outro lado, a tributação operando com efeito de confisco poderia ser reconhecida, no caso concreto, em face da desproporcionalidade entre a carga tributária total suportada pelo contribuinte e a respectiva capacidade contributiva; tal aferição, envolvendo elementos subjetivos, não pode ser alcançada com fundamento na simples alegação de aumento do ônus tributário decorrente da instituição do tributo.

6 - Precedente desta Turma.

7 - Sentença reformada.”

Como se vê, os dois principais argumentos utilizados pelo TRF-4 para reformar a sentença plenamente favorável foram: (i) não houve violação ao princípio da não cumulatividade, tendo em vista que ele não teria uma imposição constitucional, de modo que o Poder Legislativo não estaria compelido a observá-lo para todos os tipos de atividades empresariais, em especial, para as empresas que utilizam insumos recicláveis em sua produção; e (ii) não houve ofensa ao princípio da igualdade, visto que todas as empresas que se utilizavam de insumos recicláveis teriam sido igualmente tratados ao não poder fazer jus ao direito de utilizar créditos correspondente a esses insumos.

A demanda foi ajuizada em junho de 2006 pelas duas empresas visando a declaração de inconstitucionalidade da vedação ao creditamento de PIS/Cofins prevista no art. 47 da Lei nº 11.196/05. Em setembro de 2010, o plenário virtual do STF reconheceu a repercussão geral da questão constitucional suscitada: violação aos princípios constitucionais da igualdade, da livre concorrência, do pleno emprego, da proteção ao meio ambiente e da não cumulatividade.

Em 2009, o professor Humberto Ávila elaborou, a pedido das autoras, parecer

objetivando analisar os argumentos constitucionais suscitados pelas empresas, a fim de permitir o julgamento da demanda perante o STF. Conforme esclarecido pelas autoras, seu processo produtivo utiliza como insumo principal aparas de papel e, ao contrário de suas concorrentes, que utilizavam na produção de celulose matéria-prima advinda da extração de árvores, as autoras não tinham direito à utilização dos créditos relativos à aquisição de aparas de papel e de outros insumos recicláveis utilizados no seu processo de produção.

Em seu brilhante parecer, o professor, em um primeiro momento, analisa a violação ao princípio da igualdade e os elementos inerentes à relação de igualdade. Para o autor, o princípio da igualdade “pressupõe a comparação entre dois sujeitos com base numa medida de comparação que mantenha uma relação de razoabilidade com a finalidade que lhe serve de justificação.” (ÁVILA, 2009, p. 151).

De acordo com o parecer, haverá violação ao princípio da igualdade se presentes qualquer um dos seguintes vícios: (i) quando for vedada a medida de comparação; (ii) se o emprego da finalidade for proibido; ou (iii) se não houver relação de razoabilidade entre a medida de comparação e a finalidade que lhe serve de justificação. Conclui, sobre esse ponto, presentes os três vícios mencionados e, portanto, a violação ao princípio da igualdade.

O professor aponta, primeiramente, que a medida de comparação é diretamente vedada pela CF/88, uma vez que o critério de distinção entre os contribuintes é baseado na natureza da atividade por eles exercida, se industrial extrativista ou mediante insumos recicláveis, como regramento para a vedação ao direito ao crédito.

Tem-se, desse modo, um tratamento diferenciado em virtude da ocupação exercida pelas empresas. Se esta desempenha ocupação profissional industrial extrativista, tem direito ao crédito. Por outro lado, se exerce ocupação industrial mediante reciclagem, não faz jus ao creditamento. Tal diferenciação, como aponta o autor, contudo, ofende de forma direta o que dispõe o art. 150, inciso II da Constituição<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Ao assim fazê-lo, o legislador concedeu um direito a um grupo de contribuintes com base na atividade por eles exercida, industrial extrativista, em detrimento do mesmo direito a quem exerce atividade industrial mediante reciclagem. Significa dizer, portanto, que esses contribuintes estão sendo punidos tributariamente porque desempenham uma atividade, e não outra.

Além de violar diretamente a Constituição, a medida de diferenciação, ao vedar o creditamento com base com base na natureza da atividade exercida, é igualmente incompatível com três finalidades que o legislador manda atingir. A primeira finalidade é o dever de preservação da liberdade do exercício profissional<sup>30</sup>, ao conferir tratamento tributário diferenciado.

Desta forma, conferir tratamento desigual ao contribuinte, exclusivamente por ele exercer sua atividade mediante reciclagem, e não industrial extrativista, caracteriza um embaraço ao exercício da atividade que, a luz do princípio da liberdade do princípio da liberdade do exercício da profissão, deve ser desembaraçada.

O dever de proteção ao meio ambiente, previsto no art. 170, inciso VI da CF/88<sup>31</sup> é a segunda finalidade incompatível com a medida legal de comparação analisada por Ávila, ao conferir aos contribuintes que causam impacto ambiental menos danoso, tratamento tributário mais desfavorável do que aqueles que causam mais danos ao meio ambiente:

A união Federal, ao vedar o direito aos créditos correspondentes às aquisições de materiais reutilizados, até diferenciou os contribuintes conforme o impacto ambiental dos produtos e de seus processos de elaboração. Fê-lo, porém, às avessas: quem causa mais impacto ambiental foi favorecido; quem provoca menos impacto ambiental foi prejudicado. Ao assim proceder, a União andou, flagrantemente, na contramão constitucional. (Ibid., p. 152).

Em terceiro lugar, analisa o autor a violação ao princípio da livre concorrência, previsto

---

<sup>30</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

<sup>31</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

no art. 170, inciso IV da CF/88, pois, se o Estado, que deveria assegurar a igualdade de condições tributárias para os contribuintes que competem em um mesmo segmento, setor, área ou atividade, o ente não pode diferenciar as empresas que atuam na produção de celulose criando vantagens injustificadas aos contribuintes que a produzem a partir da extração de árvores abatidas, deixando o seu produto mais barato, em detrimento daqueles que utilizam no seu processo produtivo aparas de papel como insumo principal.

Ao restringir o exercício da atividade de reciclagem, a Lei do Bem não apenas violou os três princípios citados anteriormente, ela os violou duplamente ao restringi-los e deixando de promovê-los:

É preciso registrar que, ao restringir o exercício da atividade de reciclagem, a União Federal não simplesmente violou os princípios da liberdade de profissão, da proteção ambiental e da liberdade de concorrência. Ela violou-os duplamente: de um lado, ela atuou *restringindo-os*; de outro, ela agiu *deixando de promovê-los*. A esse respeito, convém recordar que os princípios jurídicos funcionam de duas formas: como *direitos de defesa (Abwehrrechte)*, na medida em que impedem, negativamente, que o Estado adote comportamentos que se contraponham à realização do estado de coisas cuja realização é por eles determinado; e como *deveres de proteção (Schutzpflicht)*, já que obrigam, positivamente, que o Estado adote conduta que provoquem efeitos que contribuam para a promoção do estado de coisas por eles imposta. Em palavras singelas, os princípios não apenas *proíbem* que o Estado os *restringa*, mas *obrigam* que ele os *promova*. (Ibid., p. 153, grifos no original).

A Lei nº 11.196/05, portanto, ao não promover os princípios constitucionais analisados, acabou lhes restringindo de forma sensível. Nesse ínterim, “o legislador não apenas fez o que não poderia ter feito, diferenciando onde não poderia ter diferenciado, como ainda deixou de fazer aquilo que deveria ter feito, omitindo-se de distinguir onde deveria ter distinguido” (Ibid., p. 154).

Com relação ao exame das finalidades restringidas, Ávila explica que além da ofensa ao princípio da igualdade por conta da utilização de medida de comparação vedada, há, ainda, ofensa em razão dos efeitos negativos causados relativamente a finalidades que deveriam ser promovidas e, contudo, não foram.

Isso porque, ao adotar medida de comparação vedada, o legislador beneficiou finalidades não compatíveis com o texto constitucional, como por exemplo, fomentou a agressão ao meio ambiente (ao conceder tratamento tributário mais vantajoso às empresas que utilizam matéria-prima advinda da pasta de celulose obtida através do abatimento de árvores vivas) em

detrimento da defesa do meio ambiente (ao punir tributariamente empresas que utilizam no seu processo produtivo insumos recicláveis com a vedação de créditos na aquisição desses insumos).

Por fim, quanto à análise da razoabilidade entre a medida de comparação e a finalidade que justifica a sua utilização, o professor pontua que “Não há como investigar a razoabilidade entre medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização. Não há como investigar a razoabilidade entre uma medida proibida e uma finalidade vedada. Seria como admitir o exame da justiça da injustiça.” (Ibid., p. 154).

Sobre o princípio da não cumulatividade, o parecer se debruça na análise para identificar se há uma relação de razoabilidade entre a finalidade da diferenciação e a medida de comparação. A partir da premissa de que a não cumulatividade das contribuições foi criada visando ao afastamento dos efeitos danosos da cumulatividade tributária no ciclo econômico (finalidade), a sua implementação perpassa pela capacidade de compensação dos créditos anteriores (medida de comparação), sendo presumido do regime que haja incidência de tributos nas etapas anteriores do ciclo.

Desta forma, o único critério possível de comparação seria a capacidade compensatória de créditos anteriores. Contudo, o art. 47 da Lei do Bem optou pela natureza dos insumos, muito embora a qualidade do insumo reciclável utilizado não tenha relação com o acúmulo, ou não, de carga tributária nas etapas posteriores do ciclo de produção.

A vedação ao direito ao creditamento violaria, portanto, não somente a não cumulatividade, mas ainda o princípio da igualdade, tendo em vista a implementação de um regime não cumulativo descaracterizado:

Se há créditos, referentes a contribuições sociais, embutidos no valor dos insumos utilizados para a produção de determinados bens, deve haver o direito à sua dedução, sob pena de ser descaracterizado o regime não cumulativo e ser negada a finalidade legal justificadora da própria diferenciação entre os contribuintes. Não sendo assim, o legislador contradiz o sistema regulativo criado por ele próprio, violando, com isso, a norma fundamental da igualdade. A desigualdade está no fato de que contribuintes que se assemelham naquilo que é relevante para o sistema legalmente adotado (ter créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados) são submetidos a regras diferentes (uns têm direito ao crédito, outros não tem), sem qualquer motivo justificador para o tratamento desigual. (Ibid., p. 156).

Por fim, o parecer conclui que art. 47 da Lei nº 11.196/05, ao vedar a utilização de créditos nas aquisições de insumos recicláveis, é inconstitucional por violar o princípio da igualdade, tendo em vista:

- 1) utilizar medida de comparação vedada pela Constituição: a medida de comparação legalmente empregada (capacidade de reciclagem dos insumos) implica tratamento diferenciado em razão da atividade exercida (se industrial ordinária ou industrial de reciclagem), o que é diretamente vedado pela Constituição, que proíbe a União Federal de estabelecer distinções entre os contribuintes em razão da atividade profissional por eles exercida (art. 150, II);
- 2) violar o princípio da liberdade de profissão (art. 5º, XIII): o uso da medida legal de comparação restringiu a liberdade de profissão porque diferenciou negativamente quem escolheu exercer a atividade industrial de reciclagem, em razão da negativa do direito ao crédito, e deixou de promover a referida liberdade porque legislou sem favorecer atividades cujo exercício auxilia a União na realização de finalidades públicas;
- 3) violar o princípio da proteção ambiental (art. 170, VI): a União Federal restringiu a sua realização porque negou o direito ao creditamento exatamente a quem causa menor impacto ambiental, e deixou de promovê-lo porque legislou sem estimular aqueles que utilizam processos industriais que causam menor impacto ambiental;
- 4) violar o princípio da liberdade de concorrência (art. 170, IV): a União Federal limitou a sua realização porque criou vantagem competitiva injustificada para as indústrias que adotam processos industriais ordinários em detrimento das industriais de reciclagem, e deixou de protegê-lo porque legislou sem corrigir distorções concorrenciais das empresas que colaboram na realização de finalidades públicas;
- 5) utilizar medida de comparação incompatível com a finalidade legal: a natureza dos insumos, se recicláveis ou não, não pode ser eleita como medida de comparação entre os contribuintes porque não mantém relação de pertinência com a própria finalidade legalmente eleita, que é a de afastar a carga tributária acumulada nas etapas do ciclo econômico, o que viola a exigência de aplicação isonômica do princípio da não cumulatividade. (Ibid., p. 158-159).

### 5.1.1. Considerações ao julgamento do RE nº 607.109/PR

No julgamento do *leading case*, o STF explorou os pontos levantados pelo parecer de Ávila. A Ministra Relatora Rosa Weber, votou pela constitucionalidade do art. 47 a partir da exegese de que a aplicação em conjunto com o subseqüente art. 48 da Lei nº 11.196/2005 beneficiaria o setor de reciclagem, ao prestigiar as empresas vendedoras na negociação de produtos reciclados com a suspensão do recolhimento do PIS e da Cofins decorrentes da venda de desperdícios, resíduos ou aparas de papel até a etapa subseqüente do ciclo de produção.

Além disso, pontuou que a vedação prevista no art. 47 estaria em conformidade com a previsão geral de inexistência do direito aos créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições constante na legislação infraconstitucional, uma vez que o adquirente não arcaria economicamente com o PIS/Cofins, em razão do disposto no art.

48.

Consignou, ainda, não verificada a alegação de incentivo às aquisições de produtos obtidos a partir de recursos naturais em detrimento da aquisição de desperdícios, por inexistente repercussão econômica das contribuições incidentes na saída:

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

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

Se inexistente cobrança, não haveria, portanto, direito ao creditamento. Reconheceu a Relatora, entretanto, o direito ao crédito quanto às aquisições oriundas de empresas do Simples Nacional, tendo em vista que a suspensão não lhes seria aplicável. Votou, assim, pelo parcial provimento ao recurso extraordinário para, conferindo ao art. 47 da Lei nº 11.196/2005, interpretação conforme os arts. 146, III, “d”, e 179 da Constituição, reconhecer o direito ao creditamento nas aquisições dos insumos descritos no dispositivo, quando vendidos por empresas incluídas no Simples Nacional, de que trata a LC nº 123/2006.

Por fim, sugeriu a fixação da seguinte tese de repercussão geral:

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

Contudo, muito embora discordemos entendimento de que a não cumulatividade das contribuições exige duas etapas tributadas na sequência, de modo que, se não ocorreu a tributação na operação antecedente, não deve haver crédito a ser apropriado pelos adquirentes na etapa posterior, não olvidamos no presente trabalho que o STF tem compreendido que a ausência de tributação na etapa imediatamente anterior proíbe o aproveitamento dos créditos.

Como veremos na análise do voto vencedor, a norma do art. 48 da Lei do Bem não foi declarada inconstitucional por afrontar dispositivos ou princípios constitucionais. Muito pelo contrário, verificou-se da decisão que os contribuintes que exercem atividade de reciclagem merecem tutela diferenciada por contribuir com a efetivação dos princípios constitucionais. A declaração de inconstitucionalidade por arrastamento decorreu, na verdade, de uma suposta obrigatoriedade relativa à sistemática não cumulativa das contribuições, a qual, em nosso entendimento, está atrelada ao entendimento jurisprudencial acima apontado, compartilhado pela União em suas contrarrazões e pela Ministra Relatora Rosa Weber em seu voto.

O segundo Ministro a votar, Alexandre de Moraes, abriu divergência e negou provimento ao recurso para declarar constitucional o art. 47 da Lei nº 11.196/05, consignando que a não cumulatividade do PIS/Cofins não possui previsão constitucional, uma vez que a contribuição não está prevista no § 12 do art. 195 da CF/88, estando integralmente regulamentada pela legislação infraconstitucional, não cabendo ao Judiciário, portanto, interferir na escolha de quais créditos podem ser abatidos.

Para o Ministro, se o Poder Judiciário atuasse na escolha dos créditos que podem ser abatidos, estaria atuando como legislador positivo, violando, assim, o princípio da harmonia e independência entre os poderes. Tal medida somente poderia ser admitida, se constatada violação ao texto constitucional, não verificada na hipótese em julgamento pelo Ministro.

Acerca do argumento adotado por Alexandre de Moraes de que o regime não cumulativo não possuiria previsão constitucional, Ávila, no parecer elaborado a pedido das recorrentes e citado anteriormente no presente trabalho, rebate de forma direta a utilização desse argumento como justificativa para defesa da constitucionalidade da vedação aos créditos previsto no art. 47:

É preciso referir que o argumento segundo o qual o regime não cumulativo não seria uma imposição constitucional não altera as conclusões até aqui firmadas. Ainda que o legislador tenha liberdade quanto a instituir ou não o regime da não-cumulatividade (liberdade quanto ao “se”), tendo ele optado por estabelecê-lo, deverá coerentemente devolvê-lo de acordo com os princípios tributários aplicáveis, dentro os quais o princípio da igualdade. Isso significa, em outras palavras, que embora possa haver – o que se admite apenas para argumentar – liberdade *quando à adoção do regime*, inexistente liberdade total *quanto à sua configuração*: o legislador não pode estabelecer uma finalidade de diferenciação, com uma mão, e escolher um critério de diferenciação que não mantenha com ela uma relação de pertinência, com a outra mão. Admiti-lo, é aceitar que o legislador possa instituir, caprichosamente, regimes

tributários arbitrários, irrazoáveis e irracionais, ao seu bel prazer. (ÁVILA, 2009, p. 156, grifos no original).

O entendimento de Ávila é, pois, o que nos parece o mais correto. Por fim, propôs o Ministro a fixação da seguinte tese para o Tema 304 da repercussão geral: “É constitucional o art. 47 da Lei 11.196/2005.”.

### *5.1.2 O voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes*

Após o voto do Ministro Alexandre de Moraes, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes e, acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia, Luiz Fux, Roberto Barroso, Edson Fachin e Nunes Marques, foi o redator do voto vencedor.

O Ministro elucida, em seu voto, que 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 nºs 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.

Assim, em função do método não cumulativo previsto nas Leis nºs 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, o crédito constituído pelo regime não cumulativo supera o valor do tributo recolhido na etapa anterior.

A redução da carga tributária incidente sobre a cadeia de produção, incentiva, assim, os agentes econômicos a priorizar a aquisição de insumos que ensejem o aproveitamento de créditos tributários:

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 vênua, 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.

O Ministro analisa que as grandes empresas produtoras de papel, submetidas necessariamente ao regime não cumulativo, adquirem insumos junto a cooperativas de catadores de material reciclável, formadas por catadores de baixa renda que, em razão do art. 10, inciso VI, da Lei 10.833/2003<sup>32</sup>, obrigatoriamente, permanecem no regime cumulativo da Cofins, contribuindo, então, pela alíquota de 3,65%.

Em seu voto vencedor, Gilmar Mendes pontua que em razão dessa dualidade de alíquotas, se não houvesse a vedação contida no art. 47 da Lei nº 11.196/2005, 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.

No entendimento do Ministro, a vedação ao direito ao crédito impõe, dessa forma, um tratamento desfavorável às cadeias econômicas ambientalmente vantajosas, porquanto desconsidera que o método de apuração dos créditos na sistemática não cumulativa do PIS/Cofins permite que os compradores auferam ganhos econômicos.

Para ilustrar seu entendimento de que quando submetidas a condições de mercado similares, as empresas que adquirem os desperdícios recicláveis não competem em pé de igualdade com as produtoras extrativistas, o Ministro elaborou um exemplo prático considerando uma operação econômica hipotética entre as cooperativas (vendedoras), sujeitas ao regime cumulativo, contribuindo pela alíquota de 3,65% e as grandes indústrias (compradoras), submetidas ao regime não cumulativo, calculando seus débitos e créditos a alíquota de 9,25%:

---

<sup>32</sup> Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo.

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 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}). (grifos no original)

O art. 47 da Lei nº 11.196/05 fez, sob o ponto de vista tributário, ser economicamente mais vantajoso adquirir insumos *in natura* da indústria extrativista do que comprar matéria-prima de cooperativas de catadores de materiais recicláveis, no caso dos autos, aparas de papel:

**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.** (grifos no original)

Tal situação, conseqüentemente, estimula a migração das empresas que produzem celulose para o método extrativista e de maior prejuízo ambiental, porém, tributariamente mais vantajoso. As cooperativas, por sua vez, são compelidas a diminuir o preço de seus produtos para não perderem espaço no mercado para a indústria extrativista, mais favorecida pela legislação.

Há, portanto, na norma desafiada, além de violação ao princípio da isonomia tributária, incompatibilidade com as finalidades do texto constitucional em matéria de proteção ao meio ambiente e valorização do trabalho humano.

Aqui se encontra o problema da decisão. Analisando o alcance e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do dispositivo, o Ministro entendeu que os arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/05 “*se interpenetram funcionalmente, formando um bloco unitário incidível.*”, de modo que seria necessário a declaração de inconstitucionalidade conjunta de ambos, a fim de evitar a criação de um regime híbrido que não foi previsto pelo legislador e que desafiaria a

lógica não cumulativa do PIS/Cofins. Consignou, ainda, que a medida permitiria à Corte atuar na defesa dos preceitos constitucionais assumidos pelo Estado no que tange à proteção do meio ambiente, sem, contudo, invadir o domínio do Congresso Nacional:

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.

No entendimento do Ministro, a declaração de invalidade do bloco normativo como um todo possibilitaria que as empresas do ramo de reciclagem retornassem ao 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.

Por fim, votou pelo provimento do recurso extraordinário, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei n° 11.196/2005, e, por arrastamento, do art. 48 do mesmo diploma normativo. Restou, assim, fixada a seguinte tese de Repercussão Geral: “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.”.

Ao assim decidir, o voto vencedor apesar de eliminar o tratamento mais gravoso às empresas recicladoras previsto no art. 47 da Lei n° 11.196/2005, suprimiu vantagem tributária concedida aos vendedores de recicláveis ao declarar a inconstitucionalidade também do art. 48 da mesma lei.

A despeito da tese vencedora, observamos, inicialmente, os argumentos utilizados no voto vencedor com olhos de expectativa de que o julgamento do *leading case* poderia corrigir, diante da possibilidade de o Tribunal declarar a inconstitucionalidade da vedação da utilização de créditos de PIS/Cofins aos contribuintes que utilizam insumos recicláveis em suas linhas de produção, o tratamento mais gravoso concedido a esses agentes.

Esse, contudo, não foi o resultado alcançado com a fixação da tese firmada, por maioria, pelo STF, ao julgar o Tema 304 da repercussão geral. Primeiramente, a decisão foi surpreendente porque a declaração de inconstitucionalidade do art. 48 da Lei n° 11.196/2005

não estava ligada à matéria em análise pelo Tribunal.

Surpreende, em segundo lugar, pois muito embora o voto do Ministro consigne que a norma contida no art. 47 é inconstitucional, não apenas porque viola diretamente 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, ao declarar a inconstitucionalidade, por arrastamento, do art. 48, perpetua o desincentivo à atividade reciclável, tendo em vista que as cooperativas e empresas que antes eram beneficiadas pelo referido dispositivo, agora serão obrigadas a repassar no preço final dos insumos o montante correspondente à incidência de PIS/Cofins, anteriormente suspensa.

Destacamos nosso entendimento de que, ao declarar a inconstitucionalidade também do art. 48, o Ministro Gilmar Mendes adotou, predominantemente, o mesmo raciocínio utilizado pelo legislador para implementação dos dispositivos: se não há incidência de contribuição na operação imediatamente anterior, não há creditamento ao contribuinte na operação posterior.

Esse racional foi levado pela Ministra Rosa Weber, anteriormente analisado, bem como nas contrarrazões ao recurso extraordinário apresentadas pela União, por meio da qual argumentou que a concessão de crédito sem tributação na etapa antecessora constituiria uma anomalia, por criar verdadeiro crédito presumido.

Contudo, conforme anteriormente estudado, o regime não cumulativo não é limitado apenas à neutralização da cobrança do tributo na operação imediatamente anterior. A sistemática é um mecanismo de combate à cumulatividade tributária, cuja definição é uma sobreposição de tributos sobre uma parcela de produto, receita ou serviço que já tenha sofrido tributação antes. Essa sobreposição, por sua vez, não é limitada à incidência que ocorre na etapa anterior imediata, de forma que o direito ao creditamento deve ser passível de permitir o abatimento dos valores já incididos nas operações antecedentes.

Em nosso entendimento, o principal raciocínio para declaração de inconstitucionalidade do art. 48 deixou de considerar dois aspectos importantes. O primeiro é que na cadeia produtiva de recicláveis, a incidência de tributação sobre os insumos gera o pagamento de tributo sobre o mesmo insumo mais de uma vez.

O segundo é que a sistemática não cumulativa não foi limitada pela Constituição, como fez para o ICMS, fazendo com que haja uma interpretação ampla e própria quanto sua aplicação para as exações ao PIS/Cofins. Além disso, a legislação infraconstitucional permitiu a tomada de créditos superiores ao valor do tributo pago anteriormente na cadeia produtiva.

Além disso, devemos ressaltar que a vontade do legislador foi expressamente clara no sentido de que as exações ao PIS/Cofins não cumulativas não tinham por objetivo aumento da carga tributária, mas sim a correção de distorções mediante cobrança semelhante ao regime adotado pelo valor agregado.

Nesse ínterim, abrimos parenteses para entender que perde o sentido o argumento utilizado pelo Ministro Gilmar Mendes de que o bloco normativo formado pelos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005 se interpenetram funcionalmente, formando um bloco unitário incidível, uma vez que não há qualquer inconstitucionalidade na manutenção da suspensão prevista pelo art. 48 e da permissão à utilização dos créditos à luz da Constituição.

Além disso, a apropriação de créditos em relação a bens não sujeitos ao recolhimento das contribuições na etapa antecedente já é permitido por lei nas hipóteses de isenção. Dessa forma, considerando que o benefício previsto no art. 48 criado pelo legislador possui essa natureza, a Corte não estaria atribuindo, por si mesma, um crédito de PIS/Cofins na aquisição de insumos isentos, tendo em vista que a previsão é decorrente de legislação ordinária.

Outrossim, a declaração de inconstitucionalidade do art. 47, isoladamente, não implicaria em atuação positiva do Poder Judiciário, muito menos romperia com o equilíbrio interno da política tributária aprovada pelo Congresso Nacional, uma vez que a Corte estaria somente exercendo o seu papel de interpretar as leis do ordenamento jurídico à luz da Constituição. Se, no caso analisado, o STF declarasse a inconstitucionalidade apenas do art. 47, a Corte estaria tão somente dando continuidade a própria vontade do Congresso Nacional em beneficiar os vendedores de recicláveis.

Por fim, a bem da verdade, no nosso entendimento, a decisão da Suprema Corte somente colocou em pé de igualdade o tratamento tributário entre a produção de materiais pelo método extrativista e pelas linhas de produção ecologicamente sustentáveis, não conferindo uma situação mais vantajosa à indústria recicladora, algo que seria plenamente justificável à luz dos

princípios constitucionais, da extrafiscalidade e dos próprios argumentos utilizados na decisão do STF, conforme visto no capítulo 3º da presente dissertação.

### 5.2.2. *O voto do Ministro Dias Toffoli*

Dedicamos um capítulo para análise do voto do Ministro Dias Toffoli por considerarmos, pelos motivos que foram e serão expostos a seguir, que esse deveria ter sido o voto vencedor no julgamento do *leading case*. O Ministro deu provimento ao extraordinário para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei do Bem e, conferir ao art. 48 da Lei nº 11.196/05, interpretação conforme a Constituição, consignando que o benefício fiscal concedido pela lei se trataria, na verdade, de uma *isenção*, garantindo-se o crédito para as empresas que realizam a saída tributada nos termos da legislação infraconstitucional.

Nos fundamentos do voto do Ministro, assentou que o regime não cumulativo das contribuições teve por objetivo igualar as cargas tributárias entre esse e o regime da não cumulatividade, de modo a garantir a neutralidade fiscal. A racionalidade do regime não cumulativo foi, desta forma, comprometida, ao deixar de observar os objetivos/valores que justificaram a sua criação, além de ter ofendido a isonomia bem como a neutralidade tributária que orientou a instituição da sistemática não cumulativa.

Isso acontece porque, para compensar a vedação ao creditamento por parte do adquirente, o vendedor de recicláveis é obrigado a reduzir seu preço e, conseqüentemente, seu lucro, em escala muito maior do que o montante do PIS/Cofins que deixou de recolher.

Desta forma, compartilhando do mesmo entendimento do voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes, consignou que o tratamento tributário conferido à indústria de recicláveis é pior do que o outorgado aos produtos concorrentes de empresas extrativistas, contrariando, dessa forma, a isonomia e normas constitucionais relacionadas com a promoção e a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Contudo, ao contrário do voto do vencedor, discordou do Ministro Gilmar Mendes sobre o ponto mais crítico da decisão, a necessidade de declaração de inconstitucionalidade da suspensão prevista no art. 48. Sobre esse ponto, Dias Toffoli entendeu que a medida

prejudicaria a intenção inicial do legislador originário de beneficiar tributariamente a venda dos materiais reciclados, além de causar uma equiparação entre as cooperativas e pequenos empreendimentos com a indústria extrativista.

Nesse cenário, esclareceu que o art. 48 estabeleceu uma *isenção*, de modo que apenas com a sua manutenção é que haveria o prestígio ao setor de recicláveis. Tal medida não resultaria em atuação positiva da Corte, uma vez que há lei que autoriza a utilização de créditos nas hipóteses em que há tributação na saída e isenção na aquisição. Além disso, entendeu que seria ausente a relação funcional entre o benefício fiscal concedido na venda e a ausência de crédito na etapa seguinte, sendo os dispositivos dos arts. 47 e 48 independentes.

Por todo o exposto no presente trabalho, este é o entendimento que mais nos parece coerente e que, de fato, colocaria o setor de reciclagem em posição de vantagem perante a indústria extrativista, fomentando as normas constitucionais relacionadas com a promoção e a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

## 6. OS IMPACTOS DA DECISÃO AO SETOR DE RECICLÁVEIS

Após a publicação do acórdão de mérito, a União Federal e as entidades que representam o setor de reciclagem, na qualidade de *amicus curiae*, opuseram embargos de declaração, agendados para julgamento definitivo entre os dias 21.06.2024 a 28.06.2024, objetivando o afastamento da declaração da inconstitucionalidade por arrastamento do art. 48 da Lei nº 11.196/2005 ou, ao menos, a modulação dos efeitos da decisão.

Acerca dos impactos negativos da decisão para as cooperativas, a Organização das Cooperativas Brasileiras destacou que, a declaração de inconstitucionalidade do art. 48 representará um aumento da carga tributária porque a maioria das suas vendas é realizada para adquirentes sujeitas ao lucro real.

Visando demonstrar a prejudicialidade da decisão ao setor, apresentou um estudo por meio do qual concluiu que a decisão resultará no aumento de carga tributária ao segmento e na diminuição da renda dos catadores, considerando que, no ramo de recicláveis, o comprador determina o preço e o vendedor não tem, via de regra, reserva financeira para estocar e esperar por um melhor preço de venda.

Da mesma forma, a Associação Brasileira das Empresas de Reciclagem e Gerenciamento de Resíduos apresentou um parecer econômico elaborado por consultores especializados para comprovar os prejuízos não só ambientais, mas também sociais e ambientais que a decisão poderá causar.

Com relação aos eminentes impactos sobre a arrecadação, os consultores estimam que a adquirente voltaria a se creditar de PIS/Cofins, gerando uma renúncia fiscal de R\$ 1,2 bilhões, o vendedor, por sua vez, passaria a arcar com um débito de R\$ 817 milhões, sendo R\$ 672 milhões para empresas do lucro real, e R\$ 145 milhões para empresas optantes pelo lucro presumido. Esta situação estreitaria a já reduzida margem de lucro das empresas vendedoras, que seriam incentivadas a sonegar impostos e migrar para a informalidade.

Diante do julgamento do Tema 304, o parecer destaca que os sujeitos envolvidos

passariam a se deparar com as seguintes alternativas, não excludentes: (a) decretação de falência, diante da redução dos seus lucros a zero; (b) necessidade de utilização de reservas financeiros que deveriam ser poupadas para a depreciação; (c) redução de despesas com pessoal na forma de relações de trabalho informais; ou (d) venda de produtos por vias ilegais. Outrossim, na hipótese de migração para a informalidade ou encerramento de atividades de 40%, haveria uma perda de massa salarial de mais de R\$ 500 milhões e cerca de 20 mil postos de trabalho perdidos.

O parecer também simulou os impactos caso não haja a modulação dos efeitos da decisão, concluindo que empresas vendedoras de recicláveis podem ser compelidas a obrigação de fazer frente ao pagamento de aproximadamente R\$ 4,1 bilhões de PIS/Cofins referentes aos últimos cinco anos. Por sua vez, as indústrias de transformação seriam beneficiadas com créditos no valor aproximado de R\$ 6,1 bilhões, imputando uma obrigação líquida de ressarcimento pelo Fisco de aproximadamente de R\$ 2 bilhões.

Por fim, assim como no presente trabalho, o estudo concluiu que a proposta sugerida no voto do Ministro Dias Toffoli se encontra em linha com as melhores práticas internacionais de incentivo à atividade de recicláveis, permitindo a recuperação de R\$ 600 milhões anuais como crédito para a indústria processadora sob o regime do lucro real e a concomitante manutenção da isenção nas vendas.

Isso posto, evidencia-se que a decisão acabou sendo prejudicial ao setor de reciclagem. Afinal de contas, o custo com a extinção suspensão da incidência de PIS/Cofins no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas, apenas não será suportado pelos vendedores de insumos recicláveis caso consigam repassar o custo com o recolhimento da nova contribuição ao preço final de seus materiais, algo que se configura extremamente improvável, pois os sujeitos são agentes passivos na formação do preço de venda, que é determinado e controlado pelas indústrias de material.

Nesse sentido, a medida mais acertada no que tange à inconstitucionalidade da suspensão seria a sua reconsideração. Contudo, em sessão de julgamento virtual, o Ministro Gilmar Mendes acolheu parcialmente os embargos de declaração apenas para modular os efeitos da decisão da seguinte forma: (i) decretando que os efeitos sejam produzidos a partir de 16.06.2021 (data da publicação da ata de julgamento do mérito), ressalvadas as ações ajuizadas até

07.06.2021 (data de conclusão do julgamento do recurso); e (ii) vedando, ainda que âmbito das ações ressalvadas, a cobrança das contribuições incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes do marco temporal da modulação (16.06.2021), quando a pretensão fazendária decorrer da invalidação do art. 48 da Lei nº 11.196/05.

O Ministro Dias Toffoli, por sua vez, cujo voto mais uma vez nos parece o mais acertado, acolheu parcialmente os embargos de declaração tão somente para assentar a constitucionalidade do art. 48 da Lei nº 11.196/05. No que tange à modulação dos efeitos da decisão, consignou, em primeiro lugar, caso sejam acolhidos os embargos de declaração com a proposta de manutenção do art. 48 da Lei nº 11.196/2005, que haja a modulação dos efeitos da decisão recorrida para estabelecer que estes sejam produzidos a partir da data da publicação da ata de julgamento dos presentes embargos de declaração em relação ao art. 47.

Segundamente, caso vencido na tese da constitucionalidade do art. 48, entendeu ser necessário a concessão de prazo maior para que a declaração de inconstitucionalidade de ambos os dispositivos passem a surtir efeitos, entendendo, assim, 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).

Por fim, concluiu seu voto consignando que, qualquer que venha a ser o resultado do julgamento dos aclaratórios, a modulação deveria se dar, no mínimo, a partir da data do julgamento dos embargos de declaração em análise. Em seguida, o Ministro Gilmar Mendes pediu destaque do julgamento, seguido por pedido de vista do Ministro André Mendonça. O julgamento virtual dos embargos de declaração está previsto para encerrar no dia 28.06.2024.

Desta forma, considerando o marco inicial como a data da publicação da ata do julgamento de mérito, o Fisco não poderia cobrar dos vendedores de recicláveis as contribuições não recolhidas nos últimos cinco anos em razão da suspensão, e os adquirentes não poderiam creditar-se antes de 16.06.2021, salvo se possuírem ação judicial para esse fim ajuizada até 07.06.2021.

Neste sentido, há uma indicação de que a Corte Especial acolherá tão somente a modulação dos efeitos da decisão. Ou seja, a inconstitucionalidade do art. 48 se manteria após o julgamento dos embargos de declaração. Diante disso, considerando como improvável a

alteração de posicionamento da Suprema Corte, é importante discutirmos acerca de possíveis alternativas para correção dessa nova realidade mais prejudicial que tende a ser confirmada com julgamento dos embargos de declaração opostos.

### 6.1. Alternativas para o setor de reciclagem diante dos efeitos do julgamento do Tema 304

#### 6.1.1. Da aprovação do projeto de Lei nº 1.800/21

Como visto anteriormente, ainda pende de julgamento definitivo a discussão do Tema 304 pela Suprema Corte, em razão da oposição de embargos de declaração, com previsão de encerramento do julgamento em 28.06.2024. Contudo, os arts. 47 e 48 da Lei do Bem encontram-se com sua eficácia suspensa desde a publicação da ata de julgamento, tendo em vista a ausência de previsão de efeito suspensivo dos aclaratórios e que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma exclui o ato normativo inconstitucional do ordenamento jurídico.

Assim, considerando os efeitos *erga omnes* da decisão a partir da publicação da ata de julgamento, atualmente, os vendedores de recicláveis estão sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS/Cofins, antes suspensas.

Contudo, conforme exposto no capítulo anterior, o julgamento foi recebido de forma muito negativa pelo segmento, que não esperava um agravamento do tratamento tributário ao setor de reciclados, considerando a situação paradoxal trazida pelo voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes e a dualidade entre a argumentação ventilada aos autos e o resultado obtido.

Por esse motivo, defendemos no decorrer dessa dissertação que o posicionamento do Ministro Dias Toffoli deveria prevalecer sobre o voto do Ministro Gilmar Mendes, por conceder um tratamento mais benéfico à atividade de reciclagem e a se mostrar coerente com a não cumulatividade do PIS/Cofins.

Fato é que a possibilidade de alteração do voto vencedor é quase nula. Em contrapartida, o Poder Legislativo propôs algumas medidas para tratamento da matéria. Dentre eles, o PL nº

1.800/21, apresentado pelo Deputado Domingos Sávio em maio de 2021, cuja redação final foi aprovada pela Câmara dos Deputados em 23.05.2024, passando o artigo 47 da Lei do Bem a ter 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, 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 Tipi, bem como de demais desperdícios e resíduos metálicos descritos no 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 referidos insumos como matéria-prima ou material secundário.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor dos itens referidos no caput deste artigo adquiridos no mês. § 2º O direito ao crédito aplicar-se-á, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

§ 3º O crédito que não tiver sido aproveitado em determinado mês poderá ser utilizado nos meses subsequentes.

§ 4º A autorização prevista no caput deste artigo aplicar-se-á ainda que o estabelecimento adquirente sujeite-se ao recolhimento da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) por substituição tributária.

Como justificativa, o PL destaca a obrigatoriedade de tutelar de forma diferenciada o meio ambiente decorrente do texto constitucional e da PNRS, os quais fundamentariam um tratamento legal diferenciado ao setor industrial que se dedica às atividades de reciclagem.

Aponta, ainda, a importância do setor para a geração de emprego e renda, especialmente para os catadores, suas associações e cooperativas, em linha com o que defendemos no 3º capítulo do presente trabalho. Por fim, com relação à não cumulatividade do PIS/Cofins, consignou que, como o aumento de alíquotas que justificou a criação do regime estava vinculado à possibilidade de utilização de créditos, o óbice ao direito ao crédito criado pelo artigo 47 da Lei do Bem perverte a lógica não cumulativa das contribuições.

Note-se que o PL 1.800/21 prevê a manutenção do art. 48, que determina a suspensão das contribuições, alterando o art. 47, concedendo o direito ao aproveitamento do crédito sobre as aquisições de recicláveis, realçando que essa possibilidade fica mantida ainda que o adquirente se sujeite ao recolhimento das contribuições por substituição tributária.

Embora a proposta de alteração do art. 47 coloque em igualdade de condições de tomada do crédito das contribuições pelos adquirentes de insumos recicláveis e daqueles diretamente da natureza, permitindo a ambos o creditamento em 9,25% sobre as aquisições, o texto, da forma como redigido, apresenta alguns problemas que não serão objeto de estudo detalhado do presente trabalho.

O primeiro é que manteve o termo “suspensão” e sua equiparação ao diferimento, sob o argumento de que se trata de uma espécie de substituição tributária. O segundo é que a redação, como está, não expurga a desvantagem referente aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, que seguem sem usufruir da suspensão, muito embora representem os sujeitos mais frágeis da cadeia produtiva de reciclagem.

Superados os problemas que a redação do PL possui, muito embora tal medida se apresente aparentemente válida e benéfica ao setor de recicláveis, poderia, eventualmente, ser julgada inconstitucional pelo STF.

Isso porque, conforme abordamos na análise do voto da Ministra Rosa Weber em tópico anterior do presente trabalho, apesar de não compartilharmos com o entendimento de que a não cumulatividade das contribuições exige a tributação em duas etapas, tributadas na sequência, não podemos deixar de considerar que o STF tem entendido que não havendo tributação na etapa imediatamente anterior, não é permitido o aproveitamento do crédito.

## CONCLUSÃO

Decerto que o arranjo tributário, por si só, não é suficiente para correção dos problemas, violações e desestímulos ambientais presentes no Brasil, muito menos se consagra como a única alternativa para o incentivo de atividades menos danosas ao meio ambiente.

Contudo, o julgamento do Tema 304, objeto de estudo do presente trabalho, é um claro exemplo que demonstra a urgência do aperfeiçoamento da utilização da tributação como ferramenta geradora de medidas orientadas ao meio ambiente, principalmente porque quando mal planejadas sem a devida observância às peculiaridades pertinentes ao setor, podem causar efeitos totalmente contrários, inclusive, violando o ordenamento jurídico e trazendo graves distorções de ordem prática à um setor industrial que promove objetivos de envergadura constitucional, como ocorreu, no nosso entendimento, com o julgamento do *leading case*.

As previsões criadas pelos arts. 47 e 48 da Lei do Bem revelaram-se mais prejudiciais à indústria de reciclagem, por estabelecer tratamento tributário mais vantajoso para as empresas que utilizam em seu processo produtivo matéria-prima *in natura* penalizando, mediante a vedação do creditamento, as empresas que utilizam materiais reciclados e, assim, tornando os seus produtos mais onerosos do ponto de vista tributário.

A questão foi recebida para apreciação do STF através do RE nº 607.109/PR. Muito embora fosse possível a Suprema Corte limitar-se ao problema ventilado desde a origem do *leading case*, com o reconhecimento de que as empresas que utilizam materiais reciclados não podem ser penalizadas por adotarem práticas menos danosas ambientalmente, restou declarada a inconstitucionalidade em conjunto dos dispositivos, dando ensejo a obrigação de recolhimento das contribuições ao PIS/Cofins, que antes estiveram suspensas por força do art. 48.

Nesse contexto, nos dedicamos a analisar se a não cumulatividade do PIS/Cofins e a extrafiscalidade justificariam o creditamento com as aquisições de insumos recicláveis mesmo com a manutenção da suspensão na venda desses elementos. Para isso, estudamos no primeiro capítulo, o histórico, origem e contexto de criação das contribuições sociais no direito brasileiro para então analisarmos as contribuições objeto do nosso estudo, o PIS/Cofins.

No capítulo 2º, analisamos a não cumulatividade do PIS/Cofins e seus aspectos constitucionais à luz do entendimento da Corte Suprema e seus aspectos infraconstitucionais. Concluímos, pois, que o regime não cumulativo possui um núcleo mínimo, de natureza constitucional, que visa evitar o efeito cascata dos tributos e manter a essência da não cumulatividade dos impostos.

Concluímos, ainda, que não há espaço para admissão de interpretações ou leis que ensejem cumulatividade em concreto, de modo que a dedução das exações que incidiram nas etapas antecedentes representam uma garantia constitucional. Por fim, chegamos à conclusão de que a legislação infraconstitucional permite o creditamento quando um insumo isento é utilizado na fabricação de bens tributados.

Na sequência, perquirimos no capítulo 3º sobre a relevância social e ambiental da reciclagem para concretização de objetivos de envergadura constitucional, demonstrando como o setor é essencial para a geração de empregos e a logística reversa, com a reintrodução na cadeia produtiva de insumos que antes seriam rejeitados e a necessidade de alinhamento do sistema tributário com os princípios constitucionais e suas garantias, como forma de instrumento para mudanças econômicas e sociais no Brasil, sendo justificável a adoção de tutela diferenciada, inclusive tributária, ao setor.

No capítulo 4º, buscamos estudar o caso de fato, com a análise da sistemática diferenciada de tributação dos insumos recicláveis estabelecida pela Lei do Bem, ressaltando os efeitos econômicos que decorreram, especialmente, do seu art. 47, bem como as inconsistências jurídicas da norma dos arts. 47 e 48 em conjunto.

Em seguida, procedemos no capítulo 5 ao estudo do *leading case* levado à Suprema Corte e o seu julgamento pelo STF, onde demonstramos que a declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, do art. 48 da Lei do Bem, além de ser inadequada sob a perspectiva prática, acabou por prejudicar a intenção originária do legislador de beneficiar, tributariamente, a venda de materiais recicláveis. E que, conseqüentemente, as empresas vendedoras, que terão de suportar o aumento dos custos em razão da necessidade de recolhimento da contribuição, antes suspensa. Concluímos, assim, que tal medida não se justifica à luz do princípio da não cumulatividade e da extrafiscalidade tributária. Em

sequência, analisamos as consequências da decisão ao setor de recicláveis e as alternativas diante da fixação da tese.

Isso acontece porque, a sistemática jurídica criada pelos arts. 47 e 48 da Lei do Bem e a desigualdade de tratamento tributário conferido ao setor de recicláveis levado para apreciação do STF foi causado apenas pela vedação à possibilidade de creditamento de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis prevista do art. 47 da lei e não pelo benefício previsto no art. 48 da norma, que revela a intenção originária do legislador originário de beneficiar, tributariamente, a venda dos insumos recicláveis.

Nesse diapasão, ressaltamos que, muito embora o entendimento do STF seja no sentido de que a não cumulatividade requer duas etapas tributadas na sequência, a sistemática não cumulativa criada pela Constituição requer a consideração da tributação incidida nas etapas anteriores, e não somente em uma etapa, enquanto ferramenta de correção de distorções decorrentes da cobrança cumulativa das contribuições que não se limita apenas a neutralidade fiscal da cobrança de tributo incidente na operação imediatamente anterior.

Noutro giro verbal, o creditamento em relação a bens isentos na etapa anterior é autorizado por lei, bastando que a Suprema Corte conferisse interpretação ao instituto criado pelo legislador originário à luz de sua real natureza.

A despeito disso, diante da remota chance de alteração da decisão que invalidou o art. 48 que prevê a suspensão da contribuição ao PIS e a Cofins no caso de venda de desperdícios para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real, muito embora ainda se encontre pendente de julgamento os embargos de declaração opostos pelas partes, o PL 1.800/21, bem como a instituição de outras medidas voltadas para criação de benefícios mais assertivos ao setor de recicláveis são necessárias para a implementação do desenvolvimento à sustentabilidade ecológica, conforme visto no capítulo 6º da presente dissertação.

Nossas conclusões obtidas a partir do desenvolvimento do presente trabalho se mostram coerentes com as premissas inicialmente estabelecidas, requisito necessário para a elaboração de um estudo científico. Para os próximos trabalhos, recomendamos o aprofundamento no estudo do Tema 304 com a análise da finalização do julgamento dos embargos de declaração opostos pelas partes.

Finalmente, através da nossa pesquisa buscamos demonstrar que o direito ao aproveitamento de crédito das contribuições sociais de PIS/Cofins incidentes sobre insumos recicláveis, independentemente de não haver tributação na etapa imediatamente anterior, deriva de forma direta do regime não cumulativo dessas contribuições.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação aos princípios da igualdade, da liberdade de profissão, da defesa do meio ambiente, da livre concorrência e da não-cumulatividade. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, v. 170, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 277

ALVES, Thiago Moura de Albuquerque. **PIS/COFINS não cumulativos**: o regime legal do desconto de créditos em aquisições suspensas, isentas, alíquota zero, não tributadas e as hipóteses de não estorno do crédito nas saídas de mercadorias, PIS e COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2014.

BITTENCOURT, Bruno Ramon Chaves. **Princípios da liberdade econômica e da igualdade face à tributação: limites constitucionais às discriminações tributárias**. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 29 abr. 2024.

BRASIL. **Lei n. 11196, de 21 de novembro de 2005**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm). Acesso em: 26 abr. 2024.

BRASIL. **Lei n. 12305, de 02 de agosto de 2010**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112305.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112305.htm). Acesso em: 26 abr. 2024.

CANELOI, Tathiana Pelatieri. **Reciclagem e políticas públicas: a questão da tributação dos materiais recicláveis e reciclados**. 2011.

CNI. **Proposta de implementação dos instrumentos econômicos previstos na Lei n. 12.305/2010 por meio de estímulos à cadeia de reciclagem e apoio aos setores produtivos obrigados à logística reversa**. Brasília: CNI, 2014. Disponível em [http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo\\_18/2014/08/20/7146/Estudo\\_Desoneracao\\_Cadeia\\_Logistica\\_Reversa.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_18/2014/08/20/7146/Estudo_Desoneracao_Cadeia_Logistica_Reversa.pdf). Acesso em: 07 mai. 2024.

DANTAS, Eric de Moraes. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. *In*: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e na COFINS**. São Paulo: IOB Thomson, Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, 2004. p. 108-109.

Lima NSS, Mancini SD (2017) **Integration of informal recycling sector in Brazil and the case of Sorocaba city. Waste Manag Res** 35:721–729. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0734242X17708050>. Acesso em 12 mai. 2024.

MATTOS, Aroldo Gomes de. PIS/Cofins: a não cumulatividade e os tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 104, mai. 2004, p. 7- 17.

MACIEL, Everardo; CHAVES, Helder; BARROSO, Regina. Parecer Técnico Tributação Verde. In: CASTRO, Renault de Freitas (Org.). **Transição para uma nova ética tributária**. Brasília: Ler Editora, 2018. Disponível em: [https://www.abralatas.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Abралatas\\_Livro\\_TransicaoNovaEticaTributaria\\_vol3.pdf](https://www.abralatas.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Abралatas_Livro_TransicaoNovaEticaTributaria_vol3.pdf). Acesso em 25 mai.2024.

MANCINI, S. D. et al. **Circular Economy and Solid Waste Management: Challenges and Opportunities in Brazil**. *Circ.Econ.Sust.*, v.1, p. 261–282, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s43615-021-00031-2>. Acesso em: 15 mai. 2024.

MARQUES, Marina Machado et al. **O caso da utilização de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis: um estudo a partir do princípio da não cumulatividade e da extrafiscalidade**. 2023.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**, 2 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2012, p. 44.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020a.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MURAYAMA, Janssen Hiroshi et al. **O conceito de insumo na contribuição ao PIS e na COFINS**. 2014.

NEPOMUCENO SOBRINHO, Nivardo. **A tributação sobre o setor de reciclagem de resíduos sólidos e a incapacidade contributiva das associações e cooperativas de catadores: uma sociedade em busca da sustentabilidade**. 2006. 163 f. Monografia (Especialização em Desenvolvimento Sustentável e Direito Ambiental) – Universidade de Brasília, Brasília, 2006.

SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2004, p. 26.

SANTOS, Marcela Kikuchi dos. **O impacto da carga tributária no custo da reciclagem no Brasil: uma análise da vedação dos créditos PIS e COFINS**. 2022.

SILVA, Bruno Mattos e. **Direito de empresa: teoria da empresa e direito societário**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Angelo Valadares e. **A não-cumulatividade e as contribuições sociais para a seguridade social – fundamentos constitucionais**. Tese de doutorado em Direito Tributário, Universidade Federal de Minas Gerais, 2007.

TAI, Daniel Yong Ho. **Da não-cumulatividade tributária do PIS e da COFINS**. 2010.

TAVARES, Noel et al. As Contribuições Especiais no Direito Constitucional Brasileiro”. *Perspectiva*, p. 257p, 1997.

THRIADE CONSULTORIA. **Organização das Cooperativas Brasileiras**. out. 2021. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3810658>. Acesso em: 09 mai. 2024.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS no setor de petróleo (refinarias)**. In Leandro Paulsen (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 139-170.

TORRES, Ricardo Lobo. A Não-Cumulatividade no PIS/COFINS. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). **PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas** – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VALENTE, Christiano Mendes Wolney. **PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: conceito de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.