

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO E CIÊNCIAS DO ESTADO
Programa de Pós-Graduação em Direito

Marina Machado Marques

**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**

Belo Horizonte

2023

Marina Machado Marques

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

Versão Final

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre. Linha de Pesquisa: Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito. Áreas de estudos: Justiça Tributária e Segurança Jurídica

Orientador: Prof. Dr. André Mendes Moreira

Belo Horizonte

2023

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Luciane Lorena Queiroz - CRB-6/2233.

M357c Marques, Marina Machado
O caso da utilização de crédito de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis [manuscrito]: um estudo a partir do princípio da não cumulatividade e da extrafiscalidade / Marina Machado Marques. - 2023.
130 f.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais,
Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 122-130.

1. Direito tributário - Teses. 2. Créditos - Teses. 3. PIS-PASEP - Teses.
4. COFINS - Teses. I. Moreira, André Mendes. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2(81)



ATA DA DEFESA DA DISSERTAÇÃO DA ALUNA MARINA MACHADO MARQUES

Realizou-se, no dia 10 de maio de 2023, às 14:00 horas, Online - Plataforma Zoom, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de dissertação, intitulada *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*, apresentada por MARINA MACHADO MARQUES, número de registro 2021654219, graduada no curso de DIREITO/NOTURNO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Andre Mendes Moreira - Orientador (UFMG), Prof(a). Valter de Souza Lobato (UFMG), Prof(a). Thais De Laurentiis Galkowicz (CARF).

A Comissão considerou a dissertação:

(X) Aprovada com autorização para publicação, tendo obtido a nota 98 .

() Reprovada

Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

Belo Horizonte, 10 de maio de 2023.

ANDRE MENDES
MOREIRA:04013973600

Assinado de forma digital por
ANDRE MENDES
MOREIRA:04013973600
Dados: 2023.05.11 10:12:53 -03'00'

Prof(a). Andre Mendes Moreira (Doutor) Nota 98.

DocuSigned by:
Valter de Souza Lobato
F3CE53FD63384F0...

Prof(a). Valter de Souza Lobato (Doutor) Nota 98 .

DocuSigned by:
Thais De Laurentiis Galkowicz
0C845FF1E5784D4...

Prof(a). Thais De Laurentiis Galkowicz (Doutora) Nota 98.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que em sua infinita misericórdia segue derramando bênçãos em minha vida.

À minha família, por todo apoio, amor e compreensão, especialmente meus pais, Edson e Edir, por terem-me ensinado o valor da educação e fazerem todo o possível para que, mesmo em meio a inúmeras dificuldades, eu pudesse realizar meus sonhos. Agradeço à Mariana, minha irmã, que faz pulsar em meu coração um amor inexplicável.

Ao Lucas, meu marido e grande amor, cujo apoio e compreensão diários tornaram possíveis a conclusão deste trabalho.

Ao meu orientador, André Mendes Moreira, presente desde a graduação, por sempre acreditar em mim e impulsionar minha carreira.

Aos meus amigos, por compartilharem meus anseios e dúvidas, além de compreenderem a ausência.

Aos colegas do Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados, especialmente, Patrícia, Débora e Patrícia Alves pelo auxílio com a bibliografia.

Aos amigos e colegas da ArcelorMittal, em especial à Flávia, cuja parceria especialmente na reta final foi imprescindível para que eu conseguisse conciliar a vida acadêmica e profissional.

Por fim, à Universidade Federal de Minas Gerais, que desde o ensino médio tem me acolhido e oferecido oportunidades que têm transformado a minha vida.

RESUMO

O artigo 47 da Lei nº 11.196/05 proibiu o aproveitamento de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis, enquanto o artigo 48 da mesma lei previu a suspensão das contribuições na venda desses insumos para pessoas jurídicas que apurem o imposto de renda com base no lucro real. O Supremo Tribunal Federal julgou o RE nº 607.109/PR declarando ambos os dispositivos inconstitucionais, considerando que a declaração de inconstitucionalidade apenas do artigo 47 da Lei nº 11.196/05 iria contra a lógica da não cumulatividade do PIS/Cofins. Nesse cenário, a presente pesquisa tem por objetivo geral investigar, à luz do princípio da não cumulatividade e da extrafiscalidade, se o direito ao crédito em tais aquisições depende do afastamento da suspensão prevista para as operações. Para tanto, realizou-se uma pesquisa teórica a respeito da cumulatividade tributária, do princípio da não cumulatividade e dos impactos das desonerações concedidas em fases intermediárias de uma cadeia produtiva. Além disso, realizou-se um estudo a respeito do setor de reciclagem, tributação e extrafiscalidade em relação ao produto reciclado. Ao final, observou-se que a declaração da inconstitucionalidade do artigo 48 da Lei nº 11.196/05 não era necessária à luz da não cumulatividade porque a tributação de materiais reciclados gera o pagamento de tributos sobre o mesmo material por mais de uma vez, gerando cumulatividade. Para mais, a depender dos agentes envolvidos e dos respectivos regimes de tributação, a vedação ao crédito das contribuições gera a impossibilidade de creditamento em relação ao tributo cobrado nas etapas anteriores à suspensão. Além disso, a própria legislação infraconstitucional admite o direito ao crédito quanto às aquisições isentas. Por fim, a manutenção da suspensão e o simultâneo direito ao crédito também se justificam por razões extrafiscais, diante da importância da reciclagem para a proteção ao meio ambiente.

Palavras-chave: PIS/Cofins. Não cumulatividade. Crédito. Insumos recicláveis. Extrafiscalidade. Suspensão tributária.

ABSTRACT

The article 47 of Law No. 11,196/05 prohibited the use of PIS/Cofins credits in the acquisition of recyclable inputs, while article 48 of the same law prescribed the suspension of contributions in the sale of these inputs to legal entities that calculate the corporate income tax based on taxable income. Recently, the Federal Supreme Court tried RE No. 607.109/PR, declaring both provisions unconstitutional, considering that the declaration of unconstitutionality only of article 47 of Law No. 11.196/05 would go against the logic of the non-cumulativity of PIS/Cofins. In this scenario, the present research has the general objective to investigate, in the light of the principle of non-cumulativity and of the non-fiscal purpose of tax law, whether the right to the use of the credit on such acquisitions depends on the removal of the suspension provided for operations. For this purpose, a theoretical research on tax cumulativeness, the principle of non-cumulativity and the impacts of exemptions granted at intermediate stages of a productive chain were carried out. Furthermore, the recycling sector, taxation and extrafiscality in relation to the recycled product were studied. In the end, it was observed that the declaration of the unconstitutionality of article 48 of Law No. 11,196/05 was not necessary in view of the non-cumulativity, given that the taxation of recycled materials results to the payment of taxes on the same material more than once, which generates cumulativeness. Furthermore, depending on the agents involved and the respective tax regimes, the prohibition of the credit of contributions results in the impossibility of crediting the tax collected in the stages prior to the suspension. Moreover, the infra-constitutional legislation admits the right to credit in relation to exempt acquisitions. Finally, the maintenance of the suspension and the simultaneous right to the credit are also justified on extrafiscality reasons grounds, given the importance of recycling for environmental protection.

Key-words: PIS/Cofins. Non cumulativeness. Credit. Recyclable inputs. Extrafiscality. Tax suspension.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Tributação pelo IVA em uma operação normal.....	46
Figura 2 - Tributação pelo IVA em uma operação com isenção no atacadista.....	46
Figura 3 - Efeito cascata e recuperação em uma cadeia produtiva.....	49
Figura 4 - Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%) com a concessão de crédito ficto a C.....	50
Figura 5 - Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%) com manutenção do crédito a B.....	51
Figura 6 - Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%) com manutenção do crédito a B e concessão de crédito ficto a C.....	51
Figura 7 - NCMs conforme Tabela TIPI.....	73
Figura 8 - Cadeia de reciclagem.....	78
Figura 9 - Simulação de custo do insumo para a indústria com o benefício da suspensão com e sem crédito de PIS/Cofins.....	89
Figura 10 - Simulação dos impactos da suspensão na cadeia produtiva analisada.....	90
Figura 11 - Cenário comparativo entre a tributação da matéria-prima virgem e do material reciclável.....	91
Figura 12 - Ilustração do voto do Ministro Gilmar Mendes.....	99
Figura 13 - Comparativo da carga tributária de PIS/Cofins com e sem a suspensão prevista no artigo 48 da Lei nº 11.196/05.....	105
Figura 14 - Estimativa de aumento de carga tributária com PIS/Cofins em cooperativas de catadores com a suspensão do artigo 48 da Lei nº 11.196/05.....	106

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONAMA	Conselho Nacional do Meio Ambiente
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
EC	Emenda Constitucional
IC	Imposto sobre Consumo
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
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
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
IRPJ	Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica
MMA	Ministério do Meio Ambiente
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
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

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA E OS TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS NO BRASIL	16
2.1 Da cumulatividade tributária no contexto de cadeias produtivas interligadas e a não cumulatividade como resposta à sua ocorrência.....	16
2.1.1 Construção do significado de cumulatividade tributária.....	16
2.1.2 A não cumulatividade como resposta à cumulatividade nos tributos plurifásicos sobre o consumo	19
2.1.3 Dos métodos para implementação da não cumulatividade	21
2.2 A não cumulatividade tributária na Constituição.....	23
2.2.1 Não cumulatividade como princípio orientador da tributação sobre o consumo no Brasil	23
2.2.2 Das “não cumulatividades” previstas na Constituição e da impossibilidade de criação de restrições não previstas no texto constitucional	27
2.3 Da não cumulatividade das contribuições sociais.....	30
2.3.1 Aspectos constitucionais da não cumulatividade do PIS/Cofins	30
2.3.2 Dos aspectos infraconstitucionais da não cumulatividade do PIS/Cofins.....	37
3 NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA E OS IMPACTOS DAS EXONERAÇÕES NO DIREITO AO CRÉDITO	41
3.1 Dos conceitos de não incidência, imunidade, isenção, alíquota zero e suspensão	41
3.2 Exonerações intermediárias e tributos não cumulativos: efeito cascata e efeito recuperação	45
3.3 Exonerações intermediárias e tributos não cumulativos: jurisprudência do STF e a exigência de duas etapas gravadas pelo tributo	54
3.4 Exonerações intermediárias e tributos não cumulativos: crítica à jurisprudência do STF que limita à não cumulatividade à exigência de duas etapas gravadas pelo tributo	61

4 RESÍDUOS SÓLIDOS, RECICLAGEM E TRIBUTAÇÃO	64
4.1 Da utilização do tributo como instrumento de proteção ao meio ambiente.....	64
4.2 Resíduos sólidos e reciclagem: relevância social, prudência ecológica e viabilidade econômica	68
4.3 Cadeia produtiva de reciclagem, tributação e extrafiscalidade.....	77
4.3.1 Estrutura organizacional da cadeia produtiva de reciclagem	77
4.3.2 Reciclagem e tributação: a cumulatividade residual decorrente da desconsideração dos tributos não cumulativos que incidiram antes do bem se tornar um reciclável	79
4.3.3 Reciclagem e tributação: algumas estratégias extrafiscais para o setor	83
5 A SISTEMÁTICA DIFERENCIADA DE TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS RECICLÁVEIS PELO PIS/COFINS CRIADA PELA LEI Nº 11.196/05 E O JULGAMENTO DO RE Nº 607.109/PR	87
5.1 A sistemática de tributação da aquisição de insumos recicláveis pelo PIS/Cofins estabelecida pela Lei nº 11.196/05.....	87
5.2 Análise do RE nº 607.109/PR: da inconstitucionalidade da vedação ao direito ao crédito e do incentivo tributário na venda de recicláveis.....	94
5.3 Propostas para a cadeia de reciclagem diante dos efeitos do julgamento do RE nº 607.109/PR.....	108
5.3.1 Dos projetos de Lei nº 1.800/21 e nº 4.035/21	108
5.3.2 Desonerações fiscais nos tributos não cumulativos e a exigência de duas etapas tributadas: sugestão para conciliar o entendimento da Corte e o fomento da reciclagem	114
6 CONCLUSÃO.....	115
REFERÊNCIAS.....	119

1 INTRODUÇÃO

Na concepção liberal clássica o Estado não deveria ingerir nos assuntos privados, eximindo-se de exercer qualquer interferência na economia. A tributação, portanto, deveria se preocupar apenas em fornecer os recursos financeiros necessários à consecução das atividades estatais e ser neutra, com vistas a influir o mínimo possível nas decisões dos agentes econômicos (SCHOUERI, 2005).

Com a evolução dos modelos de Estado, houve a superação do mito da neutralidade da tributação, passando-se a reconhecer que o tributo sempre interferirá de alguma forma no comportamento dos agentes econômicos e no mercado, inexistindo tributação integralmente neutra. Reconheceu-se, também, que a política fiscal possui diversas funções, para além da meramente arrecadatória (SCHOUERI, 2005).

Dessa forma, considerando que o tributo exerce influência direta na competição entre as empresas para a conquista de mercado, revela-se necessária uma política fiscal cuidadosamente planejada, que não desequilibre a concorrência. Mas apenas isso não é suficiente. O sistema tributário deve se preocupar com a promoção dos valores e dos princípios constitucionais, figurando como verdadeiro instrumento para promover as mudanças desejadas na ordem econômica e social brasileira.

Nada obstante, há um vasto campo de situações concretas que revelam que a implementação de mecanismos dessa natureza pode ensejar resultados diversos aos planejados, inclusive contraditórios à finalidade que se pretendia implementar. Diante disso, decorre a necessidade de os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário estarem sempre atentos aos critérios utilizados para a criação ou análise da medida, bem como aos efeitos práticos dela decorrentes. O caso objeto da presente dissertação é um exemplo dessa afirmativa.

Em síntese, o artigo 47 da Lei nº 11.196/05 vedou a utilização dos créditos de PIS/Cofins referentes às aquisições de “desperdícios, resíduos ou aparas” (apenas “recicláveis” neste trabalho) quando utilizadas como insumo por pessoas jurídicas sujeitas ao imposto de renda com base no lucro real. Já o artigo 48 da mesma lei previu a suspensão da incidência das contribuições na venda desses recicláveis para esses mesmos contribuintes, ressalvando que o benefício não se aplicaria às operações efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

Tais dispositivos criaram, na prática, um tratamento tributário mais vantajoso para as empresas que utilizavam matéria-prima extraída diretamente da natureza porque o crédito era permitido com base nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ao passo que aquelas indústrias que se valiam de material reciclado como insumo não podiam utilizar os créditos de PIS/Cofins referentes a essas aquisições.

Dois contribuintes sujeitos à sistemática ingressaram com uma ação judicial pleiteando a declaração da inconstitucionalidade do artigo 47 da Lei nº 11.196/05, argumentando violação aos princípios da igualdade, da proteção ao meio ambiente, da busca do pleno emprego, da capacidade contributiva, da livre concorrência e da não cumulatividade. Após anos de tramitação, a controvérsia chegou ao STF por meio do RE nº 607.109/PR, julgado sob o regime de repercussão geral pelo Tribunal Pleno no dia 08 de junho de 2021.

Segundo o voto vencedor, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, a supressão da possibilidade de creditamento em relação aos recicláveis imporia um tratamento desfavorável às cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, colocando este tipo de aquisição em desvantagem em relação à indústria extrativista, razão pela qual o dispositivo violaria o princípio da isonomia tributária, além de ser incompatível com as finalidades que a Constituição almejava em matéria de proteção ao meio ambiente e valorização do trabalho humano.

Ao analisar o alcance e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, o Ministro consignou que os artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05 teriam uma interdependência funcional, sendo necessário declarar a inconstitucionalidade de ambos para evitar a formação de um regime híbrido não previsto pelo Congresso Nacional e que desafiaria a lógica do regime da não cumulatividade do PIS/Cofins. Assim, ambos os dispositivos foram declarados inconstitucionais pela Suprema Corte.

A decisão ensejou uma situação paradoxal. Enquanto a permissão ao aproveitamento do crédito resolveu o problema que originariamente colocava o insumo extraído diretamente da natureza em vantagem competitiva se comparado ao insumo reciclável, o afastamento da suspensão se revelou prejudicial aos vendedores de recicláveis em razão do nascimento da obrigatoriedade de recolhimento as contribuições sociais, antes inexistente.

Logo após a publicação do acórdão, as partes apresentaram embargos de declaração, ainda não julgados em definitivo, visando o afastamento da declaração de inconstitucionalidade do artigo 48 da Lei nº 11.196/05 ou, pelo menos, a modulação de efeitos do julgado, diante da

necessidade de repetição para as empresas que não puderam utilizar os créditos e da possibilidade de cobrança retroativa das contribuições dos vendedores de recicláveis.

A presente dissertação se desdobra, pois, desse contexto. Nos inquietamos com o fato de que uma questão submetida ao crivo do Poder Judiciário, com o objetivo de expurgar do ordenamento norma cuja aplicação ensejava uma realidade que enfraquecia uma atividade econômica sustentável e benéfica ao meio ambiente, tenha como resultado uma piora da situação do setor envolvido. Este desestímulo à reciclagem não era esperado pelo setor, afinal, por qual razão um benefício legalmente concedido seria declarado inconstitucional no bojo de um processo judicial no qual se discute, justamente, a inconstitucionalidade de outra norma que prejudica o setor?

Foi a partir dessa inquietação que o processo de criação de um problema de pesquisa começou. Optamos por, inicialmente, identificar os argumentos apresentados pela Suprema Corte para invalidar o artigo 48 da Lei nº 11.196/05. Analisando o voto vencedor, tem-se que os artigos examinados foram considerados um bloco unitário incindível, ou seja, que somente possuiriam sentido e racionalidade se interpretados conjuntamente. Com efeito, asseverou-se que a intervenção da Corte em apenas um deles romperia com o equilíbrio interno da política tributária aprovada pelo Congresso Nacional e geraria um regime de tributação híbrido que desafiaria a lógica do regime de não cumulatividade do PIS/Cofins.

Em nossa percepção, ainda que este não seja o único fundamento da decisão tomada, o entendimento deriva do racional de que a manutenção da norma que concedeu a suspensão aos vendedores de recicláveis, com a concomitante possibilidade de creditamento pelos compradores, representaria uma situação inconsistente à luz da não cumulatividade haja vista a não incidência das contribuições na operação anterior. Noutro giro verbal, a concessão do crédito na hipótese dependeria da ocorrência de tributação na etapa imediatamente anterior, pelo que supostamente seria necessária a declaração de inconstitucionalidade do artigo 48.

Assim, considerando que o desenvolvimento de uma pesquisa científica exige que o pesquisador faça diversas escolhas, inclusive passar de um objeto de estudo amplo para um mais focado, no esforço de delimitar o tema e criar um problema de pesquisa sólido, escolhemos nos concentrar neste ponto da decisão. Desse modo, pretendemos verificar se, de fato, a manutenção da suspensão desafiaria a lógica da não cumulatividade do PIS/Cofins no contexto da cadeia produtiva de reciclagem.

O estudo de caso, uma das estratégias metodológicas escolhidas, se revelou útil para delimitar o objeto de estudo e obter a resposta almejada, na medida em que, conforme a literatura aponta, o método é bastante adequado para pesquisas que possuam questões que se iniciem em “como” ou “porque”. Assim, utilizando a classificação de Stake (1995), o estudo de caso ora proposto é instrumental, tendo por propósito fornecer *insights* sobre o assunto, facilitando a compreensão do tema.

A segunda estratégia metodológica é a pesquisa teórica, útil à busca da fundamentação teórica por permitir a avaliação das premissas sobre as quais o caso se desenvolve, bem como a definição da teoria aplicável com base na literatura disponível.

Na esteira do que lecionam Gustin e Dias (2013), utilizamos o procedimento de análise de conteúdo, desenvolvido através de pesquisa bibliográfica, por meio do qual analisamos as contribuições dos diversos autores indicados nas referências bibliográficas a respeito dos aspectos teóricos relativos ao objeto do estudo. Também realizamos pesquisa documental, através da qual foram examinados materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, como legislações, jurisprudência e estudos socioeconômicos variados pertinentes ao setor de reciclagem.

Ademais, consideramos que a presente pesquisa é de natureza qualitativa, pois busca a compreensão de um fenômeno, e do tipo exploratória, porquanto pretende se aproximar do problema para torná-lo mais claro, possibilitando a construção de novas ideias.

Incorporamos à pesquisa dados primários e secundários. Como fontes primárias, de abordagem direta da pesquisadora, cite-se a legislação, dados estatísticos e a cópia integral do processo judicial. As fontes secundárias referem-se à literatura especializada, qual seja, doutrina, artigos acadêmicos, dentre outros.

Apontados os métodos, procedimentos e dados da pesquisa, consignamos importante destacar que, ao longo do percurso, os problemas, questões e objetivos resumidamente apresentados nesta introdução foram sendo modificados inúmeras vezes ao longo de todo o desenvolvimento do trabalho. Todas as etapas percorridas durante este processo se repetiram recursivamente, como um espiral, até o momento em que a hipótese da pesquisa ganhou uma formulação precisa.

Nesse diapasão, a presente dissertação visa apresentar respostas aos seguintes questionamentos: o princípio da não cumulatividade e a extrafiscalidade garantem o direito à manutenção do crédito nas aquisições dos insumos recicláveis constantes no art. 47 da Lei nº

11.196/2005 independentemente da declaração da inconstitucionalidade do art. 48 da Lei nº 11.196/2005, que suspende a incidência de PIS/Cofins na venda desses produtos? Noutro giro verbal, a manutenção da suspensão desafiaria a lógica da não cumulatividade dessas contribuições no contexto da cadeia produtiva de reciclagem?

O objetivo geral da pesquisa é investigar se a não cumulatividade do PIS/Cofins e a utilização do tributo com fins extrafiscais justificariam a manutenção do crédito decorrente das aquisições de insumos recicláveis no caso submetido à análise pelo STF no RE nº 607.109/PR. Em outras palavras, pretendemos identificar se eventuais desonerações ocorridas nas etapas anteriores devem anular o crédito decorrente dessas aquisições na cadeia produtiva de reciclagem. Já os objetivos específicos são:

- a) Analisar criticamente a literatura jurídica especializada sobre cumulatividade tributária e o princípio da não cumulatividade, especialmente os aspectos constitucionais e infraconstitucionais referentes às contribuições;
- b) Examinar as desonerações tributárias e seus impactos no direito ao crédito dos tributos não cumulativos, com foco no PIS/Cofins;
- c) Estudar a interseção entre extrafiscalidade, resíduos sólidos e reciclagem, bem como as características e peculiaridades da cadeia produtiva que possam contribuir no direito ao crédito;
- d) Analisar criticamente o acórdão proferido nos autos do RE nº 607.109/PR e a declaração de inconstitucionalidade por arrastamento do artigo 48 da Lei nº 11.196/05;
- e) Propor alternativas para estimular o setor, diante dos efeitos da referida decisão.

A hipótese que buscamos averiguar é a de que o crédito nas aquisições dos insumos recicláveis mencionados no artigo 47 da Lei nº 11.196/05 deve ser garantido ao contribuinte independentemente do afastamento do artigo 48 da mesma lei, uma vez que o equilíbrio do regime não cumulativo das exações não exige o afastamento de eventuais desonerações concedidas em operações intermediárias da cadeia produtiva de reciclagem. Isso porque a manutenção dos créditos afasta a cumulatividade na medida em que a operação subsequente é tributada e, um produto reciclável, por sua própria natureza, sofreu tributação pelo PIS/Cofins antes de se tornar um desperdício, um resíduo ou uma apara. Além disso, a garantia do crédito

também se fundamenta nos fins extrafiscais da tributação e no dever do Estado em fomentar atividades benéficas ao meio ambiente.

Considerando as questões propostas e os objetivos elencados, o trabalho está estruturado da seguinte forma: no capítulo 1 estudamos os principais contornos constitucionais da não cumulatividade tributária e seus aspectos infraconstitucionais aplicados ao PIS/Cofins. No capítulo 2, examinamos a problemática pertinente às exonerações tributárias nas fases intermediárias da cadeia produtiva de produção e circulação de bens e serviços e seus efeitos na não cumulatividade. No capítulo 3 perquirimos sobre extrafiscalidade tributária e proteção ao meio ambiente, analisando-se as peculiaridades do setor de reciclagem e a tributação incidente sobre o produto reciclado. Por fim, no capítulo 4 aprofundamos no estudo do caso, buscando examinar a decisão proferida pela Suprema Corte e apresentar soluções para resolver a situação criada após o provimento, além de respondermos os questionamentos apresentados.

2 A CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA E OS TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS NO BRASIL

2.1 Da cumulatividade tributária no contexto de cadeias produtivas interligadas e a não cumulatividade como resposta à sua ocorrência

2.1.1 Construção do significado de cumulatividade tributária

A compreensão da não cumulatividade exige o entendimento do que é o fenômeno da cumulatividade. Moreira (2020a) ensina que a menção à cumulação de tributos pode se referir a três realidades distintas: (i) exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, a qual admite as subespécies bitributação e *bis in idem*; (ii) inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações; e (iii) incidência do tributo em dois ou mais estádios da cadeia produtiva.

A primeira situação gera a incidência de tributos idênticos sobre o mesmo fato gerador, sendo que, enquanto a bitributação se caracteriza pela exigência de um gravame idêntico sobre uma mesma realidade por dois entes federados distintos, o *bis in idem* se concretiza quando várias exações são cobradas pelo mesmo ente estatal.

A segunda hipótese é comum no ordenamento jurídico pátrio porque majora o valor arrecadado pelo ente público, tendo em vista que a alíquota real do tributo se torna superior àquela nominalmente constante da lei. Exemplificativamente, pode ser observada na inclusão do ICMS nas bases de cálculo do IPI e do PIS/Cofins e na inserção da CSLL na base tributável pelo IRPJ.

O STF, em regra, tem referendado tais práticas: em decisão não unânime, considerou constitucional o “cálculo por dentro” do ICMS nos autos do RE nº 212.209/RS. Quanto à manutenção da CSLL na base tributável do IRPJ, a Suprema Corte definiu ser constitucional a proibição da dedução da contribuição do montante apurado como lucro real, base de cálculo do IRPJ, no julgamento do RE nº 582.525/SP. Já em relação à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins concluiu pela inconstitucionalidade da medida ao julgar o RE nº 574.706/PR, fixando a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições.

Já a terceira modalidade, representada pela incidência do mesmo gravame em mais de uma etapa da cadeia produtiva, é a que importa ao presente trabalho. Moreira (2020a) aponta que este tipo de cumulatividade ocorre apenas nos tributos incidentes sobre a produção e

comercialização de bens e serviços, já que nestes casos há um liame lógico operacional desde a primeira incidência tributária, ocorrida no início da cadeia, até a aquisição do bem ou serviço pelo consumidor final. Assim, o fenômeno não é visualizado em tributos cujas hipóteses de incidência sejam fatos estanques.

Não nos olvidamos que a cumulação de tributos pode ocorrer fora do contexto da plurifasia, uma vez que a base de cálculo dos tributos incidentes sobre bens e serviços é, em regra, o preço bruto total, que inclui, além do lucro, os custos de comercialização, industrialização ou prestação de serviços, tais como tributos incidentes, os valores de matéria-prima, maquinário, bens de uso e consumo, e investimentos. Como todos esses custos fazem parte da base de cálculo do imposto na fase posterior, podem acabar sendo novamente tributados.

Entretanto, diante do objeto de estudo selecionado, nossas análises se concentrarão na cumulatividade atrelada à uma cadeia de fatos interligados, sujeitos ao regime plurifásico de tributação, fenômeno perceptível nos tributos que incidem sobre a produção e circulação de mercadorias, uma vez que sua própria hipótese de incidência se vincula a essa realidade, como se observa no ICMS e no IPI, impostos cujos fatos geradores estão vinculados a uma cadeia de operações em relação às quais a saída em relação a um estabelecimento representa uma entrada em relação a outro.

Nada obstante, não apenas os clássicos impostos sobre vendas podem ser cumulativos, haja vista que todo tributo capaz de onerar diversas etapas encadeadas de uma cadeia econômica pode assim ser caracterizado, como acontece com as contribuições ao PIS/Cofins. A respeito dessas exações, a existência de um encadeamento de negócios jurídicos, ou seja, a plurifasia, é refutada por diversos autores, sob o argumento de que o fato gerador das exações se refere a um fenômeno interno ao contribuinte. Martins e Souza (2002, p. 17) sugerem que:

(...) tais contribuições não têm como pressupostos de fato de sua incidência, um ciclo econômico representado pelo encadeamento de operações ou negócios jurídicos, mas uma realidade ligada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte, ou seja, à percepção de receita e/ou faturamento.

Na mesma linha Oliveira (2009, p. 428-429), para quem as contribuições “não têm, rigorosamente falando, uma incidência multifásica, mas sempre necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é fato isolado de todas as demais receitas”. Por conseguinte, como a receita não se liga necessariamente à circulação de um bem, não seria correto falar em

“cumulatividade ou de incidência em cascata sob o ponto de vista jurídico, embora a multi-incidência possa ser detectada num prisma econômico”.

A despeito do notável posicionamento doutrinário, embora o estudo da não cumulatividade tenha sido construído em torno da teoria dos impostos sobre o consumo, os quais, em regra, tomam como hipótese de incidência um fato que originariamente faz parte de uma cadeia econômica, partilhamos de uma definição mais ampla de tributo plurifásico, que se baseia na constatação da multiplicidade de operações – decorrentes de múltiplas incidências – ao longo de uma cadeia econômica.

Destarte, ainda que as contribuições ao PIS/Cofins incidam sobre um fato isolado, referidas exações podem ensejar cumulatividade se as operações estiverem situadas no contexto de uma mesma cadeia econômica e em todas essas fases ocorrer a incidência das contribuições. Observe-se que há uma aproximação com a economia, conforme apontado por Oliveira, porquanto a cumulatividade onera os preços dos produtos e serviços, mas simultaneamente há um vínculo jurídico que decorre justamente da ocorrência de múltiplas incidências tributárias em uma cadeia econômica conectada.

Coêlho e Derzi (2005, p. 144) pontuam que a não cumulatividade dessas exações visa, assim como no caso do ICMS e do IPI, evitar a cumulação de incidências no processo de circulação e produção de bens e serviços:

A não cumulatividade no PIS/COFINS, mirando-se nos arquétipos constitucionais atinentes ao IPI e ao ICMS, visa, evidentemente, evitar a cumulação de incidências sobre receitas brutas (preços, enfim) no processo de produção-circulação-consumo de bens e serviços. O objetivo é aliviar a formação da base de cálculo dessas exações, atribuindo-se ao agente econômico o crédito de vários itens adquiridos que já tenham sofrido o ônus fiscal delas (ou que poderiam ter sofrido na hipótese de isenção).

Destacamos que a cumulatividade cuida-se de fenômeno jurídico, porquanto decorrente de incidências tributárias, constatado no contexto de produção e circulação de bens e serviços. Entretanto, embora pertença ao ramo do direito tributário, há anos foi detectado e estudado pelas ciências econômicas em razão de seus efeitos nocivos à economia.

Isso porque, segundo Moreira (2020a), a tributação plurifásica cumulativa, apesar de ser simples e possibilitar a adoção de alíquotas mais baixas, dificultava o desenvolvimento econômico por diversas razões. Em primeiro lugar, causa a verticalização dos agentes econômicos, pois quanto mais etapas do processo produtivo e da comercialização forem

concentradas em uma única empresa, menor será a carga fiscal sobre o bem, o que também é responsável por gerar discriminação tributária em relação às pequenas e médias empresas.

Em segundo lugar, leva à impossibilidade de desoneração efetiva das exportações, já que a mercadoria não exportada diretamente sofrerá uma ou mais incidências sem a possibilidade de recuperação quando da venda ao exterior. Em terceiro lugar, ofende a isonomia em relação aos bens importados, que na maior parte dos casos ficam sujeitos a uma carga menor que a aplicada sobre o produto nacional.

Para mais, o autor aponta a falta de transparência em relação ao consumidor final, pois não fica claro o peso do tributo no preço final, bem como o incentivo à sonegação, porquanto nenhum agente produtor se beneficia do tributo pago anteriormente, além de dificuldades de fiscalização, haja vista que a base de contribuintes é ampla.

Derzi (2004, p. 340) acrescenta que no contexto de uma incidência cumulativa a administração tributária se torna “cara e menos eficiente pela inexistência de vinculação entre os contribuintes, como ocorre no sistema da não-cumulatividade em que o débito de um é o crédito de outro contribuinte”.

O conhecimento a respeito desses efeitos abriu margem para a estruturação de uma sistemática que consubstanciasse no afastamento da cumulação de onerações quando do pagamento de tributos incidentes sobre a produção e circulação de bens e serviços, dando causa à adoção, quase que universal, dos tributos plurifásicos não cumulativos sobre o consumo.

2.1.2 A não cumulatividade como resposta à cumulatividade nos tributos plurifásicos sobre o consumo

Historicamente, a não cumulatividade tributária está atrelada ao advento dos impostos sobre o valor agregado ocorrido na segunda metade do século XX. De acordo com Moreira (2020b), os países europeus buscavam uma nova forma de tributação que não impactasse tão fortemente o consumo e permitisse o desenvolvimento mais acentuado das economias.

A solução encontrada foi a tributação sobre o valor acrescido, cujo método de apuração passa por uma sistemática de débitos e créditos que, abatidos uns dos outros, indicam o tributo a ser efetivamente recolhido pelo contribuinte. Atualmente o modelo é adotado por mais de 160 países sob a nomenclatura de imposto sobre o valor agregado, em que pese, usualmente, não incida, efetivamente, sobre o valor acrescido, mas sobre o valor da operação.

Apesar de buscarem o mesmo efeito, tributo não cumulativo não é sinônimo de tributo incidente sobre o valor agregado. Furlan e Velloso (2009) defendem que o primeiro é gênero do qual o segundo é espécie, figurando ao seu lado os tributos monofásicos e aqueles que, apesar de incidirem sobre o valor da operação, são compensáveis com os valores devidos em operações antecedentes. Os autores comentam que a doutrina costuma confundir as figuras justamente em razão da influência do IVA europeu, cuja base de cálculo não é o valor agregado e sim o valor da operação, sendo a cumulatividade afastada mediante a técnica imposto-contrainposto.

De forma similar, Segundo e Machado (2009) sustentam que o tributo sobre o valor agregado é não cumulativo justamente por não incidir em cascata, destacando que a não cumulatividade pode ser obtida de outras formas que não através de um tributo sobre o valor agregado, como é o caso do ICMS, do IPI e do PIS/Cofins.

De fato, ainda que a tributação não cumulativa e aquela incidente sobre o valor agregado busquem o mesmo efeito, qual seja, afastar a cobrança em cascata de tributos, não se revela adequado, do ponto de vista jurídico, afirmar que essas duas realidades coincidem integralmente. Isso porque, a depender do método escolhido, a tributação não cumulativa pode ou não implicar em recolhimento de tributo apenas sobre o valor que o contribuinte agregou à cadeia produtiva.

Considerando que a noção de tributo cumulativo se associa à sobreposição de incidências tributárias nas diversas fases do ciclo econômico, gerando o pagamento de uma mesma exação sobre parcelas do produto, serviço ou receita já tributados, a não cumulatividade se apresenta como um mecanismo que visa combater a cumulatividade tributária.

A despeito da relevante preocupação de Ataliba (1998), para quem deve-se evitar o “efeito perturbador” dos conceitos de economia e de ciências das finanças (“efeito recuperação”, “efeito cascata”, “valor agregado”) sobre a ciência do Direito Tributário, cumpre anotar que a “cumulatividade” e a “não cumulatividade” são realidades intrinsecamente relacionadas à economia e ao direito, afinal, os fundamentos econômicos inspiraram a construção da tributação sobre o valor agregado/não cumulativa. Observe-se que, neste caso, o sistema jurídico foi acionado para buscar soluções com o objetivo de afastar os efeitos econômicos nocivos da tributação cumulativa.

Luhmann citado por Derzi (2009) explica que o sistema jurídico é operacionalmente fechado para garantir previsibilidade e segurança jurídica, fazendo suas escolhas conforme a racionalidade do próprio sistema. Dessa forma, leva em consideração os critérios e

especificidades que lhe são inerentes e postos pelo seu conjunto normativo. Nada obstante, o sistema jurídico também é cognitivamente aberto e captura as informações à sua volta para que não fique defasado frente às inevitáveis mudanças sociais, passando por um processo contínuo de redefinição.

Diante dessa abertura cognitiva, as razões econômicas pertinentes à cumulatividade tributária mostram-se aptas a influenciar o direito, tendo levado à construção das normas jurídicas referentes à não cumulatividade. Há, pois, inegável aproximação entre os sistemas econômico e jurídico.

Entretanto, diante do fechamento operativo, o fenômeno deve ser estudado pelos juristas à luz de como operou o filtro do direito, sob pena de prejudicar a racionalidade do sistema. Assim, do ponto de vista jurídico, a cumulatividade está atrelada à ocorrência de múltiplas incidências no contexto de uma cadeia de tributação cujos fatos estão interligados e a não cumulatividade atua como uma resposta, também jurídica, a essa realidade, podendo ser implementada através de diversos métodos que visam o abatimento do tributo que tenha incidido em etapas pretéritas.

2.1.3 Dos métodos para implementação da não cumulatividade

Moreira (2020a) aponta que são dois os métodos utilizados para implementar a não cumulatividade: da adição e da subtração. Por meio do primeiro, a não cumulatividade é operacionalizada somando-se os salários pagos pela empresa aos lucros obtidos em um mesmo período. A partir desses montantes obtém-se o valor acrescido em determinada etapa do processo produtivo, que é submetido à tributação, por meio da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

Pelo método da subtração, a incidência do tributo se dá sobre o valor da venda da mercadoria ou serviço. Na sequência, a não cumulatividade atua por meio da dedução do valor a ser pago do montante de tributo que incidiu na operação anterior. Referido método pode acontecer de duas formas. A primeira delas é através da modalidade *tax on tax* (imposto-contra-imposto), na qual o imposto incidente na operação vem destacado, sendo abatido do IVA a pagar pelo contribuinte-adquirente que realiza operações utilizando-se de insumos previamente onerados. Por sua vez, a segunda trata-se da modalidade *basis on basis* (base-contra-base), onde é feita a dedução, da base de cálculo do imposto (valor da operação ou prestação), do valor dos

insumos e serviços adquiridos pelo contribuinte. Sobre esta base é aplicada a alíquota, obtendo-se o imposto a ser pago.

Comenta o autor que o valor agregado *stricto sensu* é calculado apenas no método da adição, mas as dificuldades práticas na sua implantação tornaram-no pouco utilizado. Assim, os métodos subtrativos conquistaram a preferência das administrações tributárias, sendo o sistema *tax on tax* o que prevalece, por ser operacionalmente mais viável, levando-se em conta que o tributo a ser creditado é destacado na nota fiscal.

Diante dessas várias possibilidades, resta claro que a determinação de que dadas espécies tributárias serão não cumulativas não significa, automaticamente, que todas elas adotarão o mesmo método, do que se conclui que a não cumulatividade não deve ser confinada ao método eleito para sua implementação. Ademais, referidos métodos apenas ganham relevância jurídica quando incorporados ao ordenamento, sendo possível concluir que não há uma única forma pré-determinada para a implementação da não cumulatividade.

Para registro, no método da subtração *tax on tax*, a amplitude do direito ao crédito é determinante para a efetivação da não cumulatividade. A doutrina pátria, consoante Moreira (2020a), convencionou distingui-lo em crédito financeiro e crédito físico. No primeiro é permitida ampla dedução dos investimentos em ativo imobilizado, insumos e bens de uso e consumo empregados de forma indireta no processo produtivo da empresa, enquanto o segundo admite apenas a dedução das matérias-primas e dos bens intermediários. A definição sobre o modelo adotado por um país trata-se de uma opção legislativa, mas deve sempre respeitar seu modelo inspirador (a tributação sobre o valor acrescido) e buscar a eliminação da tributação em cascata, sob pena de se retroceder à tributação cumulativa.

Sendo a não cumulatividade uma forma de combate à cumulatividade tributária que se revela por meio de diversos métodos, cumpre analisar sua localização em face da regra-matriz da norma tributária.

Segundo Carvalho (1998) a norma tributária se divide em hipótese endonormativa (antecedente), onde situam-se os critérios material, temporal e especial, e consequência endonormativa (consequente), na qual se encontram os elementos que permitem a quantificação do tributo devido (base de cálculo e alíquota) e a identificação dos sujeitos ativo e passivo. Na sua concepção, a não cumulatividade não se localiza no critério quantitativo, por somente atuar em momento posterior, qual seja, quando há apuração do valor devido, sendo responsável por reduzir a dívida do contribuinte.

Desta forma, o doutrinador considera o instituto exógeno à regra matriz de incidência tributária, sustentando que a norma de direito ao crédito é distinta e independente daquela. Assim, o direito ao crédito não decorre diretamente da incidência tributária; pelo contrário, goza de autonomia em relação a ela.

Por outro lado, Coêlho (2016) considera que no antecedente normativo, além dos aspectos material, espacial e temporal, também deve estar o aspecto pessoal, ao passo que no consequente, além da base de cálculo e alíquota, se encontrem aqueles outros elementos utilizados para identificação do *quantum* devido (adições e subtrações). Assim, a não cumulatividade faz parte da regra-matriz de incidência na concepção do professor baiano.

Independentemente da teoria adotada, tem-se que os métodos de implementação da não cumulatividade dependem da sua inserção no sistema jurídico para se tornarem regras e serem aptos a cumprir sua finalidade, qual seja, impedir a cumulatividade tributária. Portanto, a incorporação do método ao ordenamento jurídico deve seguir critérios coerentes e buscar a máxima efetividade do instituto, levando em consideração a materialidade do tributo que se pretende seja não cumulativo.

Essa premissa, em nosso entendimento, deve nortear tanto a escolha do método quando a Constituição não o dispuser, quanto a interpretação dos métodos já eleitos diretamente pela Carta Magna.

2.2 A não cumulatividade tributária na Constituição

2.2.1 Não cumulatividade como princípio orientador da tributação sobre o consumo no Brasil

A origem da não cumulatividade no Brasil remonta ao Imposto sobre Consumo, cuja competência para a instituição foi outorgada à União Federal pela Constituição de 1934 e instituído pelo Decreto-Lei nº 7.404/45. Incidente sobre as operações realizadas no ciclo da produção industrial, o imposto tinha sua incidência marcada pela plurifasia e pela cumulatividade até a edição da Lei nº 3.520/58, que permitiu aos industriais a utilização do valor que havia sido recolhido pela entrada de matéria-prima utilizada na produção para o abatimento do imposto devido na saída.

A partir de 1965, a não cumulatividade ingressou no sistema de direito positivo como norma constitucional por meio da reforma realizada pela EC nº 18, responsável por outorgar à

União e aos Estados, respectivamente, a competência para instituir os recém-criados imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de circulação de mercadoria, cuja forma de apuração se efetivaria através do abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores. O mesmo texto foi mantido pela Constituição de 1967, mas, com a promulgação da Constituição de 1988, houve a substituição do verbo “abater” pelo verbo “compensar”.

Destarte, a Constituição vigente prevê que o IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (artigo 153, §3º, II, da Constituição¹). Quanto ao ICMS, determina a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (art. 155, §2º, I, da Constituição²).

Em ambos os impostos, a sistemática não cumulativa nasce com a própria outorga de competência para o ente federado instituí-los, configurando traço inerente e indissociável de sua identidade, havendo, inclusive, previsão expressa a respeito do método utilizado para sua implementação.

Por sua vez, a EC nº 42/03 estendeu o instituto às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita das empresas (artigo 195, §12, da Constituição)³, bem como ao exercício da competência residual da União para criação de novos impostos (artigo 154, I, da Constituição⁴) ou contribuições sociais (artigo 195, §4º, da Constituição⁵).

¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

³ É importante ressaltar que a emenda constitucional em questão entrou em vigor após a publicação da Lei nº 10.637/02 e da Medida Provisória nº 135/03, convertida posteriormente na Lei nº 10.833/03. Desta feita, a não cumulatividade do PIS/Cofins foi criada antes da Constituição prevê-la para essa espécie tributária.

⁴ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

⁵ 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.

Neste cenário, a não cumulatividade é norma constitucional que indica valores pertinentes ao nosso ordenamento e fixa os limites do legislador infraconstitucional em relação a diversas espécies tributárias, sendo importante analisarmos se possui natureza de princípio ou regra.

Para Moreira (2020a) os princípios são gerais, abstratos, prestando-se a orientar não somente o intérprete, mas também o legislador. São pilares fundantes do ordenamento jurídico – extraídos do contexto normativo de forma explícita ou implícita – que orientam sua elaboração, interpretação e aplicação, além de expressar valores, direitos fundamentais ou fins públicos a serem alcançados. Desse modo, um princípio paira acima do ordenamento, perpassando-o, tendo o condão de invalidar normas que com ele conflitem.

A respeito das regras, o autor aponta que consistem em normas com menor grau de abstração, mais próximas dos casos concretos por ela regulados. Normalmente são comandos objetivos, descritivos de condutas que se referem a situações específicas e determinadas, devendo ser simplesmente observadas pelo intérprete.

Com base nas clássicas lições de Alexy, o doutrinador destaca que os critérios da generalidade e abstração não são suficientes para distinção entre princípios e regras, sendo necessária a adição de outro atributo às regras. Trata-se da imperatividade de sua observância, isto é, uma regra apenas pode ser cumprida ou descumprida, não havendo espaço para balanceamento ou ponderações. Assim, na hipótese de colisão entre regras devem ser aplicados os critérios de solução de antinomias e apenas uma delas será observada.

No que tange aos princípios, estes representam “mandados de otimização” que podem ser cumpridos em diferentes graus e sopesados em caso de tensões, as quais se revelam essencialmente naturais e inevitáveis no ordenamento jurídico brasileiro, cujos princípios constitucionais podem apontar em direções diversas.

Ávila (2018, p. 95) contribui para o esclarecimento da distinção entre regras e princípios, avaliando-os da seguinte forma:

As regras podem ser dissociadas dos princípios *quanto ao modo como prescrevem o comportamento*. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, *os princípios são normas imediatamente finalísticas*, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que a característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.

Nesse diapasão, tanto as regras quanto os princípios são normas componentes do sistema jurídico. Entretanto, na linha do que expressa a corrente tradicional, as regras são dotadas de maior concretude e determinação, enquanto os princípios costumeiramente se caracterizam por sua indeterminação e vagueza decorrente de seu alcance mais amplo, contendo uma maior carga valorativa e servindo de referência para interpretação e aplicação das demais normas jurídicas, conferindo estrutura e coesão ao ordenamento.

Consoante Moreira (2020a) a não cumulatividade é um princípio, dado seu notório cariz axiológico, perseguindo de diversas funções: a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de fato, não onerando os agentes econômicos; a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente; o desenvolvimento da sociedade, haja vista que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza ao dificultar a circulação de mercadorias e serviços; a conquista de mercados internacionais por meio da efetiva desoneração das exportações; a isonomia entre produtos estrangeiros e nacionais, diante da possibilidade de cobrança, na importação, de tributo idêntico àquele suportado pelo produtor nacional.

Todavia, o princípio se aproxima de uma regra porquanto parte de valores superiores para prescrever uma conduta que permitirá o alcance das finalidades propostas.

Derzi (2013, p. 634) *in* Baleeiro (2013) afirma que a não cumulatividade é “princípio que impacta os mais relevantes tributos do sistema, exatamente aqueles incidentes sobre o consumo”, vedando a nova incidência do mesmo tributo (imposto ou contribuição) sobre valor já tributado na fase anterior (ou nas aquisições-entradas), evitando-se a cumulatividade.

Para Torres (2004) o instituto é subprincípio vinculado diretamente a diversos princípios de justiça que governam os impostos sobre o valor acrescido, quais sejam, a repercussão legal obrigatória, a neutralidade econômica, o país de destino e a capacidade contributiva. Contudo, para o autor, não se trata de verdadeiro princípio, pois lhe falta a imbricação com princípios morais e a dimensão de peso, a qual permitiria a ponderação de interesses. Desse modo, a não cumulatividade contém características de regra.

Contrapondo a corrente que defende que a não admissão de balanceamento lhe retira a característica de princípio, Moreira (2020a) destaca que as técnicas que permitem a operacionalização da não cumulatividade não se confundem com o princípio, apesar de estarem imbricadas. Portanto, a redução do princípio a uma simples regra de cálculo não lhe parece

adequada. De forma similar Machado (2009) sustenta que a não cumulatividade pode ser vista simultaneamente como princípio, quando enunciada de forma genérica pela Constituição e como técnica, representando o modo pelo qual o princípio seria realizado.

Com base no exposto, entendemos que a não cumulatividade é um princípio que busca concretizar valores e princípios previstos explícita ou implicitamente da Constituição, que não se confunde com a regra de abatimento – mera forma pela qual o princípio se materializa. Representa um verdadeiro mecanismo de realização de justiça tributária no que tange aos tributos incidentes sobre o consumo, uma vez que sua supressão causaria sensível abalo nas relações de produção e circulação de bens e serviços, gerando impactos negativos para toda a população.

Derzi (2004) relembra que com a Proposta de Reforma Tributária nº 41/03 houve uma frustrada tentativa de se reduzir a não cumulatividade a um princípio infraconstitucional. Para o ICMS propunha-se uma nova redação para o art. 155, §2º, I, com o intuito de conformar a não cumulatividade àquilo que fosse definido em lei complementar. Para o PIS/Cofins, a sugestão era deixar que a lei complementar definisse a forma de sua não cumulatividade.

Entretanto, consoante a autora, felizmente a EC nº 42/03 afastou essas tentativas de desconstitucionalização ou de enfraquecimento do princípio da não cumulatividade. Assim, o artigo 155, §2º, I, da Constituição permaneceu inalterado e o §12 e o §13 do artigo 195 autorizam à lei apenas definir os setores de atividade econômica em que as contribuições serão não cumulativas, sem possibilidades de redução legal do conteúdo essencial do princípio.

2.2.2 Das “não cumulatividades” previstas na Constituição e da impossibilidade de criação de restrições não previstas no texto constitucional

O princípio da não cumulatividade não deve ser confinado ao mecanismo previsto para a sua implementação, tampouco lido de forma uniforme quando a própria Constituição faz distinções relevantes. Isso porque, tratando-se de princípio constitucional, deve ser interpretado com vistas a sua máxima efetividade, sendo inadequada a criação de restrições não previstas no texto constitucional.

O aspecto trabalhado neste tópico exige atenção à própria redação dos dispositivos constitucionais, transcritos a seguir:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

b) a receita ou o faturamento;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 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. (BRASIL, 1988).

Primeiramente, como já dito, o texto constitucional impôs a técnica a ser seguida para o ICMS e o IPI, mas se silenciou quanto às contribuições sociais. Dessa forma, consignamos inapropriado pressupor que a não cumulatividade das contribuições deva seguir o sistema de abatimentos previsto para os impostos, especialmente porque as materialidades dos tributos são bem diferentes.

Em segundo lugar, analisemos detidamente cada um dos textos que determinaram a observância do princípio para cada um dos três tributos não cumulativos brasileiros. No caso do IPI, o constituinte determinou que a compensação do imposto devido leve em consideração o montante do imposto cobrado nas operações anteriores, no plural. Ou seja, não se referiu à etapa imediatamente anterior, mas às etapas anteriores.

Este fato pouco explorado é percebido por Rocha (2012, p. 532), segundo o qual a não cumulatividade dessa exação garante que:

(...) do imposto incidente sobre cada operação, será descontado *todo* o montante incidente sobre *todas* as operações anteriores que tenham por objeto insumos, matérias-primas ou material de embalagem usado no produto objeto da operação atual, não se restringindo esta dedução apenas ao imposto incidente na etapa imediatamente anterior, por expressa dicção constitucional, posta no plural. (grifos no original)

De acordo com o autor, esta opção do constituinte é relevante e deve ser considerada ao se analisar o tema das desonerações tributárias e seus efeitos na não cumulatividade desse imposto. Por certo, a importância se deve ao fato de que uma exoneração do imposto no meio da cadeia produtiva gera o efeito cascata em relação ao imposto que incidiu nas etapas anteriores, implicando em cumulatividade, conforme abordaremos no capítulo a seguir.

Mas fato é que a Constituição não garantiu apenas que o IPI em cada etapa não incidiria sobre aquele cobrada na etapa imediatamente anterior, mas sobre toda a carga de IPI incidente nas etapas anteriores daquele ciclo produtivo, de modo que a não cumulatividade desse imposto é bastante forte e se aproxima da incidência econômica sobre o valor agregado. Em complemento, a disposição constitucional tampouco veda que algum produto seja desonerado no meio de seu ciclo produtivo e que esta desoneração chegue ao consumidor final (ROCHA, 2012).

No que tange o ICMS, o tributo será não cumulativo compensando-se o que for devido com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, havendo regra expressa no sentido de que a isenção ou não incidência, salvo previsão em contrário na legislação, não gera crédito para as operações seguintes e implica na anulação do crédito referente às etapas anteriores.

A respeito deste ponto, Rocha (2012) entende que a Carta Magna deixou a possibilidade de compensação de créditos quando houver uma exoneração na etapa anterior a critério do legislador, o que não fez quanto ao IPI, situação que representaria um “silêncio eloquente”. Assim, caso o legislador não preveja diferente, a não tributação da etapa anterior implica na impossibilidade de deduzir créditos de ICMS, tendo admitido o constituinte alguma dose de cumulatividade para que o imposto não servisse de instrumento de política fiscal pelos Estados (problema que não se aplica ao IPI, tributo de competência federal).

Por fim, no que se refere às contribuições, o texto constitucional é menos detalhista, permitindo ao legislador infraconstitucional estabelecer os setores que sofrerão a incidência cumulativa das exações, sem detalhar como deve ser a não cumulatividade para os segmentos a ela sujeitos. Diante da ausência de maiores especificidades, Rocha (2012) destaca que o raciocínio empregado para o ICMS, no sentido de que uma maior dose de cumulatividade seria admitida por questões federativas, também não se aplica às contribuições. Portanto, a não cumulatividade dessas exações seria similar àquela imposta ao IPI, devendo ser deduzidas das contribuições devidas todas aquelas incidentes nas etapas anteriores, no plural.

Em nosso entendimento, o raciocínio se funda também na premissa de que a não cumulatividade é instrumento de realização de justiça tributária no contexto da tributação sobre o consumo, a qual já é onerosa e extremamente regressiva. O princípio – e o conseqüente afastamento da incidência de tributo sobre tributo – deve ser efetivado em todas as oportunidades possíveis, devendo ser respeitada a própria literalidade do texto que lhe dá suporte.

No plano fático cada operação ou prestação de serviço praticada pelo contribuinte é antecedida por inúmeras outras que, de uma forma ou de outra, contribuíram para que esta operação ou prestação fosse efetivamente concretizada. Assim, a consideração exclusiva da operação imediatamente anterior àquela que se tributa não se mostra suficiente a efetivar uma tributação não cumulativa, a qual pressupõe, salvo exceções constitucionais expressas, que não serão tributadas aquelas parcelas que já o tiverem sido, ao mesmo título, em momentos antecedentes. Destarte, qualquer exigência de tributo que viole essa regra descumpra o comando constitucional de cobrança não cumulativa.

Essa questão é relevante ao nosso estudo por duas razões, que serão desenvolvidas nos capítulos 3 e 4 deste trabalho. Primeiramente porque tem prevalecido na Suprema Corte o racional de que a tributação na etapa imediatamente anterior é um requisito para que haja crédito na etapa subsequente. Desse modo, a desoneração da etapa anterior, no contexto dos tributos não cumulativos, implica na proibição ao aproveitamento do crédito na etapa subsequente. Noutro giro verbal, de acordo com os ensinamentos de Moreira (2020a), a jurisprudência do STF deixa assente a necessidade de que a não cumulatividade pressupõe duas etapas tributadas. Em segundo lugar porque um produto reciclável já foi onerado pela tributação antes de se tornar insumo do produto que também será tributado pelo seu adquirente.

Antes de nos aprofundarmos sobre estes pontos, apresentaremos o regime jurídico constitucional e infraconstitucional das contribuições ao PIS/Cofins.

2.3 Da não cumulatividade das contribuições sociais

2.3.1 Aspectos constitucionais da não cumulatividade do PIS/Cofins

A não cumulatividade das contribuições sociais ganhou estatura constitucional a partir da edição da EC nº 42/03, com a introdução do §12 ao artigo 195 da Carta Magna, cujo texto

não traz nenhum parâmetro explícito quanto à sua operacionalização. Sequer é apontado o método de dedução, como feito para o ICMS e para o IPI, cabendo ao legislador ordinário a tarefa de concretizá-la.

Considerando que referida previsão depende do querer e da atuação do legislativo para ser implementada e produzir efeitos, Moreira (2020a) a identifica como norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo. Nesse sentido, o legislador 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. Contudo, isso não significa uma plena liberdade de atuação quanto à execução da não cumulatividade. Uma vez adotada, devem ser observadas as diretrizes constitucionais atinentes ao instituto, de modo que a liberdade somente existe no momento pré-legislativo.

No mesmo sentido, Paulsen (2013, p. 215) defende que o legislador não é inteiramente livre para instituir o regime não cumulativo, devendo observar os seus “parâmetros mínimos de caráter conceitual”, os quais pressupõem “uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica a sistemática voltada a afastar os seus efeitos”.

Antes da EC nº 42/03, a legislação ordinária conferia ao sujeito passivo das contribuições para o PIS/Cofins o direito ao desconto de créditos calculados em relação a alguns bens e serviços por ele pagos, medida absolutamente válida diante da inexistência de norma superior proibidora. Com a previsão constitucional, o princípio da não cumulatividade passou a ser obrigatório para aqueles setores da economia escolhidos pelo legislador⁶.

Nesse diapasão, a escolha do método para garantir a não cumulatividade do PIS/Cofins deve partir de um critério congruente com a materialidade das exações, que guarde a devida coerência com os fins almejados pelo instituto. Assim, não havendo qualquer tipo de restrição na norma constitucional, a concessão dos créditos deve ter por objetivo afastar a cumulação tributária de forma ampla⁷.

⁶ Confira-se trecho do voto do Ministro Marco Aurélio proferido nos autos do RE nº 599.316 (Tema 244): “O Constituinte, diferentemente do alegado pela recorrente, não deixou a critério do legislador o delineamento do regime não cumulativo das contribuições. O artigo 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.

⁷ Sacha Calmon, com esforço em Geraldo Ataliba, aponta a relevância do fato de a Constituição não conter nenhuma exceção à não cumulatividade, salvo nas hipóteses de isenção ou não incidência em matéria de ICMS. Para o autor, como “o constituinte tratou de modo categórico a matéria, não pode o intérprete entender que

Há, na doutrina, manifestações no sentido de que a alteração perpetrada pela EC nº 42/03 seria irrelevante⁸. Nada obstante, o posicionamento conduz à desarrazoada concepção de que o constituinte derivado não tinha nenhum objetivo com a inovação normativa, tornando-a inútil (ROCHA, 2012). Afastada, pois, esta interpretação, tem-se que, após a imposição de quais os setores econômicos alcançados pela não cumulatividade pelo legislador ordinário, o regime é imperioso e não pode ser elidido⁹.

Firmada tal premissa, importante perquirir a respeito dos parâmetros a serem seguidos para que o princípio da não cumulatividade seja efetivado o máximo possível em relação às contribuições, salvo se existentes outras razões constitucionais que justifiquem eventuais limitações fáticas ou jurídicas.

O primeiro parâmetro é que das contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento devem ser deduzidas todas aquelas incidentes nas etapas anteriores, no plural (ROCHA, 2012). Isso porque, a Constituição, além de não impor a obrigatoriedade de adoção do método *tax-on-tax*, não especifica que somente o tributo incidente na etapa imediatamente anterior pode ser deduzido. Portanto, a não cumulatividade objetiva afastar o perverso efeito financeiro da cumulação tributária de forma ampla.

Em segundo lugar, os princípios constitucionais – tributários ou não – devem ser levados em consideração quando da construção e análise do regime não cumulativo dessas exações. Logo, devem ser respeitadas a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, o não confisco, a isonomia, bem como a livre concorrência, a defesa do meio ambiente, a liberdade de profissão, e todos os outros princípios que, em situações concretas, possuam intercessão com o princípio da não cumulatividade.

O terceiro referencial é a materialidade das exações (faturamento ou receita), de modo que a não cumulatividade do PIS/Cofins deve ser implementada levando-se em consideração as despesas que contribuíram para a formação da receita ou faturamento tributados, os quais são decorrentes das operações e das atividades empresariais em geral, ou seja, da atividade econômica como um todo (ÁVILA, 2011). Com efeito, a mera extensão da interpretação acerca

formulou mera sugestão. Se foi taxativo (excepcionou dois casos só relativamente ao ICMS) não se pode entender que autorizou o legislador a ampliar esses casos, nem estendê-los ao IPI.” (COÊLHO, 2016, p. 486).

⁸ Nesse sentido MARTINS e SOUZA (2002) e OLIVEIRA (2009).

⁹ Para ÁVILA (2007), a adoção do regime não cumulativo pelo legislador o coloca comprometido às inteiras com ele, não podendo deixar de efetivá-lo em algumas situações, pouco importando se a não cumulatividade tem ou não hierarquia constitucional.

do direito ao crédito existente para o ICMS e para o IPI, tributos relacionados a operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços e operações de industrialização, é inadequada¹⁰.

Coêlho e Derzi (2005, p. 147) apontam que o desenho constitucional da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Cofins não se restringe ao crédito físico, sendo possível o creditamento de todas as despesas incorridas, pagas ou creditadas às pessoas jurídicas contribuintes, “sejam elas correspondentes a insumos, bens do ativo fixo (locação ou aquisição), consumo (como energia elétrica) ou financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de arrendamento de pessoal jurídica”. Apenas as despesas intributáveis por serem estranhas ao campo constitucional de incidência das exações não geram direito ao crédito, na medida em que tal fato impede a ocorrência do efeito cumulativo que o instituto visa afastar.

À exceção do primeiro parâmetro apontado, em que pese a não cumulatividade do PIS/Cofins seja matéria pouco debatida no âmbito da Suprema Corte se comparada com o ICMS e o IPI, os demais foram abordados em importantes julgados sobre a temática¹¹, os quais pavimentaram o caminho até o julgamento 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”). Tratemos, brevemente, de dois deles.

No RE nº 607.642 (Tema 337) o contribuinte questionava a tributação não cumulativa do PIS sobre o faturamento das empresas prestadoras de serviços instituída pela MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02, ao argumento de que a nova sistemática teria acarretado aumento da tributação de tais empresas, contrariando a finalidade descrita na exposição de motivos do diploma. Além disso, apontou ofensa à isonomia, uma vez que as empresas industriais teriam sido beneficiadas pelo novo regime em razão de utilizarem muitos insumos em sua produção, ao contrário dos prestadores de serviços, cujo custo é quase integralmente composto de mão de obra.

¹⁰ Para GRECO (2004) aplicar ao PIS/Cofins os critérios construídos em relação ao ICMS e ao IPI representaria uma agressão à racionalidade da incidência das exações e contrariaria a coerência interna da exigência, cujo pressuposto é a receita e não o produto.

¹¹ STF, Plenário, RE nº 607.647/RJ, Relator Min. Dias Toffoli, DJe 09.11.2020; STF, Plenário, RE nº 570.122/RS, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 07.12.2020; STF, Plenário, RE nº 599.316/SC, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 06.10.2020.

O voto vencedor, proferido pelo Ministro Dias Toffoli, fixou algumas premissas e orientações relevantes a respeito da sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/Cofins. Primeiramente, consignou que o instituto é eminentemente 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)

Na sequência, o Ministro considerou que o texto constitucional não registra a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime, diferentemente do IPI e do ICMS, reconhecendo que há uma maior liberdade do legislador ordinário. Referida liberdade, no entanto, não significa que ele possa “tudo querer ou tudo prever”, devendo ser coerente a fim de não gerar desequilíbrios concorrenciais e discriminações injustificadas. Assim, considerando a materialidade das contribuições, a não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a afastar o efeito cascata, sob o prisma da atividade econômica, considerada a receita ou o faturamento auferidos pelo conjunto de contribuintes tributados sequencialmente ao longo do fluxo negocial dos bens ou dos serviços.

Destarte, o legislador ordinário, ao definir os segmentos econômicos sujeitos à não cumulatividade das contribuições deve observar: (i) os objetivos/valores que justificaram a criação da sistemática (neutralidade tributária e correção dos desequilíbrios na concorrência); (ii) a materialidade constitucional das exações; e (iii) os princípios constitucionais em geral, notadamente a isonomia.

Quanto ao método eleito para implementação do instituto, o voto destaca parecer consenso na doutrina que a Lei nº 10.637/02 e a Lei nº 10.833/03 criaram um critério próprio que não corresponde a nenhum dos métodos tradicionais extraídos da experiência do imposto sobre o valor agregado (base-contrabase ou imposto-contraimposto). No entendimento do Ministro, a opção do legislador foi negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-lo em outras, de forma genérica ou restritiva, modelo que, apesar de se apresentar complexo e confuso, não atenta, *a priori*, contra o conteúdo mínimo da não cumulatividade que pode ser extraído do artigo 195, §12, da Constituição.

Isso porque, os créditos autorizados pelo legislador impediriam nova incidência de PIS/Cofins sobre o PIS/Cofins que já oneraram os valores aos quais se referem, havendo, inclusive, situações nas quais o sistema evitaria o problema com folga, como é no caso em que o crédito é calculado à alíquota de 7,6% e o débito na etapa anterior se deu à alíquota de 3%.

Nada obstante, o Relator para o acórdão destacou que a racionalidade do regime foi se perdendo ao longo de seus quatorze anos de vigência. Apesar disso, por maioria (vencido o Ministro Marco Aurélio), a Suprema Corte teve por bem declarar a constitucionalidade do modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo das exações para as empresas prestadoras de serviços, apenas advertindo o legislador ordinário de que as leis estão em processo de inconstitucionalização diante da ausência de coerência e de critérios racionais das alterações legislativas que se sucederam no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços que se submeteriam ao regime cumulativo.

No que tange ao julgamento do RE nº 841.979, a Suprema Corte reconheceu sua repercussão geral em 15.08.2014, posição que representou uma mudança do entendimento que até então prevalecia no sentido de que a não cumulatividade das contribuições seria matéria infraconstitucional¹². O STF afirmou que, como a EC nº 42/03 não trouxe qualquer balizamento para que o legislador federal 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 vagueza da Constituição e porque há rica jurisprudência Corte sobre a não cumulatividade do ICMS e do IPI.

Em suma, uma indústria de alimentos interpôs recurso extraordinário contra acórdão do TRF5 que consignou válidas as restrições ao crédito trazidas pela legislação ordinária, especialmente a limitação do conceito de insumo. O Ministro Dias Toffoli, relator do caso, valeu-se das considerações feitas no RE nº 607.642 reforçando que, com a EC nº 42/03, a não cumulatividade das contribuições ganhou esteio na Constituição, não podendo ser interpretada somente à luz das leis ordinárias.

Além disso, destacou que em cada um dos casos analisados pela Suprema Corte sobre a matéria foi necessário um aprofundamento no exame da compatibilidade das normas legais

¹² Nesse sentido: STF, Primeira Turma, AgR no RE nº 809.400/SC, Relator Min. DIAS TOFFOLI, DJe 23.02.2015; STF, Segunda Turma, AgR no ARE nº 802.017/AL, Relator Min. GILMAR MENDES, DJe 04.06.2014; STF, Primeira Turma, AgR no RE nº 551.336/RS, Relator Min. DIAS TOFFOLI, DJe 07.12.2012; STF, Primeira Turma, AgR no RE nº 647.882/RS, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, DJe 02.03.2012; STF, Primeira Turma, AgR no RE nº 648.475/RS, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, DJe 17.10.2011.

questionadas com a matriz constitucional das exações, especialmente o núcleo de sua materialidade, e com outros princípios constitucionais. Diante disso, asseverou que a verificação da constitucionalidade de determinada norma legal relacionada com a não cumulatividade das contribuições somente pode ser feita com a apreciação individualizada de cada caso concreto.

Nesse sentido, o legislador ordinário possui autonomia para negar ou conceder créditos de PIS/Cofins, desde que respeitados a matriz constitucional das exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

A respeito do conceito do termo “insumo”, presente no artigo 3º, II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, pontuou que este não se depreende diretamente do texto constitucional, possuindo natureza infraconstitucional, inexistindo repercussão geral quanto a matéria, inclusive porque o dispositivo não ofenderia aos princípios apontados no parágrafo anterior. Também reiterou serem válidas as regras previstas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 que: (i) preveem como se deve aproveitar o crédito decorrente, dentre outros itens, de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, III); e (ii) impossibilitam o aproveitamento de créditos quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS ou COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, I e II).

Restaram fixadas 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 artigo 31, §3º, da Lei nº 10.865/04.

Do voto supracitado, destacamos a seguinte conclusão, relevante ao nosso estudo: a não cumulatividade possui um núcleo mínimo, de natureza constitucional, concernente em evitar o efeito cascata da tributação, verdadeira essência dos tributos não cumulativos. Ato contínuo, em nosso entendimento, não devem ser admitidas interpretações ou normas que causem cumulatividade em concreto, de forma que a dedução das contribuições que incidiram nas etapas anteriores representa verdadeira garantia constitucional.

2.3.2 Dos aspectos infraconstitucionais da não cumulatividade do PIS/Cofins

Considerando que a não cumulatividade do PIS/Cofins foi criada pelo legislador antes mesmo da determinação constitucional, façamos um breve esforço histórico a respeito dessas contribuições.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7/70 para financiar o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Os valores arrecadados eram depositados em conta individualizada do trabalhador, sendo levantados quando do casamento, aposentadoria, invalidez, morte ou na aquisição de casa própria por ele ou seus sucessores. Já a contribuição ao Pasep (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) foi criada pela Lei Complementar nº 8/70, visando custear benefícios para o servidor público, tais como auxílio para aquisição da casa própria ou no casamento, aposentadoria ou morte. Ambas as contribuições tinham esteio constitucional no artigo 165, V, da Constituição de 1967/69 e foram unificadas pela Lei Complementar nº 26/75.

Com a promulgação da Constituição vigente as exações foram recepcionadas. Entretanto, seu regime jurídico foi modificado pela Lei nº 9.715/98, que unificou as contribuições para o PIS/Pasep, reduziu suas alíquotas e definiu como base de cálculo o faturamento do mês da ocorrência do fato gerador, sistema mantido pela Lei nº 10.637/02, instituidora do PIS/Pasep não cumulativos. Por sua vez, a contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), antecessora da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), foi criada pelo Decreto-Lei nº 1.940/82. Já a Cofins, cujo fundamento de validade é o artigo 195, I, da Constituição, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91.

Posteriormente, as contribuições ao PIS/Pasep e Cofins foram unificadas pela Lei nº 9.718/98, que determinou sua incidência sobre o faturamento das empresas, adotando um conceito equiparado ao de receita bruta – medida contrária ao texto constitucional, que apenas autorizava a instituição das contribuições sobre o faturamento. Apenas vinte dias após a publicação da Lei nº 9.718/98 a Constituição foi alterada pela EC nº 20/98 para acrescentar a expressão “receita” ao artigo 195, I, permitindo a criação das exações sobre essa nova base de cálculo.

Referida situação não foi legitimada pelo STF¹³, que declarou inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS/Cofins efetuado antes da modificação constitucional, voltando as contribuições a incidir apenas sobre o faturamento – logo após, a Lei nº 11.941/09 revogou o dispositivo que alargara a base das exações. Somente por meio da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03 que tais contribuições foram instituídas sobre a receita bruta.

Na exposição de motivos da MP nº 66/02, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02, é demonstrada a pretensão de uma reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento com o intuito de, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado. O documento ainda constou que a alíquota do PIS foi estabelecida em 1,65%, sendo admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

Por sua vez, a exposição de motivos da MP nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03, afirmou que a legislação tinha por objetivo estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos anos subsequentes. Para a implementação da não cumulatividade, adotou como método o indireto subtrativo, no qual foram estabelecidas as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos.

Nesse contexto, foi instituída a não-cumulatividade do PIS/Cofins, admitindo-se, em contrapartida o aumento de alíquota do PIS de 0,65% para 1,65% e da Cofins para 3% para 7,6%, o aproveitamento de créditos obtidos pela multiplicação da alíquota das contribuições sobre as aquisições e despesas permitidas, conforme os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 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 artigo, 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 nº 10.637/02

¹³ STF, Pleno, RE nº 390.840/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 15.08.2006.

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.

Como se vê, o afastamento da cumulatividade é obtido por meio 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 anteriores. Assim, no método escolhido pelo legislador, o crédito não se refere concretamente ao valor da contribuição que teria sido recolhida na etapa anterior pelo contribuinte que forneceu o bem ou serviço e, ao mesmo tempo, também não representa uma dedução do valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do imposto para posterior aplicação da alíquota devida.

Esta realidade gera divergências doutrinárias quanto à sua classificação, existindo uma corrente para a qual as leis instituidoras tiveram a intenção de adotar uma técnica mais próxima da base-sobre-base. Moreira (2020a) discorda e aponta que a legislação não prevê a compensação de bases tributáveis para então se chegar ao valor do tributo devido, mas determina o cálculo de um crédito a ser abatido do débito calculado sobre as receitas, o que mais se aproxima do modelo imposto-contra-imposto.

Greco (2004) considera que foi criado um critério próprio de operacionalização, que em parte se assemelha ao base-contra-base, na medida em que o valor das despesas que ensejam direito ao crédito é relevante (e não o valor das contribuições incidentes), e em parte se assemelha ao imposto-contra-imposto, haja vista que o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições devidas.

Esta posição foi adotada pelo STF e nos parece acertada, pois o regime instituído para a implementação da não cumulatividade dessas contribuições não possui todas as características suficientes e necessárias para se enquadrar em apenas um dos conceitos.

Tomé (2005) leciona que a sistemática eleita pelo legislador não prescreve a compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com aqueles devidos nas operações subsequentes, sendo irrelevante o fato das entradas terem se sujeitado a alíquotas inferiores ou

sequer terem sofrido a incidência desses tributos nas etapas antecedentes do ciclo. É o que acontece, por exemplo, quando um adquirente sujeito ao regime não cumulativo compra um bem de um contribuinte sujeito ao regime cumulativo.

Nesse mister, a Lei nº 10.637/02 e a Lei nº 10.833/03 estabeleceram o direito a crédito sobre determinados bens, serviços e itens nelas especificados, sendo claro que o sistema adotado para o PIS/Cofins não é aquele que garante o crédito de tributo pago na operação imediatamente anterior, tampouco que exige o imediato estorno quando a operação subsequente não é tributada.

Tanto é assim que a legislação, além de prever casuisticamente as hipóteses que dão direito ao crédito, contém algumas situações em que o crédito é admitido a despeito do não recolhimento das contribuições na operação imediatamente anterior. Exemplo disso é o artigo 3º, §2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e o artigo 17 da Lei nº 11.033/04, analisados no capítulo seguinte.

3 NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA E OS IMPACTOS DAS EXONERAÇÕES NO DIREITO AO CRÉDITO

3.1 Dos conceitos de não incidência, imunidade, isenção, alíquota zero e suspensão

No capítulo anterior consignamos que a não cumulatividade tem *status* de princípio constitucional que orienta a tributação sobre o consumo no Brasil, categoria que, “por metade, estão metidos o PIS e a Cofins” (COÊLHO; DERZI, 2005, p. 151), fazendo parte de um conjunto de princípios constitucionais que visam a máxima racionalidade do sistema para permitir um amplo desenvolvimento econômico e, ao mesmo tempo, garantir a realização de justiça tributária.

No entanto, a complexidade das relações jurídicas faz com que, não raras as vezes, a interação entre diferentes princípios (ou entre medidas que visem efetivá-los) leve a resultados contraditórios, surgindo a necessidade de se buscar um caminho de compatibilização. É o que pode acontecer com a não cumulatividade e as exonerações tributárias, institutos que, à primeira vista, aparentam ser incompatíveis.

Enquanto a não cumulatividade está diretamente atrelada ao fenômeno da incidência, por se tratar de um mecanismo de combate à cumulação tributária, a exoneração implica a não exigência de um determinado tributo, podendo invalidar ou mitigar o princípio em algumas circunstâncias. De fato, a literatura aponta que o IVA não coaduna com isenções, não incidências e alíquotas zero ao longo da cadeia nas etapas intermediárias porque elas impedem o uso do crédito acumulado, gerando o paradoxo do IVA, segundo o qual “quem é tributado é isento, mas quem é isento, é tributado” (VAN DER WAL, 2013, p. 7).

Apesar disso, pode-se afirmar que os institutos não foram criados para gerar aumento de carga tributária: as exonerações são concebidas para diminuí-la, enquanto a não cumulatividade visa impedir o aumento decorrente da tributação em cascata. Como consequência, a interação desses institutos, em nosso entendimento, não deve gerar incremento da carga tributária.

A experiência brasileira em matéria de exonerações tributárias demonstra que uma série de institutos juridicamente distintos têm sido utilizados para causar efeito econômico similar para o contribuinte, qual seja, o não recolhimento do tributo. Derzi (2004b, p. 347-348) ensina que esses institutos podem ser separados em três grandes grupos:

de um lado se encontram aqueles – exógenos – que não alteram a estrutura interna da norma tributária, quer a hipótese, quer a consequência, nem negam a tributabilidade da hipótese; pressupõem o prévio nascimento da obrigação tributária, para extingui-la supervenientemente como na remissão, na compensação, na prescrição e na decadência; ou pressupõem mesmo o cumprimento do dever tributário, anulando-lhe os efeitos, como na devolução de tributo pago;
- de outro, aqueles, endógenos, que atuam na estrutura da norma tributária como na isenção, na alíquota zero, na base de cálculo presumida.

Na mesma linha, Coêlho (2016) ensina que o estudo dos tipos exonerativos os divide em internos e externos à estrutura da norma. Os tipos exonerativos internos se subdividem enquanto exonerações nas hipóteses (imunidades e isenções) e exonerações nas consequências (reduções de base de cálculo e alíquotas, bem como deduções tributárias de despesas presumidas e concessões de créditos presumidos).

Cumpre destacar que o termo “exoneração tributária” será empregado sempre que as diferenciações jurídico-conceituais entre não incidência, imunidade, isenção, alíquota zero, diferimento e suspensão não forem relevantes ao raciocínio desenvolvido. Assim, a expressão abarcará, para fins da presente dissertação, toda e qualquer situação prevista na legislação que implique o não recolhimento de tributo pelo contribuinte. Nada obstante, é necessário apresentarmos as definições de não incidência, imunidade, isenção, alíquota zero e suspensão.

Coêlho e Derzi (2005) ensinam que a não incidência trata-se de um não ser, abarcando aqueles atos ou fatos que não estão aptos a dar nascimento à obrigação tributária. A imunidade e a isenção são, existem, originando-se de entes legais positivos responsáveis por declarar que determinados fatos ou atos estão fora da imposição tributária. Ambas impedem a incidência tributária e moldam o perfil do fato imponible, equivalendo a formas de exoneração endógenas ou internas. Porém, enquanto a imunidade representa uma limitação à própria competência do ente federado, a isenção atua no âmbito da competência do legislador ordinário, representando uma renúncia de receita por parte do ente federado que a concede.

Expressiva corrente doutrinária encara a isenção como mera dispensa legal de pagamento de tributo devido. Acredita-se que, nessa hipótese, haveria primeiramente a incidência da norma tributária e, na sequência, a incidência da norma isentiva, de modo que a obrigação nasceria, mas o pagamento do crédito tributário seria dispensado pelo credor. Coêlho (2016) critica essa posição porque tal sucessividade normativa inexiste no plano lógico-jurídico,

haja vista que a hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos.

Em que pese as críticas doutrinárias, pode-se afirmar que este é o entendimento atualmente predominante no STF, que em diversas oportunidades equiparou a isenção ao próprio pagamento do tributo devido (Moreira, 2020a).

As exonerações nas consequências normativas das regras de tributação compõem o perfil do dever jurídico (COELHO, 2016). Tratando-se de reduções de base de cálculo e alíquotas, o autor defende que deveriam ser sempre parciais, tendo em vista que as exonerações totais já são atendidas por meio da isenção ou da imunidade. Contudo, reconhece que há circunstâncias que exigem decisões e resultados rápidos, sendo a figura isentiva insuficiente para atender este tipo de demanda. Nesse contexto, a alíquota zero ganha relevância por questões de praticidade.

De acordo com Groff (2007), a alíquota zero foi uma solução política encontrada para impedir que os Estados perdessem arrecadação do ICM todas as vezes que a União concedesse isenção de impostos federais às importações, tendo em vista que a Constituição de 1967 permitia à União isentar impostos estaduais e municipais. À época, a concessão de isenção de imposto federal sobre as importações também implicava na isenção do imposto estadual. Diante do nítido conflito de interesses, reduziu-se a alíquota do imposto de importação a zero.

Nada obstante, muito se tem discutido na doutrina sobre o exato significado desta figura, em que pese se reconheça que seus efeitos são idênticos aos da imunidade e isenção em termos econômicos. Para Coelho (2016) existe a hipótese de incidência, mas não há tributo a ser pago porque o elemento quantificador da obrigação tributária é fixado em zero – esta compreensão predomina no âmbito do STF. Por sua vez, a corrente que considera a alíquota zero sinônima de isenção, conforme Coelho e Derzi (2005), trabalha a ideia de que o Direito não pode ser reduzido a uma mera arquitetura formal, consignando que, dada a inexistência de alíquota positiva, a admissão da existência de um fato gerador que nada gera, de uma obrigação sem objeto, representaria um absurdo normativo, pois a transitoriedade é a essência de uma obrigação.

Por seu turno, o instituto da suspensão representa uma supressão do critério temporal da regra matriz de incidência tributária: o fato gerador ocorre, mas o pagamento do tributo é suspenso e passa a ficar condicionado a evento futuro definido na legislação. Está atrelada, portanto, a uma condição, a qual fica responsável por afastar a condição exonerativa ou

consolidá-la. Assemelha-se ao diferimento, porquanto retarda a tributação, que fica postergada para a etapa subsequente, mas diferencia-se dele porque também promove uma alteração no aspecto pessoal da regra matriz.

A legislação federal contém inúmeros exemplos de utilização do instituto¹⁴. Um deles é a venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para pessoa jurídica preponderantemente exportadora, conforme artigo 40, §5º, da Lei nº 10.865/04¹⁵, no qual está prevista como condição da suspensão a efetiva exportação dos bens, sob pena de pagamento das exações. Não se implementando as condições, a suspensão se converterá em exoneração definitiva.

Outro exemplo é o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REID), cuja condição é que os materiais sujeitos à suspensão sejam incorporados nas obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação, condição que, quando concretizada, transmuda a suspensão em alíquota zero (artigo 3º, I e §2º, da Lei nº 11.488/07).

Na legislação estadual verifica-se a suspensão de ICMS na remessa de matéria-prima para industrialização por encomenda. Neste caso, o imposto é suspenso por 180 (cento e oitenta) dias e está condicionado ao retorno da mercadoria industrializada ao encomendante. Havendo retorno dentro do prazo assinalado (hipótese resolutiva), a suspensão é convertida em isenção; não havendo retorno, a suspensão é cancelada e o imposto é exigido como se nunca tivesse sido suspenso.

Apresentadas as definições, mas lembrando-se que ao presente trabalho importa que o efeito das exonerações tributárias é o mesmo, qual seja, o não recolhimento do tributo na etapa na qual a norma exonerativa atua, passemos a analisar como se dá a interação entre as

¹⁴ Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES; Regime Tributário para incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; Regime Especial de incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI; Regime Especial de incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC

¹⁵Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. § 5º A pessoa jurídica que, após adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com o benefício da suspensão de que trata este artigo, der-lhes destinação diversa de exportação, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor, acrescidas de juros e multa de mora, ou de ofício, conforme o caso, contados a partir da data da aquisição.

exonerações concedidas em etapas intermediárias de uma cadeia produtiva e a não cumulatividade nos tributos sobre o consumo brasileiros.

3.2 Exonerações intermediárias e tributos não cumulativos: efeito cascata e efeito recuperação

A cumulatividade residual do IVA é uma realidade que decorre de diversos fatores, fazendo com que os agentes produtores e comerciantes arquem com o ônus do imposto em maior ou menor grau. Um desses fatores é a existência de operações ou agentes que não se submetem ao tributo somada ao entendimento de que a aquisição de mercadorias não tributadas gera a indedutibilidade do IVA que incidiu na etapa anterior. O racional se baseia na concepção de que não haveria que se falar em cumulatividade se na operação imediatamente anterior não houve exigência de tributo, posição adotada pela nossa Suprema Corte, cuja jurisprudência deixa assente que a não cumulatividade pressupõe, pelo menos, duas etapas tributadas na sequência.

Ocorre que, como salientado no capítulo anterior desta dissertação, as exceções constitucionais à não cumulatividade apenas se apresentam em relação às hipóteses de isenção ou não incidência do ICMS, inexistindo qualquer regra excepcional quanto ao IPI e ao PIS/Cofins. Portanto, em nosso entendimento, a aplicação do princípio constitucional para ambos os tributos deve evitar a incidência cumulativa de forma ampla, ou seja, levando-se em consideração os tributos incidentes em todas as etapas anteriores àquela exonerada (não somente a *imediatamente* anterior).

A questão é relevante porque, segundo Moreira (2020a, p. 87) “a técnica do valor adicionado inadmite – para a manutenção integral da não cumulatividade – isenções ou não incidências, exceto se estas forem concedidas na última etapa de circulação da mercadoria”. Isso porque, a exoneração intercalar gera a exigência de tributo sobre tributo e, conseqüentemente, em aumento da carga tributária, conforme exemplo abaixo criado pelo autor:

Figura 1 - Tributação pelo IVA em uma operação normal

1.1. Operação normal.			
	FABRICANTE	ATACADISTA	VAREJISTA
Valor de venda da mercadoria	100	300	600
IVA incidente na operação (18%)	18	54	108
Valor total da operação	118	354	708
Créditos	0	18	54
Valor do IVA a pagar	18	36	54

IVA TOTAL: 108 (18 + 36 + 54)

Fonte: Moreira (2020a, p. 88)

Figura 2 - Tributação pelo IVA em uma operação com isenção no atacadista

1.3. Isenção concedida na distribuição por atacado.			
	FABRICANTE	ATACADISTA	VAREJISTA
Valor de venda da mercadoria	100	300	600
IVA incidente na operação (18%)	18	Isento	108
Valor total da operação	118	300	708
Créditos	0	0	0
Valor do IVA a pagar	18	0	108

IVA TOTAL: 126 (18 + 108)

Fonte: Moreira (2020a, p. 89).

Observe-se que em uma operação normal, na qual se aplica o regime de débitos e créditos sem exceção, a carga tributária total é 108, sendo que o valor incidente na operação praticada pelo fabricante representa crédito para o atacadista (18) e o valor incidente na operação realizada pelo atacadista representa crédito para o varejista (54). Já na operação em que foi concedida isenção ao atacadista, a carga tributária total passa a ser 126, incidindo o tributo sobre o montante de 18 já pago pelo fabricante dada a ausência de crédito para o atacadista. Esta consequência é denominada de efeito cascata ou efeito cumulativo, justamente o que a não cumulatividade visa evitar.

Em artigo a respeito dos efeitos dos fenômenos exonerativos (totais ou parciais) em fases intermediárias ou intercalares do ciclo produtivo sobre o imposto sobre o valor agregado, Xavier (2005) explica o que são o efeito cascata e o efeito recuperação. Segundo o doutrinador,

no contexto de uma cadeia produtiva de tributos não cumulativos, duas situações podem ser verificadas: (i) a ocorrência de uma exoneração subsequente à aquisição de *inputs* tributados, por ele denominada de “exoneração subsequente”; e (ii) a ocorrência de uma exoneração na operação de aquisição de *inputs* que serão objeto de industrialização e de operação subsequente tributada, chama de “exoneração antecedente”.

Na “exoneração subsequente” a não concessão do crédito ao adquirente dos bens tributados gera o efeito cascata ou cumulativo, uma vez que o imposto por ele suportado na aquisição incorpora-se definitivamente no valor do bem. Assim, “a única forma de eliminar o efeito cascata ou efeito cumulativo é assegurar ao contribuinte que industrializa produtos exonerados o ressarcimento dos impostos suportados “a montante” (XAVIER, 2005, p. 12). É o que acontece, por exemplo, quando se determina o estorno de créditos de IPI correspondentes às aquisições de insumos tributados empregados na industrialização de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero.

Por outro lado, nas “exonerações antecedentes” não há, de acordo com o autor, efeito cascata, porque “nenhum imposto foi pago “a montante”, pelo que não se coloca o problema de evitar a sua incorporação definitiva ao custo de produção, geradora de um efeito cascata” (XAVIER, 2005, p. 13). Neste caso, verificar-se-ia apenas o efeito de recuperação, situação na qual “para o cômputo da receita fiscal de um ciclo produtivo só é relevante a alíquota aplicável à última etapa, eis que a receita aparentemente perdida em etapas anteriores, em virtude de exonerações integrais ou de alíquotas mais baixas que a alíquota final, é recuperada por esta” (XAVIER, 2005, p. 13). Como consequência, as exonerações concedidas em etapas intermediárias passam a ter efeito de mero diferimento e o contribuinte situado na fase posterior à da exoneração paga um imposto maior do que o que corresponderia ao valor por ele agregado na respectiva etapa do ciclo produtivo.

Após apresentar esses dois conceitos, o autor examina o tratamento desses impactos no Direito positivo brasileiro, especialmente se a sua ocorrência *in concreto* implica ou não em ofensa a não cumulatividade. Nesse mister, consigna que a existência de violação à não cumulatividade no contexto das “exonerações antecedentes” passa por uma noção larga do princípio para abranger não apenas o fenômeno da sobreposição de impostos (efeito cascata), mas também a exigência de que em cada etapa do processo produtivo a tributação incida exclusivamente sobre o valor agregado, algo que deixa de ocorrer porque o efeito de

recuperação transforma a exoneração em diferimento e a tributação da próxima fase incidirá sobre uma base mais ampla, incluindo a base exonerada.

Se adotado o conceito mais abrangente, para eliminar essa violação, é necessária a concessão de um crédito ficto ao adquirente (equivalente ao crédito que teria caso a exoneração não existisse) de bens exonerados.

Por outro lado, em uma visão mais restrita da não cumulatividade, segundo a qual esta pressupõe uma carga tributária final única, correspondente ao valor das operações com a eliminação das incidências anteriores através do mecanismo de compensação, o efeito de recuperação não violaria o princípio.

Analisando o efeito recuperação, Godoi (2009) leciona que o regime imposto sobre imposto necessariamente o traz em seu bojo sempre que existam alíquotas diferenciadas ao longo da cadeia, algo não vislumbrado no método base-contrabase no qual a incidência se restringe à base adicionada na venda e os valores não são incorporados aos preços nas fases precedentes. Quanto ao efeito cascata, aponta que ele é necessariamente sinônimo de cumulatividade.

Ataliba e Giardino (1988) *in* Godoi (2009) advertem que a não cumulatividade é um conceito em si mesmo impreciso, cujo significado concreto deve ser buscado nas normas de cada ordenamento jurídico, o que buscamos fazer no primeiro capítulo deste trabalho. Com base nas premissas apresentadas, consignamos que o efeito cascata representa, indubitavelmente, uma afronta à não cumulatividade por criar um efeito cumulativo quantitativamente correspondente ao tributo exigido na operação anterior à exonerada que não pode ser ignorado.

No que se refere ao efeito recuperação, considerar que faz parte da não cumulatividade a exigência de que em cada fase do ciclo produtivo o contribuinte não seja tributado por valor superior ao por ele acrescentado nessa mesma fase nos parece inadequado, na medida em que confunde a tributação sobre valor agregado e a não cumulatividade, institutos relacionados, mas que possuem definições próprias. Assim, a anulação dos efeitos práticos de medidas exoneratórias a partir da incidência do tributo em etapas posteriores da cadeia plurifásica não representa, *per se*, ofensa ao princípio da não cumulatividade.

Entretanto, convém registrar o argumento em sentido contrário, segundo o qual, se a vedação ao efeito de recuperação não fosse um corolário do princípio da não cumulatividade, a constitucionalização da sua derrogação em matéria de ICMS – quando, desde a Emenda Constitucional Passos Porto, se passou a formular como regra constitucional que a isenção ou

não-incidência, salvo determinação em contrário na legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes – não se justificaria. Conforme este posicionamento, representando este ditame uma derrogação constitucional à não cumulatividade, seria possível concluir que o princípio também proíbe a ocorrência do efeito de recuperação, obrigando o reconhecimento de direito de crédito nas aquisições de insumos exonerados.

Destacamos que o efeito cascata e o efeito recuperação podem aparecer conjuntamente no contexto das exonerações intermediárias sempre que uma das etapas anteriores à operação desonerada seja tributada, de modo que o tributo que deixou de ser recolhido pelo contribuinte isento será recolhido pelo que lhe sucede na cadeia (sendo, pois, recuperado na etapa seguinte) e o tributo incidente na etapa anterior à isenta incorporará o valor do bem que será tributado na fase posterior. Confira-se o exemplo apresentado por Godoi (2009):

Figura 3 - Efeito cascata e recuperação em uma cadeia produtiva

Operação normal (alíquotas constantes de 10%)		
		
Valor da operação: 100 Imposto recolhido: 10	Valor da operação: 200 Imposto recolhido: 10	Valor da operação: 300 Imposto recolhido: 10 TOTAL: 30 (10% de 300)
Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%)		
		
Valor da operação: 100 Imposto recolhido: 10	Valor da operação: 200 Imposto recolhido: 0	Valor da operação: 300 Imposto recolhido: 30 TOTAL: 40 (superior a 10% de 300)

Fonte: Godoi (2009). Elaboração da Autora (2023)

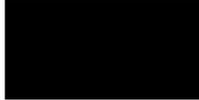
Nessa hipótese, se B não puder manter os créditos da operação anterior e, concomitantemente, C não puder se apropriar do crédito ficto (equivalente ao imposto que deixou de ser recolhido por força da isenção), o efeito da isenção intercalar será um aumento da carga tributária de 30 para 40. Esse aumento, além de contraditório com os propósitos

desonerativos, demonstra também que o imposto tornou-se cumulativo porque o total arrecadado (40) é superior à quantia que se obtém pela aplicação da alíquota da operação final sobre o valor dessa operação (30).

Veja-se que, nesta situação, ocorrem tanto o efeito recuperação, quanto o efeito cascata. Entretanto, como dito anteriormente, o princípio da não cumulatividade veda a segunda consequência, tornando-se necessária a manutenção do crédito relativo ao imposto incidente na operação anterior à isenção (A).

De acordo com Godoi (2009), uma forma de afastar ambos os efeitos é garantir um crédito ficto a C (contribuinte que realiza saída tributada) no valor do débito que ocorreria na segunda etapa não fosse a isenção. Dessa forma, o recolhimento total passaria a ser 20 (10 na primeira etapa por A e 10 na terceira etapa por C). Assim, somente seria tributado o valor agregado na primeira e na terceira etapas, preservando-se o valor agregado na segunda etapa. Conforme o autor, em termos de praticabilidade, a solução seria viável porque bastaria que C tomasse o valor da nota fiscal da segunda operação como base de cálculo do seu crédito ficto. Confira-se o esquema abaixo:

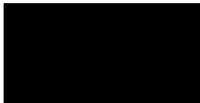
Figura 4 - Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%) com a concessão de crédito ficto a C

Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%) com crédito ficto a C		
		
Valor da operação: 100	Valor da operação: 200	Valor da operação: 300
Crédito: 0	Crédito: 0	Crédito: 20
Débito: 10	Débito: 0	Débito: 30
Imposto recolhido: 10	Imposto recolhido: 0	Imposto recolhido: 10
		TOTAL: 20

Fonte: Godoi (2009). Elaboração da Autora (2023)

A segunda opção, que afasta apenas o efeito cascata, é garantir a B a manutenção do crédito relativo ao imposto incidente na operação anterior tributada, não se permitindo que C escriture qualquer crédito contra seu débito de 30. É ver:

Figura 5 - Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%) com manutenção do crédito a B

Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%) com manutenção do crédito a B		
		
Valor da operação: 100	Valor da operação: 200	Valor da operação: 300
Crédito: 0	Crédito: 10	Crédito: 0
Débito: 10	Débito: 0	Débito: 30
Imposto recolhido: 10	Imposto recolhido: 0	Imposto recolhido: 30
		TOTAL: 30

Fonte: Godoi (2009). Elaboração da Autora (2023).

Por fim, há, ainda, uma terceira possibilidade que passa pela aplicação das duas soluções em conjunto, a qual gera um duplo benefício, ou seja, reduz a carga tributária total incidente na cadeia para 10. Confira-se:

Figura 6 - Isenção na etapa intermediária (alíquotas constantes de 10%) com manutenção do crédito a B e concessão de crédito ficto a C

		
Valor da operação: 100	Valor da operação: 200	Valor da operação: 300
Crédito: 0	Crédito: 10	Crédito: 20
Débito: 10	Débito: 0	Débito: 30
Imposto recolhido: 10	Imposto recolhido: 0	Imposto recolhido: 30
		TOTAL: 10

Fonte: Godoi (2009). Elaboração da Autora (2023).

Dos exemplos apresentados podemos concluir que a manutenção do crédito relativo ao imposto incidente nas operações anteriores à isenção é obrigatória nessas operações para

respeitar a não cumulatividade. Destaque-se que, em nosso entendimento, este crédito não se refere a um benefício fiscal com natureza de crédito presumido, mas trata-se de um crédito decorrente do princípio da não cumulatividade porque leva em conta uma incidência tributária ocorrida nas fases anteriores.

A diferenciação é relevante porque há, na doutrina (TORRES, 2004), defensores de que o crédito da não cumulatividade deve ser real ou verdadeiro, ou seja, deve corresponder ao imposto pago na operação anterior. Nada obstante, a limitação do conceito de crédito real ou verdadeiro ao imposto pago na operação anterior nos parece limitada diante dos fins da não cumulatividade. Nessa linha de ideias, é possível, em nosso entendimento, que haja um crédito real ou verdadeiro, na nomenclatura do autor, mas que se refira a outra etapa que não à imediatamente anterior.

Oportuno ressaltar que, do ponto de vista prático, a identificação das exações não cumulativas recolhidas nas etapas anteriores à exonerada pode representar uma tarefa árdua ou até mesmo impraticável diante da complexidade das cadeias produtivas e do grande volume de operações praticadas pelos contribuintes. Nada obstante, a cumulatividade gerada por esta situação não pode ser desconsiderada pelo sistema jurídico, sob pena de violação ao princípio constitucional, impondo-se o dever de criação de mecanismos para afastá-la.

Analisando os limites constitucionais ao efeito recuperação, Derzi (2010, p. 744) afirma, a respeito do ICMS, que havendo apenas uma fase isenta, seguida de outra operação tributada, a Constituição permite a recuperação do imposto, sem nenhuma ofensa à não cumulatividade. Para a autora, o sentido da regra é apenas devolver ao legislador infraconstitucional a decisão política de graduar o incentivo, a isenção ou a não incidência, de modo que os favores fiscais podem, assim, ser graduados pela pessoa que os concede. Se mantidos integralmente os créditos, o incentivo será amplo; se reduzidos ou estornados, o incentivo terá alcance limitado.

Porém, se a operação isenta intermediária estiver situada entre duas outras (anterior e posterior) tributadas, o tratamento previsto no artigo 155, §2º, II da Constituição não deve ser aplicado simultaneamente, pois, se o for, provocará efeitos cumulativos, arrecadando-se mais para o Estado ao longo da cadeia, apesar da etapa isenta, do que se arrecadaria se todas as etapas fossem tributadas.

Dessa forma, o efeito de recuperação não se aplicaria à isenção ou não incidência intermediária, uma vez que a Constituição não regula a hipótese de isenção ou não incidência sucedida e, ao mesmo tempo, precedida de operação ou prestação de serviço tributadas. Ato

contínuo, a interpretação deve se valer da regra geral, coibindo-se qualquer situação em que se apresente a cumulatividade, do que deriva a impossibilidade de aplicação conjunta das alíneas *a* e *b* do §2º do artigo 155.

Igualmente, Coêlho (2016, p. 480-481) considera a anulação ou estorno dos créditos anteriores à operação imune ou isenta atentatória ao princípio da não cumulatividade. Em suas palavras:

Não faz sentido determinar o estorno (anulação) de créditos fiscais de operações anteriores, perfeitos e acabados, e pela simples razão de que o nosso ICMS está estruturado pelo sistema *imposto contra imposto* e não pelo sistema *mercadoria contra mercadoria*. Queremos dizer que a conta-corrente fiscal é de apuração periódica, isto é, o contribuinte *soma todas as entradas de mercadorias tributadas* (créditos) e *todas as saídas de mercadorias tributadas* (débitos), abstraindo as entradas e saídas isentas ou imunes. Depois deduz da soma dos créditos o somatório dos débitos. (...). Ora, o próprio mecanismo da não cumulatividade resolve o problema, sem necessidade de “estornos” e “anulações” descabidas. (grifos no original).

No que se refere ao IPI, a Derzi (2010) afirma que não se lhes aplicam as regras de recuperação, por ausência de autorização expressa no texto da Constituição, o que justifica a concessão de crédito presumido quando a operação anterior, sendo isenta, é seguida de uma operação tributada. Do mesmo modo, a legislação infraconstitucional determina a concessão de crédito presumido de PIS/Cofins nas operações isentas (se forem seguidas de operações tributadas), bem como mantém o crédito que se referir às operações tributadas, que sejam sucedidas de operações isentas ou não tributadas.

Pelo exposto, tem-se que a adoção de exonerações intermediárias perturbam a não cumulatividade, podendo gerar o efeito cascata, que implica em cumulatividade da exação, e o efeito recuperação, por meio do qual o tributo que deixou de ser recolhido em determinada etapa será recolhido na etapa seguinte, tornando inócua a exoneração.

Com efeito, a interpretação a respeito do direito de crédito nessas hipóteses deve, em nosso entendimento, buscar o afastamento do efeito cascata, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, de modo que a limitação desse direito à necessidade ocorrência de tributação na etapa imediatamente anterior se revela simplista e contrária às disposições constitucionais sobre a matéria.

3.3 Exonerações intermediárias e tributos não cumulativos: jurisprudência do STF e a exigência de duas etapas gravadas pelo tributo

A interação entre não cumulatividade e exonerações tributárias é objeto de farta jurisprudência no âmbito da Suprema Corte. Empenhada em conferir a máxima eficácia possível ao princípio, a Corte, inicialmente, reconhecia a concessão de créditos presumidos aos contribuintes nas operações em que fossem utilizadas técnicas exonerativas. No entanto, em momento posterior, passou a afastar essa possibilidade, assentando o entendimento de que a aplicação da não cumulatividade exige pelo menos duas fases gravadas pelo imposto (Moreira, 2020a).

Até o advento da EC nº 23 de 1983 (Emenda Passos Porto) a não cumulatividade do – à época – ICM não sofria nenhuma limitação constitucional, sendo permitido o abatimento do imposto cobrado nas operações anteriores sem nenhuma exceção. Após a alteração promovida pelo constituinte derivado, o artigo 23 da Constituição de 1967 passou a ter a seguinte redação:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário na legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

O dispositivo tem origem histórica, surgindo como resposta à jurisprudência da Suprema Corte que, na vigência da Constituição de 1967 e diante da inexistência de qualquer limitação no texto constitucional, concedia o crédito ao adquirente quando a operação anterior era isenta ou não tributada.

De acordo com Moreira (2020a), uma das primeiras decisões nesse sentido foi relatada pelo Ministro Aliomar Baleeiro¹⁶, tendo sido assegurado o crédito de ICM ao adquirente de cal virgem quando o vendedor, situado em outro Estado, estivesse amparado por decisão judicial que impedisse a incidência do imposto sobre a mercadoria vendida. Fundamentou-se que a não concessão do crédito geraria enriquecimento ilícito do Estado de destino, além de bitributação, caso o imposto fosse recolhido sem crédito no destino e o Estado de origem viesse a exigí-lo posteriormente sobre a primeira saída.

¹⁶ STF, Primeira Turma, RE nº 78.589/SP, Relator Min. ALIOMAR BALEEIRO, DJ 04.11.1974.

Consoante a esforço histórico apresentado pelo autor, a Suprema Corte também assegurava o crédito ao adquirente mesmo quando a aquisição tivesse sido beneficiada por isenção do ICM, ao entendimento de que a proibição ao creditamento ofenderia a não cumulatividade diante da ocorrência de incidência tributária (com a posterior dispensa do pagamento do imposto) e porque a exoneração se tornaria inócua¹⁷.

Nas operações imunes o STF assegurava o crédito ao adquirente apenas em relação ao imposto que efetivamente havia incidido sobre o bem antes da etapa imune, ou seja, levava em consideração o ICM incidente nas etapas anteriores, não somente na etapa imediatamente anterior. Porém, o crédito relativo à etapa anterior não era admitido já que, diferente da isenção, em casos de imunidade não havia efetiva incidência tributária (MOREIRA, 2020a).

Referida compreensão adveio do julgamento do caso do Instituto Brasileiro de Café, autarquia que comprava café verde (matéria-prima) dos produtores e o revendia aos torrefadores, os quais tiveram reconhecido o direito ao crédito do imposto que incidira na venda feita pelo produtor ao Instituto Brasileiro de Café (não um crédito presumido na venda do Instituto Brasileiro de Café para o torrefador, operação imune)¹⁸.

Em que pese discorde do entendimento de que a isenção representa dispensa de tributo devido e defenda que tanto na isenção, quanto na imunidade, as situações fáticas previstas nessas normas são inaptas a gerar efeitos jurígenos-tributários, Côelho (2016) considera notável a jurisprudência ora comentada por se atentar quanto ao sacrifício do adquirente pelo deslocamento do ônus fiscal do beneficiário da isenção para o elo seguinte da cadeia de circulação e restaurar a não cumulatividade.

Nesse contexto, diante do amplo alcance conferido à não cumulatividade pelo STF, foi editada a mencionada EC nº 23/83, vedando o aproveitamento de créditos do ICM pelo adquirente de mercadorias isentas ou não tributadas (ressalvada a possibilidade de lei dispor em sentido contrário).

A situação inversa, qual seja, a compra de bens tributados cujas saídas subsequentes estão abarcadas por isenção ou não incidência, consoante Moreira (2020a) somente ganhou relevo com a Constituição de 1988. A proibição do transporte de créditos para as etapas subsequentes à isenta ou não tributada foi mantida e estendida para as prestações de serviço gravadas pelo imposto estadual diante da amplificação da materialidade do imposto, além de

¹⁷ STF, Primeira Turma, RE nº 94.177/SP, Relator Min. FIRMINO PAZ, DJ 28.08.1981.

¹⁸ STF, Plenário, Embargos de Divergência no RE nº 92.766/RJ, Relator Min. RAFAEL MAYER, DJ 12.03.1982.

incluída a determinação de estorno do crédito relativo às operações anteriores à isenta ou não tributada.

De acordo com o autor, a primeira análise do STF a respeito do tema ocorreu em 1988¹⁹, posicionando-se a Corte no sentido de que a partir da EC nº 23/83 também passou a ser devido o estorno dos créditos de ICM relativos às operações anteriores à isenta ou não tributada. Em 1994 o Supremo se manifestou novamente, afirmando que desde a Emenda Passos Porto o estorno dos créditos seria devido porque o legislador derivado trouxe esta regra implicitamente²⁰, entendimento que se consolidou.

Com a promulgação da Constituição de 1988, tanto a vedação ao crédito na aquisição de mercadorias sujeitas à isenção ou não incidência, quanto o dever de estorno dos créditos pelo vendedor de mercadorias isentas ou não tributadas foram previstos no artigo 155, §2º, II. Apesar das críticas da doutrina e da inegável cumulatividade desencadeada pela aplicação simultânea dos dispositivos, a regra geral é pela impossibilidade de se deduzir algum crédito de ICMS devido em uma operação quando a anterior for isenta ou não tributada.

Vale ressaltar, no entanto, que referida limitação é específica ao ICMS, para que o imposto não sirva de instrumento de política fiscal dos Estados em detrimento de outros (ROCHA, 2012). Assim, quando a Carta Magna quis vedar a utilização de créditos nas hipóteses de medidas desonerativas, o fez expressamente.

Relativamente ao IPI, há farta jurisprudência da Suprema Corte. A respeito do direito à manutenção dos créditos sobre a aquisição de insumos tributados, mas utilizados na fabricação de bens não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero, antes da Constituição de 1988 não havia grandes controvérsias, haja vista que os créditos costumavam ser garantidos pela legislação (MOREIRA, 2020a).

Nada obstante, nos anos de 1985 e 1986, a Corte se manifestou sobre a possibilidade de manutenção dos créditos do imposto quando a operação subsequente fosse sujeita à alíquota zero. Decidiu-se que o industrial não poderia se creditar do IPI incidente nas aquisições uma vez que o direito ao crédito pressuporia a existência de duas operações tributadas na sequência²¹.

¹⁹ STF, Primeira Turma, RE nº 115.966/RS, Relator Min. MOREIRA ALVES, DJ 19.08.1988.

²⁰ STF, Primeira Turma, RE nº 125.106/SP, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 03.02.1995.

²¹ STF, Primeira Turma, RE nº 99.825/SP, Relator Min. NÉRI DA SILVEIRA, DJ 05.09.1986. STF, Primeira Turma, RE nº 109.047/SP, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 26.09.1986.

Após a Constituição de 1988 as discussões tornaram-se mais frequentes, tanto que, no intuito de encerrar a controvérsia, foi publicada a Lei nº 9.779/99, que assegurou a manutenção dos créditos sobre insumos tributados quando as saídas posteriores forem isentas ou sujeitas à alíquota zero²². Apesar disso, o contencioso referente aos períodos anteriores à publicação da lei chegou ao STF até que, em 2008, foi reconhecida a repercussão geral da matéria nos autos do RE nº 562.980/SC²³, julgado no ano de 2009, conjuntamente a outros três casos²⁴.

O Ministro Ricardo Lewandowski, relator, sustentou que o imposto recolhido nas etapas intermediárias deveria permanecer como crédito do contribuinte, uma vez que, ao contrário do que ocorre com o ICMS, inexistiria no texto constitucional qualquer restrição à compensação do IPI pago nas operações antecedentes, sendo inaplicável a vedação criada pelo artigo 155, §2º, II, “b”, da Carta Magna.

Assim, a não incorporação desta regra ao regime constitucional do IPI deveria ser compreendida como um “silêncio eloquente” do legislador, especialmente porque tal limitação decorre das particularidades que cercam o imposto estadual. Portanto, o direito ao aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados utilizados em produtos isentos ou tributados à alíquota zero, derivaria diretamente do princípio da não cumulatividade abrigado no texto constitucional.

O Ministro Eros Grau consignou que apenas nos casos de saídas isentas haveria direito à manutenção dos créditos. Invocando o entendimento da Suprema Corte de que a isenção é mera dispensa legal do tributo devido, apontou que diante da ocorrência de incidência tributária em duas fases estaria cumprido o requisito para implementação da não cumulatividade.

Todavia, prevaleceu o posicionamento de que não haveria um direito constitucional à manutenção de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos utilizados na produção de bens isentos ou sujeitos à alíquota zero, haja vista que a não cumulatividade prevista na Constituição dependeria do cotejo entre os valores cobrados na entrada e os devidos na saída,

²² Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

²³ Tema 49: creditamento de IPI sobre aquisição de insumos ou produtos intermediários aplicados na fabricação de produtos finais sujeitos à alíquota zero ou isentos, em período anterior à Lei nº 9.779/99.

²⁴ STF, Pleno, RE nº 460.785/RS, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 10.09.2009; STF, Pleno, RE nº 475.551/PR. Relator p/ acórdão Min. MENEZES DIREITO, DJe 12.11.2009; STF, Pleno, RE nº 562.980/SC, Relator p/ acórdão Min. MARCO AURÉLIO, DJe 03.09.2009.

sendo necessária a existência de duas operações tributadas em sequência. Por tal razão, seria irrelevante a distinção entre os institutos de não incidência, isenção e alíquota zero no contexto da não cumulatividade, porquanto a consequência final é a mesma (não recolhimento de tributo)²⁵.

O entendimento é criticado por Moreira (2020a), para quem a inexistência de objeção a esse creditamento no texto constitucional é essencial à compreensão do assunto, especialmente porque o raciocínio empregado pela nova jurisprudência considera que a sistemática de apuração do imposto seria produto-a-produto, quando, na verdade, o valor a pagar é obtido pelo somatório das entradas e saídas, tributadas ou não, em determinado período. Além disso, a posição se contrapõe à jurisprudência do STF firmada há decênios no sentido de que a não cumulatividade deve ser assegurada até mesmo via créditos presumidos.

No que se refere à manutenção dos créditos dos insumos tributados pelo IPI quando o produto final é não tributado inexistente manifestação expressa da Suprema Corte, mas, baseado no entendimento consolidado quanto às operações isentas ou sujeitas à alíquota zero, referida possibilidade resta afastada, salvo determinação infraconstitucional²⁶.

Por sua vez, no primeiro julgado sob a égide da Constituição de 1988 relativo à concessão de créditos presumidos de IPI aos adquirentes de insumos isentos, não tributados e sujeitos à alíquota zero utilizados na fabricação de bens sujeitos ao imposto, o STF proferiu entendimento favorável aos contribuintes.

O voto vencedor, da lavra do Ministro Nelson Jobim, consignou que o crédito deveria ser autorizado para que a isenção não se tornasse um mero diferimento. Em complemento, o Ministro Marco Aurélio destacou que a aplicação da jurisprudência da Suprema Corte consolidada anteriormente à edição da Emenda Passos Porto deveria ser aplicada ao imposto federal, já que o regime jurídico do IPI não havia sido alterado, diferentemente do que ocorreu com o ICMS²⁷.

²⁵ Restou fixada a seguinte tese: “O direito do contribuinte de utilizar-se de crédito relativo a valores pagos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, oriundo da aquisição de matéria-prima a ser empregada em produto final beneficiado pela isenção ou tributado à alíquota zero, somente surgiu com a Lei nº 9.779/1999, não se mostrando possível a aplicação retroativa da norma.”

²⁶ Do ponto de vista infraconstitucional importante destacar que a questão foi julgada pelo STJ no EREsp nº 1.213.143/RS. A Primeira Seção da Corte entendeu pela possibilidade de extensão do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 também às operações não tributadas.

²⁷ STF, Pleno, RE nº 212.484/RS, Relator p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, DJ 27.11.1998. Neste caso, o Relator Ministro Ilmar Galvão e o Redator para o acórdão Ministro Nelson Jobim entenderam que o creditamento do IPI sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção regional seria compatível com a não cumulatividade, sob pena

Quanto às hipóteses de alíquota zero, a Suprema Corte manteve o entendimento, partindo da premissa que ambos os institutos tinham um mesmo efeito prático. Assim, restou consolidada a garantia de crédito presumido ao contribuinte adquirente de insumos isentos e sujeitos à alíquota zero, sob pena de majoração do imposto²⁸.

Nada obstante, em 2007 a discussão foi novamente apreciada pelo STF²⁹. O caso versava sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos presumidos referentes a produtos sujeitos à alíquota zero ou não tributados, tendo a Corte asseverado que o direito à compensação no regime não cumulativo exigiria efetiva incidência na etapa anterior, inexistente nas situações de alíquota zero (ausência de obrigação de recolhimento, já que a alíquota é zero), mas que estaria presente nas hipóteses de isenção (exclusão do imposto incidente). As operações não tributadas, por estarem fora da cadeia de incidência do IPI, deveriam ser desconsideradas para fins de creditamento.

Desse modo, a Suprema Corte permitiu o crédito presumido apenas nas hipóteses de isenção, posição que se manteve até o julgamento do RE nº 566.819/RS³⁰, ocorrido em 2010, momento a partir do qual o crédito foi vedado. Referida jurisprudência foi reafirmada pelo Plenário com a apreciação do RE nº 398.365/RS no ano de 2015³¹.

Finalmente, a temática não foi diretamente abordada em relação às contribuições ao PIS/Cofins, mas é possível observar que o racional empregado para os impostos está presente em alguns julgados da Corte. Exemplificativamente, nos autos do RE nº 599.316/SC, o voto do Ministro Marco Aurélio elencou duas características do núcleo constitucional da não cumulatividade das exações: (i) sempre que uma operação anterior for objeto de incidência de PIS/Cofins, haverá direito a crédito para o destinatário; e (ii) o regime constitucional da não cumulatividade não encontra limitações, permitindo a compensação, ao auferir receita, de todo o montante “devido e recolhido na entrada”. É ver o seguinte trecho do voto:

de tornar o benefício inócuo, no contexto das empresas produtoras de xarope de Coca-Cola que se transferiram para a Zona Franca de Manaus em razão do benefício.

²⁸ STF, Pleno RE nº 350.446/PR, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 06.06.2003; STF, Pleno RE nº 353.668/PR, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 13.06.2003; STF, Pleno RE nº 357.277/RS, Relator Min. NELSON JOBIM, DJ 06.06.2003

²⁹ RE nº 350.446/PR e STF, Pleno, RE nº 353.657/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 06.03.2008.

³⁰ STF, Pleno, RE nº 566.819/RS, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 09.02.2011. No mesmo sentido: STF, Pleno, RE nº 370.682/SC, Relator Min. Gilmar Mendes, DJ 25.06.2007.

³¹ Tema 844 o princípio da não cumulatividade não assegura o direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. STF, Pleno, RE nº 398.365, Relator Min. Gilmar Mendes, DJe 31.08.2021.

O Constituinte, diferentemente do alegado pela recorrente, não deixou a critério do legislador o delineamento do regime não cumulativo das contribuições. O artigo 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, **cumpra ao legislador observar o princípio da não cumulatividade, viabilizando a compensação sempre que gravada pelos tributos a operação precedente.** É meia verdade o argumento de, sendo a receita fenômeno individual, não poderem estar a contribuição para o PIS e a COFINS sujeitas a regime de não cumulatividade semelhante ao do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS e ao do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI. Tecnicamente, receita consiste na diminuição do passivo ou no aumento de ativo, a resultar na ampliação do patrimônio líquido. **Como o auferimento de receita deriva de operação econômica, surge pertinente, sem limitações, o princípio constitucional da não cumulatividade, compensando-se na saída o montante devido e recolhido na entrada.** Ao simplesmente vedar o creditamento em relação aos encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado, afrontou o legislador a não cumulatividade, incorrendo em vício de inconstitucionalidade material. (grifos no original).³²

Veja-se o destaque de que a compensação é viabilizada sempre que a etapa precedente for gravada pelos tributos, além da inexistência de qualquer menção quanto à eventual tributação das etapas anteriores, apenas lhe importando a operação imediatamente anterior.

Nos autos do RE nº 607.109/PR, objeto da presente dissertação, também é possível vislumbrar o racional. A Ministra Rosa Weber considerou a vedação prevista no artigo 47 da Lei do Bem constitucional, destacando que o dispositivo nega o direito ao crédito *pari passu* à ausência de incidência das contribuições na entrada. Destarte, em sua compreensão, à mingua de cobrança na etapa anterior, inexistiria o direito ao crédito, o que não aconteceria em relação às aquisições de recicláveis de empresas incluídas no Simples Nacional.

No voto vencedor, de lavra do Ministro Gilmar Mendes, entendeu-se que a declaração de inconstitucionalidade apenas do artigo que vedou o creditamento na aquisição de insumos recicláveis faria com que o complexo normativo desafiaria a lógica do regime não cumulativo do PIS/Cofins. Isso porque, conforme estabelecido pelo legislador, com a não exigência da contribuição na etapa anterior, não deveria haver crédito a ser apropriado pelo adquirente, *a contrario sensu*, a concessão do crédito implicaria a necessidade de tributação da etapa anterior e o conseqüente afastamento da suspensão.

Diante do exposto, a jurisprudência do STF tem considerado que a não cumulatividade exige ao menos dois estágios tributados para sua operacionalização. Ato contínuo, a ausência

³² STF, Plenário, RE nº 599.316/SC, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 06.10.2020, p. 7.

de recolhimento na etapa imediatamente anterior impede a tomada de créditos, salvo se houver previsão legislativa em sentido contrário.

3.4 Exonerações intermediárias e tributos não cumulativos: crítica à jurisprudência do STF que limita à não cumulatividade à exigência de duas etapas gravadas pelo tributo

Em nossa compreensão, o entendimento de que o direito ao crédito decorrente da não cumulatividade se limita à ocorrência de duas etapas gravadas pelo tributo em desconsidera o efeito cascata decorrente da concessão de exonerações em fases intermediárias da cadeia produtiva. Com efeito, o racional ofende o princípio sempre que ocorrida tributação em etapas anteriores à operação exonerada (desde que haja uma operação tributada posteriormente à exonerada), uma vez que aquela exação passa a compor o custo do produto, sendo incorporada à base de cálculo do tributo, gerando o efeito cascata.

Em tais casos, o correto seria identificar todo o tributo cobrado nas operações anteriores à exonerada e levá-lo em consideração, concedendo-se crédito ao contribuinte que exercer a próxima operação tributada. Importante esclarecer que referido crédito não se apresenta como um benefício fiscal, mas decorre diretamente da não cumulatividade, representando uma forma de lhe dar máxima efetividade.

Em matéria de contribuições, como restou demonstrado nos tópicos anteriores, a Suprema Corte reconhece que a não cumulatividade é diferente do ICMS e do IPI, haja vista que o constituinte não definiu o seu conteúdo. Por consequência, a aplicação do instituto da mesma forma prevista para os impostos não é autorizada. Além disso, é igualmente aceito pelo STF que o crédito dessas exações não é vinculado ao tributo pago na etapa anterior, porquanto os contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo sempre apropriam créditos à alíquota de 9,25%, independentemente de o vendedor estar submetido a uma alíquota menor.

Coêlho e Derzi (2005) asseveram, no que se refere às isenções e alíquotas zero, que a não cumulatividade do PIS/Cofins segue a do IPI, na medida em que a Constituição não indica nenhuma restrição ao creditamento, tampouco determina qualquer estorno. Assim afirmam (2005, p. 152):

Apesar de a Constituição Federal (art. 195, § 12) ter remetido à legislação infraconstitucional definir quais atividades ficariam nos regimes cumulativo e não cumulativo, nenhuma restrição fez ao princípio, como fez, em relação ao ICMS. Logo,

por subsunção normativa, adotou na íntegra, o princípio da não-cumulatividade, o qual, nos casos de isenção ou alíquota zero (conforme está mantido na Lei nº 10.833 e seguintes), admite a adoção de um crédito presumido para evitar a cumulatividade nas contas do adquirente de insumos isentos ou não tributados.

Com efeito, se a Consulente não pudesse creditar-se do insumo (input) isento, pagaria pelo seu produto (output) um PIS/Cofins de 9,25%, sem crédito! Nesse caso, não estaria nem no regime cumulativo nem no não cumulativo, mas no supercumulativo, o que além de ser um absurdo lógico-deontológico, caracterizaria confisco, vez que este tipo de tributação não encontra previsão em lei (princípio da legalidade).

O posicionamento seria confirmado, segundo os autores, pelo artigo 3º, §2º, II da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, havendo verdadeira concessão de crédito presumido no que tange às hipóteses de aquisições isentas, exceto se os produtos adquiridos e isentos forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela tributação, haja vista que toda a cadeia ficaria livre de imposto se exonerada a etapa subsequente. Apesar do silêncio da lei quanto à manutenção do crédito pelas aquisições nos casos de alíquota zero, os autores entendem que este decorre da inexistência de determinação de estorno pelo texto constitucional, que apenas o faz se houver não incidência nas aquisições para o ICMS.

Na mesma linha, Carvalho (2015) consigna que, diferentemente do que ocorre com o ICMS, em relação ao qual a Constituição expressamente prevê que a isenção não implicará crédito nas prestações seguintes, salvo determinação em contrário, no que diz respeito ao PIS/Cofins, o princípio da não cumulatividade consiste no direito à compensação, abatimento, dedução ou redução do valor da contribuição aqueles correspondentes às etapas anteriores do ciclo econômico, sem qualquer tipo de condição, limitação ou restrição, tudo para que o valor agregado sofra tributação na sequência da cadeia comercial, salvo se os bens desonerados forem empregados em produtos ou serviços não sujeitos às contribuições.

Todavia, sob o prisma infraconstitucional, o raciocínio acima não foi totalmente incorporado, uma vez que as despesas incorridas com as aquisições de bens e serviços não tributados pelo adquirente que auferem receitas tributadas não geram direito ao crédito, exceto se a aquisição for isenta, conforme artigo 3º §2º, II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, *in verbis*:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: § 2º Não dará direito a crédito o valor: II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

A redação do dispositivo é caprichosa, mas uma leitura atenta revela que, quando a aquisição for isenta, somente será vedada a apropriação de crédito se a venda subsequente também fizer jus à isenção, ou for beneficiada pela alíquota zero ou não for alcançada pelo PIS/Cofins. Mas, *contrario sensu*, se a aquisição isenta for sucedida de venda tributada, então o direito ao crédito será existente. Portanto, é garantido o creditamento em relação a aquisição de produtos isentos empregados no fabrico de bens tributados³³, conclusão relevante para o nosso estudo.

Já sobre as despesas incorridas com as aquisições de bens e serviços tributados pelo adquirente que auferir receitas não tributadas, a Lei nº 11.033/04 trouxe em seu bojo dispositivo assecuratório do crédito³⁴.

³³ A própria RFB já se manifestou nesse sentido:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. A partir de 1º de agosto de 2004, não dará direito a crédito, para fins de determinação da Cofins, o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessa contribuição, utilizados como insumo, à exceção dos adquiridos com isenção, quando da saída tributada dos produtos. (Solução de Consulta nº 40/05 – 3ª Região Fiscal)

³⁴ 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.

4 RESÍDUOS SÓLIDOS, RECICLAGEM E TRIBUTAÇÃO

4.1 Da utilização do tributo como instrumento de proteção ao meio ambiente

No Estado Liberal o tributo era considerado um mal necessário que deveria assumir posição neutra na economia, não interferindo no comportamento dos agentes econômicos e no funcionamento do mercado. No entanto, a partir do momento em que o Estado passou a desempenhar um papel ativo e permanente nas decisões feitas na seara econômica, assumindo a responsabilidade pela condução e pelo funcionamento das próprias forças econômicas, a tributação tornou-se um instrumento para desempenhar também esses papéis (SCHOUERI, 2005).

Não apenas sob o prisma econômico, atualmente não se admite uma estrutura tributária preocupada exclusivamente com a obtenção do maior fluxo possível de receitas para os cofres públicos, inteiramente alienada do papel social que o Estado deve cumprir (BATISTA, 2001). Assim, o reconhecimento de outras funções do tributo, que não o mero fornecimento de recursos às burras estatais, levaram ao estudo do tema extrafiscalidade.

De acordo com Bomfim (2014), um ponto de partida para definição do termo pode ser sua análise etimológica. O prefixo “extra” transmite a ideia de exclusão de tudo aquilo que não seja vinculado à “fiscalidade”, indicando outras funções que podem ser exercidas pela tributação, não diretamente vinculadas à função arrecadatória. Desse modo, a tributação extrafiscal não é exercida apenas pelos tributos em si, mas por normas tributárias que, mesmo não instituindo tributos, são capazes de exercer funções diversas da arrecadação.

Schoueri (2005) defende que a extrafiscalidade em sentido amplo inclui as normas tributárias indutoras (que induzem comportamentos), as distributivas (que distribuem a carga tributária) e as simplificadoras (simplificam o sistema tributário). Portanto, a função extrafiscal enquanto gênero abarca não somente as normas indutoras, mas também outras que se movem por razões não fiscais. Por outro lado, a extrafiscalidade em sentido estrito abrange as normas com consciente estímulo ao comportamento das pessoas, sem ter como fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários.

Na visão de Silveira (2014, p. 64-65) o vocábulo tem sido submetido a uma superexposição que tem enfraquecido seu conceito, tornando-o ambíguo e incerto, do que decorre a necessidade de reconstrução de seu sentido pela doutrina. Nesse mister, o autor

diferencia o conceito restritivo de extrafiscalidade, o qual compreende como “fenômeno que se refere às normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva”, do conceito ampliado, que se trata da “dimensão finalista do tributo incorporando os efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos”. Afirma, pois, que a Constituição optou por uma interpretação restritiva do conceito.

Em regra, é reconhecido na literatura que extrafiscalidade e fiscalidade convivem simultaneamente nos tributos, haja vista que toda norma tributária tem o condão de induzir comportamentos por ser um fator relevante quando da tomada de decisão. Este fato, no entanto, não impede a identificação de normas tributárias nas quais haja a superação dos objetivos primordialmente arrecadatários, cuja utilização passa a se destinar à transformação da realidade.

Em tais casos o estímulo é premeditado e o texto redigido com o intuito de provocar uma ação ou omissão do contribuinte, fomentando-se o objetivo ao qual se vincula. A respeito dos desincentivos, destacamos que a norma tributária extrafiscal alcança apenas os atos lícitos, uma vez que o ilícito não pode ser coibido pela via tributária. Assim, as condutas que se visa desestimular são sempre lícitas, inobstante indesejadas.

Pimenta (2020) aponta os seguintes pressupostos das normas direcionadoras: (i) existência de uma intervenção indireta por meio do instrumento tributário; (ii) o comportamento que evita a incidência da norma direcionadora deve ser tolerável (estar na zona de licitude); (iii) possibilidade de substituição do comportamento previsto na norma direcionadora; (iv) o objetivo da norma deve ser realização de um comportamento desejável ou evitar a prática de uma conduta não desejada pelo ordenamento; (v) deve existir uma situação de fato que torne a edição da norma necessária para o alcance de alguma finalidade constitucional (motivo); (vi) adequação do tipo de tributo à finalidade da indução; e (vii) competência material do ente tributante.

Cientes da existência de diferenças doutrinárias quanto à nomenclatura e definições pertinentes, ao longo deste trabalho utilizaremos o termo “extrafiscalidade” como sinônimo de normas tributárias indutoras ou direcionadoras, tendo em vista ser este o uso mais comum dessa expressão e que o estudo das mencionadas distinções não faz parte do nosso objetivo central.

De acordo com Leão (2014) todo tributo marcado pela extrafiscalidade deve ser eficaz para cumprir o fim por ele perseguido. Nada obstante, diante da existência de uma margem de discricionariedade para o destinatário da norma tributária indutora, há natural dificuldade na

antecipação dos resultados, gerando a imprevisibilidade desses efeitos. Por essa razão, a própria ocorrência dos fins desejados não é certa e a ocorrência de fins não previstos é sempre possível.

Por outro lado, também há uma imprevisibilidade no cálculo dos efeitos futuros, pois, ainda que o legislador detenha muitas informações e se aproxime em seu diagnóstico da realidade, é impossível antever todos os efeitos que serão verificados concretamente diante das inúmeras variáveis, sociais, econômicas e psicológicas, que não podem ser identificadas de antemão. Em matéria de desonerações fiscais, por exemplo, é difícil identificar o real beneficiário da medida, porque a diminuição da carga tributária repercute numa cadeia de agentes econômicos, além de existirem diversos fatores que influenciam no fator preço.

Contudo, isso não significa que o mecanismo não possa ser utilizado. Apenas é reforçada a necessidade de mecanismos de controle específicos para que a tributação não seja considerada a panaceia para a promoção de todo e qualquer fim estatal e utilizada sem critérios. Até mesmo porque, em muitos casos, a regulamentação de determinados temas na seara administrativa se apresenta muito mais adequada do que a utilização do tributo. Noutros, o Executivo e o Legislativo podem utilizar a extrafiscalidade como justificativa para o aumento arrecadatório sem submissão às garantias previstas na Constituição ou para privilegiar determinados atores.

Nesse sentido, as normas tributárias indutoras se sujeitam aos seguintes critérios de controle (LEÃO, 2014): (i) princípio da igualdade e da capacidade contributiva, de modo que o critério de discriminação eleito pelo legislador deve possuir uma relação de pertinência/coerência com a finalidade almejada pela norma, além de ser necessário verificar se o mínimo existencial não é afetado e se não há confisco da propriedade privada; (ii) controle de eficácia, no sentido de que a medida precisa produzir efeitos concretos para ser legítima; (iii) postulado da proporcionalidade, sendo mandatária uma avaliação sob o prisma dos direitos fundamentais envolvidos, como a liberdade, a propriedade e a igualdade; (iv) complementaridade, porque as medidas tributárias extrafiscais devem ser complementares em relação a outras formas de direção estatal; (v) subsidiariedade, preferindo-se o uso de medidas administrativas, pois as providências tributárias podem ser “compradas” pelo contribuinte; (vi) economicidade, porque exige-se que haja uma relação entre o meio escolhido e o objetivo almejado, justificando assim o encarecimento das atividades que atuam em contrapartida a esta finalidade; e (vii) cumprimento da finalidade, pois a manutenção da norma extrafiscal somente se justifica enquanto o fim por ela proposto não aconteceu.

Partindo dessas ideias a literatura defende a necessidade de adoção de um regime tributário com capacidade de indução ecológica, o que se daria por meio da tributação mais severa das atividades com maior impacto ambiental ou da desoneração fiscal de atividades que geram efeitos positivos para o meio ambiente. A primeira linha de atuação, que se ocupa das externalidades negativas decorrentes de determinadas atividades, está diretamente relacionada ao princípio do poluidor-pagador.

Consoante Pimenta (2020) o princípio surgiu no campo econômico, sendo reconhecido como princípio internacional de política ambiental em 1972 pela OCDE. De forma sintética, significa que os responsáveis pela contaminação ambiental, e não toda a coletividade, devem suportar as consequências da degradação ambiental. Tem como escopo principal a prevenção e, de forma secundária, visa a repartição dos encargos financeiros decorrentes da degradação ambiental. Representa, pois, um mecanismo de imputação de custos pela prevenção, eliminação e reparação do dano ambiental.

Miguel (2012) assevera que o princípio se encontra positivado no artigo 225, §3º da Constituição³⁵, sendo fruto da visão lógico-racional de que um determinado quantitativo de poluição e de utilização de recursos naturais é inevitável para a vida em sociedade. Esclarece, no entanto, que não deve ser visto como uma permissão para poluir. Em matéria de tributação, considera que deve sempre ser sopesado com o princípio da capacidade contributiva.

Nesse mister, com base no princípio do poluidor-pagador, busca-se imputar os custos da degradação ambiental ao sujeito que a causar ou dela se beneficiar, internalizando-se externalidades negativas e criando-se um desestímulo econômico às atividades prejudiciais ao meio ambiente.

Sua aplicação na seara tributária é limitada pela impossibilidade de utilização como forma de reparação de dano ambiental, bem como se restringe a comportamentos situados na zona de licitude, podendo ser vislumbrada, por exemplo, na eliminação de benefícios fiscais aos agentes que causam poluição, na inserção de elementos ambientais nos tributos ordinários ou na criação de novos tributos ambientais (PIMENTA, 2020).

Por outro lado, a segunda linha de atuação busca levar vantagens tributárias àqueles atores cujas condutas promovem a defesa do meio ambiente, inspirando-se no princípio do

³⁵ Art. 225 [...] § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados. (BRASIL, 1988).

protetor-recebedor – verdadeiro desdobramento do princípio do poluidor-pagador, que está contemplado no artigo 6º, inciso II da Lei n. 12.305/2010.

A tributação voltada para fins ambientais é um relevante instrumento indutor de condutas ecologicamente corretas, sendo imprescindível que o Estado busque integrar as normas tributárias às exigências ambientais. Não há mais espaço para aplicação ou interpretação do direito tributário de forma estanque, devendo-se prestigiar sua integração com os valores e princípios da ordem socioambiental.

Nada obstante, sua aplicação prática pode ensejar situações delicadas e complexas, diante das quais os mecanismos de controle, bem como a atuação do Judiciário, ganham importância. Afinal, a verificação da legitimidade de uma norma tributária indutora ambiental não pode ser limitada ao controle meramente abstrato, ocorrido quando da sua edição. É preciso que ele seja constante e duradouro, enquanto estiver produzindo efeitos (LEÃO, 2014).

Diante do exposto, é clara a congruência entre proteção ambiental e tributação. Sendo dever do Estado proteger o meio ambiente, conclui-se pela impossibilidade de atuação em seu desfavor *pari passu* à exigência de uma conduta positiva para alcançar esse mister. A legitimidade dessa atuação, no entanto, não confere um “cheque em branco”, devendo ser orientada e compatibilizada com outros princípios constitucionais, além de controlada pelo Executivo, pelo Legislativo e também pelo Judiciário, o qual ganha um papel relevante na verificação se determinada norma extrafiscal cumpre a finalidade para a qual foi criada e não gera distorções contrárias a referida finalidade.

4.2 Resíduos sólidos e reciclagem: relevância social, prudência ecológica e viabilidade econômica

Em abril de 1987, a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU, à época chefiada pela primeira-ministra da Noruega, publicou o Relatório Brundtland (*Our Common Future*), que trouxe o conceito de desenvolvimento sustentável. Este modelo desenvolvimentista visa satisfazer as necessidades presentes sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades, decorrendo da interação mútua e equilibrada do tripé “sociedade”, “meio ambiente” e “economia”. Até o advento desse conceito,

o planejamento econômico voltava-se apenas para a geração presente, ou seja, aquela que imediatamente poderia fruir do desenvolvimento planejado³⁶.

Conforme os ensinamentos de Pimenta (2020), até o final dos anos 1960, o meio ambiente não era objeto de regulamentação constitucional pelos países. Somente após a Segunda Guerra Mundial que a questão ganhou força, especialmente entre as nações diretamente atingidas pela guerra. Nesse sentido, em 1975 a Constituição da Grécia prescreveu que a proteção ao meio ambiente constituía obrigação do Estado, que deveria adotar medidas especiais, preventivas e repressivas à sua conservação. No ano de 1976, a Carta portuguesa previu que um ambiente sadio e ecologicamente equilibrado seria direito de todos e deveria ser defendido. Na Espanha, em 1978, foi adotada regulamentação semelhante à portuguesa. Já na Alemanha, somente em 1994, após uma modificação constitucional, foi inserido dispositivo que determinava ao Estado proteger as condições naturais de vida e os animais.

No Brasil, o autor aponta ter ocorrido uma grande evolução que passou de uma ausência de regulamentação para um amplo sistema de proteção ao meio ambiente. Enquanto a Constituição de 1824 não apresentava nenhuma referência aos recursos naturais, a Constituição de 1891 outorgou competência legislativa à União para legislar sobre minas e terras de sua propriedade, mas tal dispositivo não estava relacionado ao interesse de preservar o meio ambiente.

Com a Carta de 1934, as competências federais foram ampliadas, sendo permitido à União legislar sobre bens de domínio federal, riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, água, energia elétrica, florestas, caça e pesca e as respectivas explorações. Essa ampliação de competência possibilitou a edição de uma legislação infraconstitucional preocupada com a preservação do meio ambiente.

Na sequência, as Constituições de 1937 e 1946 não trouxeram grandes novidades. No texto de 1967, por sua vez, houve uma ampliação de competência que, de forma similar à Constituição de 1934, permitiu uma melhor tutela do meio ambiente. Com a Emenda nº 01 de 17 de outubro de 1969 aparece, pela primeira vez, uma referência em sede constitucional à “ecologia”.

³⁶ O desenvolvimento sustentável ou sustentado é aquele que visa atingir as gerações presentes e futuras. A novidade do conceito é a introdução das gerações futuras não só como interessadas, mas titulares de direitos em relação ao desenvolvimento. (...) Até o advento do conceito de desenvolvimento sustentável, o planejamento econômico, mesmo quando observava uma vertente ambiental, circunscrevia-se a planejar o cronograma – curto, médio e longo prazo – com olhos na geração presente, isto é, na geração que imediatamente iria fruir o desenvolvimento planejado. (MACHADO, 2010, p. 314).

Responsável por modificar completamente o cenário, a promulgação da Constituição de 1988 passou a abordar a tutela do meio ambiente de forma aprofundada, direcionando capítulo próprio às questões ambientais, além de apresentar diversos dispositivos relacionados à temática de forma esparsa em seu texto. Dentre essas prescrições específicas, destacamos o artigo 225, segundo o qual “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à saúde qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”

O comando constitucional se refere a um direito subjetivo ao qual está imbricado um grupo de deveres objetivos direcionados a todos aqueles que exerçam atividades que se relacionem a qualquer tipo de bem ambiental. Desta feita, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado compreende tanto obrigações de fazer, quanto de não fazer, representando verdadeiro direito-dever. Vale destacar que os parágrafos do artigo 225 contém alguns instrumentos voltados à proteção ambiental, mas a escolha dos meios nele previstos não impede a adoção de outros instrumentos.

Além disso, o artigo 170 da Constituição de 1988 dispõe que a ordem econômica deve se fundar na valorização do trabalho humano, na livre iniciativa, na justiça social e observar a defesa do meio ambiente. Este último representa, portanto, um dos princípios da ordem econômica nacional, o que gera a obrigatoriedade de as políticas econômicas e ambientais serem implementadas de forma sistematicamente coordenada.

Nesse contexto, tendo em vista que o crescimento da população, aliado à intensa urbanização e expansão dos níveis de consumo, são responsáveis por um aumento significativo da produção de resíduos sólidos, a utilização sustentável de recursos naturais ganha força. Desse modo, a reciclagem de resíduos sólidos, em que pese não seja a solução milagrosa para todos os problemas ambientais, apresenta-se como mecanismo fundamental para o alcance do desenvolvimento sustentável (SACHS, 2002).

Seguindo as diretrizes constitucionais, foram editados diversos diplomas normativos relacionados à tutela do meio ambiente, como a Lei nº 6.938/81, responsável por estabelecer a Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA). Posteriormente, publicou-se a Lei nº 12.305/10, que institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), a qual dispõe sobre os princípios, objetivos, instrumentos, diretrizes e responsabilidades relativas à gestão de resíduos sólidos no Brasil.

Em breve esforço histórico, a partir de 2004 o Ministério do Meio Ambiente (MMA) criou um grupo de discussão interministerial para tratar da instituição de uma política de resíduos sólidos com abrangência nacional. Após a realização do seminário “Contribuições à Política Nacional de Resíduos Sólidos”, promovido pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), criou-se um grupo interno de discussão que consolidou as contribuições desenvolvidas e elaborou uma proposta de anteprojeto de lei a respeito da “Política Nacional de Resíduos Sólidos”. Em 2007 esse anteprojeto foi encaminhado à Câmara dos Deputados, editado como o Projeto de Lei nº 1.991/07 e apensado do Projeto de Lei nº 203/91, sendo publicado em agosto de 2010.

O artigo 3º da lei contempla os conceitos de logística reversa, reciclagem, resíduos sólidos e rejeitos, importantes ao presente estudo, razão pela qual transcrevemos os dispositivos legais:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por:

XII - logística reversa: instrumento de desenvolvimento econômico e social caracterizado por um conjunto de ações, procedimentos e meios destinados a viabilizar a coleta e a restituição dos resíduos sólidos ao setor empresarial, para reaproveitamento, em seu ciclo ou em outros ciclos produtivos, ou outra destinação final ambientalmente adequada;

XIV - 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;

XV - rejeitos: resíduos sólidos que, depois de esgotadas todas as possibilidades de tratamento e recuperação por processos tecnológicos disponíveis e economicamente viáveis, não apresentem outra possibilidade que não a disposição final ambientalmente adequada;

XVI - resíduos sólidos: material, substância, objeto ou bem descartado resultante de atividades humanas em sociedade, a cuja destinação final se procede, se propõe proceder ou se está obrigado a proceder, nos estados sólido ou semissólido, bem como gases contidos em recipientes e líquidos cujas particularidades tornem inviável o seu lançamento na rede pública de esgotos ou em corpos d'água, ou exijam para isso soluções técnica ou economicamente inviáveis em face da melhor tecnologia disponível;

Sem nos apegarmos à ordem do dispositivo, iniciemos pelo conceito de resíduos sólidos, categoria que abarca o material, a substância ou o objeto descartado resultante de atividades humanas em sociedade. A esta categoria não pertencem os materiais, substâncias ou objetos ainda susceptíveis de utilização em sua forma primitiva, tais como se apresentam ou após conserto, ainda que para uso diferente do original. Para mais, resíduo sólido não é rejeito, haja vista que este se destina à disposição final após esgotadas todas as possibilidades de tratamento

e recuperação. Em complemento, o artigo 13 da Lei nº 12.305/10³⁷ classifica os resíduos sólidos quanto à origem e à periculosidade.

A expressão “desperdícios, resíduos e aparas”, utilizada pelos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05, apesar de não figurar na PNRS, sempre foi utilizada com frequência pela legislação tributária federal, conforme explica Rocha (2017). O autor apresenta o conceito da locução sob a ótica tributária e fiscal à luz do Parecer Normativo (DCM) CST nº 01/89 da Receita Federal:

Desperdícios e resíduos são aqueles provenientes da fabricação ou acabamento do produto, como também as obras definitivamente inservíveis como tais em decorrência de quebra, corte, desgaste e outros motivos. Esses produtos são de natureza muito variada e apresentam-se geralmente com as seguintes formas:

- desperdícios e resíduos obtidos no decurso da fabricação ou do acabamento do produto, por exemplo: aparas, limalhas e pedaço;
- artefatos definitivamente inaproveitáveis como tais em consequência de fraturas, corte, desgaste ou outros motivos, bem como seus resíduos. (ROCHA, 2017, p. 27).

Nesse mister, a premissa dessas definições é que o bem ou produto será descartado, já que não presta à mesma finalidade para a qual foi produzido. Entretanto, é possível lhe ser dada destinação como matéria-prima ou insumo em estabelecimento industrial³⁸. Assim, considerando as peculiaridades da sua atividade, cabe ao contribuinte que promover a saída dos bens ou produtos definir se se trata de resíduo, desperdício ou apara, classificando-os conforme os códigos da Tabela TIPI abaixo:

³⁷ Art. 13. Para os efeitos desta Lei, os resíduos sólidos têm a seguinte classificação: I - quanto à origem:

a) resíduos domiciliares: os originários de atividades domésticas em residências urbanas; b) resíduos de limpeza urbana: os originários da varrição, limpeza de logradouros e vias públicas e outros serviços de limpeza urbana; c) resíduos sólidos urbanos: os englobados nas alíneas “a” e “b”; d) resíduos de estabelecimentos comerciais e prestadores de serviços: os gerados nessas atividades, excetuados os referidos nas alíneas “b”, “e”, “g”, “h” e “j”; e) resíduos dos serviços públicos de saneamento básico: os gerados nessas atividades, excetuados os referidos na alínea “c”; f) resíduos industriais: os gerados nos processos produtivos e instalações industriais; g) resíduos de serviços de saúde: os gerados nos serviços de saúde, conforme definido em regulamento ou em normas estabelecidas pelos órgãos do Sisnama e do SNVS; h) resíduos da construção civil: os gerados nas construções, reformas, reparos e demolições de obras de construção civil, incluídos os resultantes da preparação e escavação de terrenos para obras civis; i) resíduos agrossilvopastoris: os gerados nas atividades agropecuárias e silviculturais, incluídos os relacionados a insumos utilizados nessas atividades; j) resíduos de serviços de transportes: os originários de portos, aeroportos, terminais alfandegários, rodoviários e ferroviários e passagens de fronteira; k) resíduos de mineração: os gerados na atividade de pesquisa, extração ou beneficiamento de minérios; II - quanto à periculosidade: a) resíduos perigosos: aqueles que, em razão de suas características de inflamabilidade, corrosividade, reatividade, toxicidade, patogenicidade, carcinogenicidade, teratogenicidade e mutagenicidade, apresentam significativo risco à saúde pública ou à qualidade ambiental, de acordo com lei, regulamento ou norma técnica; b) resíduos não perigosos: aqueles não enquadrados na alínea “a”. Parágrafo único. Respeitado o disposto no art. 20, os resíduos referidos na alínea “d” do inciso I do caput, se caracterizados como não perigosos, podem, em razão de sua natureza, composição ou volume, ser equiparados aos resíduos domiciliares pelo poder público municipal.

³⁸ O termo sucata também é utilizado para definir o resíduo ou desperdício que não se presta mais à finalidade para a qual foi produzida, podendo ser destinada à utilização como matéria-prima ou insumo em processo industrial.

Figura 7 - NCMs conforme Tabela TIPI

NCM	Descrição
39.15	Desperdícios, resíduos e aparas, de plástico.
47.07	Papel ou cartão para reciclar (desperdícios e resíduos).
70.01	Cacos, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro, exceto o vidro de tubos catódicos e outros vidros ativados da posição 85.49; vidro em blocos ou massas.
72.04	Desperdícios e resíduos, e sucata, de ferro fundido, ferro ou aço; desperdícios e resíduos, em lingotes, de ferro ou aço.
74.04	Desperdícios e resíduos, e sucata, de cobre.
75.03	Desperdícios e resíduos, e sucata, de níquel.
76.02	Desperdícios e resíduos, e sucata, de alumínio.
78.02	Desperdícios e resíduos, e sucata, de chumbo.
79.02	Desperdícios e resíduos, e sucata, de zinco.
80.02	Desperdícios e resíduos, e sucata, de estanho.
81	Outros metais comuns; <i>cemets</i> ; obras dessas matérias.

Fonte: Tabela TIPI Elaboração da Autora.

A reciclagem é uma espécie de reprocessamento de materiais que permite sua utilização novamente, figurando como uma das etapas da logística reversa, segmento da cadeia de suprimentos que se preocupa em recuperar os resíduos gerados com o objetivo de recapturar valor ou realizar um descarte adequado. Um resíduo reciclável é, portanto, aquele que pode sofrer transformações em suas propriedades para depois servir como matéria-prima ou insumo na fabricação de novos produtos.

A doutrina especializada (BRASIL, 2019) aponta que a reciclagem de resíduos sólidos envolve as seguintes etapas: (i) separação e classificação dos diversos tipos de materiais; (ii) processamento para obtenção de fardos, materiais triturados e/ou produtos que receberam algum tipo de beneficiamento; (iii) comercialização dos materiais na forma triturada, prensada ou produtos obtidos dos processos de reciclagem; (iv) reutilização dos produtos e reaproveitamento em processos industriais, como matérias-primas.

Retomando ao tratamento legal da matéria, a PNRS reconhece o resíduo sólido reutilizável e reciclável como um bem de valor econômico e social, capaz de gerar trabalho, renda e, conseqüentemente, cidadania, estabelecendo medidas prioritárias para sua gestão, a qual deve observar a seguinte ordem de prioridade: não geração, redução, reutilização, reciclagem, tratamento dos resíduos sólidos e disposição final ambientalmente adequada³⁹.

³⁹ Artigo 6º, inciso VIII e artigo 9º, da Lei nº 12.305/10.

A política busca prolongar a vida útil do resíduo, atuando para que ela não termine após o consumo através do incentivo à sua reinserção ao começo do ciclo para ser reaproveitado como matéria-prima ou, pelo menos, para que tenha uma disposição final adequada. Para tanto, incorpora o conceito de responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos, definido como um conjunto de atribuições individualizadas e encadeadas de todos os envolvidos numa cadeia de produção e consumo de bens com o intuito de minimizar o volume de resíduos sólidos e rejeitos⁴⁰.

Nesse contexto, é imposto ao Poder Público, às empresas e à coletividade a busca para encontrar soluções aos problemas atrelados aos resíduos, devendo ser estimulado o desenvolvimento de mercado, a produção e o consumo de produtos derivados de materiais reciclados e recicláveis⁴¹.

Em âmbito global, a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento apresenta diretrizes e propõe estratégias para deter e inverter os efeitos da degradação do meio ambiente, promovendo o desenvolvimento sustentável em todos os países. A Agenda 21, programa de ação desenvolvido no âmbito da Conferência, trata especificamente sobre o manejo ambientalmente saudável dos resíduos sólidos, considerando o tema um dos mais relevantes para o desenvolvimento sustentável dos países. Por resíduos sólidos, nos termos do Item 21.3 do Capítulo 21 da Agenda 21, entende-se aqueles restos domésticos e resíduos não perigosos, tais como os resíduos comerciais e institucionais, o lixo da rua e os entulhos de construção.

O Item 21.17 do Capítulo 21 do documento aponta que os programas para a maximização ambientalmente saudável do reaproveitamento e da reciclagem de resíduos têm como objetivos fortalecer e ampliar os sistemas nacionais e reutilização e reciclagem; criar, no sistema das Nações Unidas, um programa modelo para a reutilização e reciclagem internas dos resíduos gerados; e difundir informações, técnicas e instrumentos de política adequados para estimular e operacionalizar os sistemas de reutilização e reciclagem.

Para tanto, propõem, no Item 21.19, uma série de atividades como o lançamento de programas que tornem operacionais a reutilização e reciclagem; o exame e reformulação das políticas nacionais para os resíduos, com o objetivo de proporcionar incentivos para a sua

⁴⁰ Artigo 3º, inciso XVII, da Lei nº 12.305/10.

⁴¹ Artigo 30, parágrafo único, inciso V, da Lei nº 12.305/10

reutilização e reciclagem; desenvolvimento e implementação de planos nacionais para o manejo dos resíduos que aproveitem a reutilização e reciclagem, lhes dando prioridade; dentre outras.

Analisando a temática no contexto brasileiro, Silva (2017) ensina que o aumento do nível de consumo nos centros urbanos nos últimos anos levou a dois resultados diretamente relacionados: por um lado, houve um aumento na proporção de materiais a serem descartados e, por outro, houve um encarecimento gradativo de matérias-primas. Com isso, novas tecnologias foram desenvolvidas para possibilitar a transformação de resíduos em matérias-primas, fomentando a viabilidade econômica da reciclagem de resíduos sólidos. Desse modo, a atividade tem importância ambiental e econômica.

Conforme dados do Anuário da Reciclagem 2021, pesquisa que envolveu 651 organizações de catadores e os principais materiais recicláveis (papel, plástico, alumínio, outros metais e vidro), o setor alcançou, em 2020, o total de 326,7 mil toneladas de materiais comercializados, com produção média de 895 toneladas por dia. Cada organização pesquisada recuperou e destinou para a reciclagem, no ano de 2020, aproximadamente 510 toneladas de resíduos sólidos.

Em relação ao faturamento das organizações pesquisadas, 375 reportaram as informações. O faturamento por elas obtido foi de R\$ 159 milhões, o que representa um faturamento médio por associação ou cooperativa de R\$ 424 mil no ano de 2020. Já a renda média mensal das catadoras e catadores, conforme a pesquisa, é de R\$ 1.098,00. As regiões Norte e Nordeste têm rendimentos inferiores à média nacional, enquanto o Sul e Sudeste, superiores.

Com o intuito de expandir os dados obtidos e considerando que constam do banco de dados do anuário um total de 1.850 organizações voltadas à atividade, o estudo fez uma estimativa para quantificar o impacto das organizações que não responderam a pesquisa. Essa projeção indica que, em 2020, 943 mil toneladas de resíduos sólidos foram coletadas, representando um faturamento de R\$ 784,5 milhões.

O mesmo levantamento aponta também que a reciclagem está atrelada à redução de emissões de dióxido de carbono na atmosfera. Isso ocorre tanto de forma direta, por meio da diminuição da geração de gases poluentes que são emitidos no processo de decomposição dos materiais nos locais de descarte de resíduos sólidos, quanto de forma indireta, pela redução da produção de materiais virgens, cuja utilização de energia é intensiva.

O estudo apurou que a recuperação de 326,7 mil toneladas de materiais recicláveis está associada à potencial de redução de emissões de 153.321 mil toneladas de dióxido de carbono, em razão da diminuição da produção de materiais virgens equivalentes à quantidade coletada – 86,7% da recuperação de plástico, metal e vidro.

Ademais, a estimativa do impacto que as 1.850 organizações de catadores podem gerar na mitigação de gases causadores do efeito estufa também é significativa, na medida em que a recuperação de 934 mil toneladas de resíduos sólidos tem capacidade de mitigar a emissão de até 442.504 mil toneladas de dióxido de carbono.

A importância do setor na temática de descarbonização é apontada pela ABRELPE (2021, p. 49):

Se por um lado, a geração de resíduos responde por 4% do total de emissões de gases de efeito estufa (GEE) no país, o setor apresenta um importante papel na mitigação dessas emissões. A ISWA estima que a simples adoção de sistemas adequados de destinação de resíduos apresenta um potencial de mitigação de emissões de 5-10% do total. Ações de redução da geração de resíduos, a reciclagem e a recuperação de energia podem contribuir com uma redução adicional de 5-10%, o que leva a um potencial total de mitigação em de cerca de 20% das emissões globais de GEE, sem contar os diversos benefícios para o meio ambiente, para a saúde pública e para a economia.

Do ponto de vista social, tem-se que a reciclagem gera emprego e renda a uma população marginalizada, possibilitando a inclusão destes trabalhadores na economia formal. Baseada nessa realidade, a PNRS determina o incentivo à criação e ao desenvolvimento de cooperativas ou de outras formas de associação de catadores, com vistas à sua emancipação⁴².

Pelo exposto, a reciclagem designa a recuperação de materiais beneficiados, transformados em produto secundário que será utilizado como insumo em um novo produto (LAZARI *et al.*, 2022), contribuindo para minimizar as externalidades negativas ambientais, além de impactar positivamente as esferas econômica e social, o que justifica um esforço público contínuo para torná-lo competitivo e atrativo, inclusive sob o ponto de vista tributário.

⁴² Art. 8º São instrumentos da Política Nacional de Resíduos Sólidos, entre outros: IV - o incentivo à criação e ao desenvolvimento de cooperativas ou de outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis;

Art. 42. O poder público poderá instituir medidas indutoras e linhas de financiamento para atender, prioritariamente, às iniciativas de: III - implantação de infraestrutura física e aquisição de equipamentos para cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis formadas por pessoas físicas de baixa renda;

4.3 Cadeia produtiva de reciclagem, tributação e extrafiscalidade

4.3.1 Estrutura organizacional da cadeia produtiva de reciclagem

De acordo com Silva (2017, p. 12), a estrutura organizacional da cadeia da reciclagem é bastante complexa, tendo em vista que a atividade faz parte de “um sistema de gestão integrada de resíduos sólidos, que remete às etapas de recuperação de resíduos urbanos e sua utilização como matéria-prima secundária”. A obtenção da matéria-prima secundária envolve um conjunto de ações que passam pela coleta seletiva e triagem dos resíduos, limpeza e prensagem ou enfardamento, e a logística de transporte. Cada material é separado conforme suas características físicas e possui determinado valor, processo próprio de transformação ou reciclagem, bem como demanda específica.

Nada obstante, os principais atores envolvidos na cadeia são (i) os catadores e organizações de apoio; (ii) a indústria (privada e pública) de coleta e deposição de resíduos; (iii) os comerciantes intermediários do material coletado; (iv) a industrial recicladora e transformadora; e (v) o Estado, cujo papel é a regulação e a criação de políticas públicas que afetam o setor produtivo. Esta estrutura, consoante o autor, é marcada por um arranjo rigidamente hierarquizado,

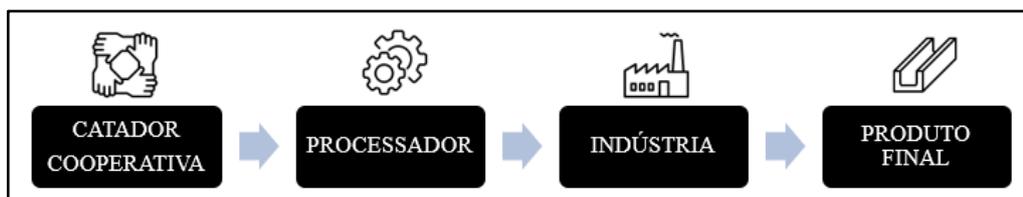
(...) no qual um reduzido número de indústrias recicladoras (incluindo o pré-beneficiamento, o beneficiamento e a transformação dos recicláveis em novos produtos) ocupa o topo da pirâmide da cadeia de valor, atuando com poder de monopólio. Abaixo delas encontram-se os agentes intermediários, que geralmente organizam toda a infraestrutura necessária (balança, prensa, triturador, caminhões, galpão e capital financeiro) para a compra dos materiais que são separados e oferecidos em grandes volumes às indústrias recicladoras (SANTOS *ET AL.*, 2011). Já na chamada base da pirâmide encontram-se milhares de pessoas que trabalham diretamente na coleta, separação e triagem dos resíduos. (SILVA, 2017, p. 13-14).

De forma simplificada, a cadeia produtiva é composta basicamente por pequenos catadores, que atuam individualmente junto a comerciantes, condomínios, “lixões”, dentre outros; depósitos (pequenos ou grandes), nos quais o material coletado pelos catadores individuais é armazenado para posterior revenda; grandes comerciantes de materiais recicláveis, possuidores de estrutura para armazenar grandes quantidades de material e realizar de triagem, limpeza, prensagem e enfardamento, além revendê-lo; e o reciclador, representado pela indústria que promove a transformação do reciclável em matéria-prima.

Os pequenos catadores, em regra, são marcados pela informalidade, em que pese a existência da possibilidade de atuarem como microempreendedores individuais. Os pequenos depósitos são, em geral, microempresas ou empresas de pequeno porte, também amparados pela Lei Complementar nº 123/06 ou, em situações mais raras, operam pelo regime de lucro presumido. Por outro lado, os grandes comerciantes de material reciclável geralmente possuem maior porte, optando pelos regimes normais de tributação (lucro real ou lucro presumido). Finalmente, os recicladores são as indústrias, sujeitos, em regra, ao regime normal de tributação (lucro real ou lucro presumido).

A figura abaixo ilustra uma das formas de organização do setor, sendo importante salientarmos que as etapas mencionadas nem sempre existirão, sendo possível, por exemplo, que o catador venda seu produto diretamente ao grande comerciante ou que os pequenos sucateiros atuem em conjunto, via cooperativas e associações.

Figura 8 - Cadeia de reciclagem



Fonte: Elaboração da Autora (2023).

Retomando às considerações de Silva (2017), os tributos indiretos, ou seja, aqueles cobrados nas operações mercantis e sobre as receitas das empresas, cujo ônus financeiro transferido para o preço cobrado do consumidor final, impactam fortemente os preços e acabam por deixar os catadores vulneráveis à atuação dos grandes *players*, tendo em vista que grande parte dos produtos reciclados é intensiva em capital e tem, na economia de escala, um importante fator de competitividade. Por essa razão, as empresas recicladoras usam seu poder de barganha para controlar a formação de preços, já que normalmente o poder do comprador é maior que do fornecedor.

Caneloi (2011) assim sumariza as características do setor de reciclagem no Brasil: (i) informalidade e vulnerabilidade dos catadores, que geralmente trabalham em condições precárias e se sujeitam aos preços praticados no mercado, sem qualquer proteção estatal; (ii) constante oscilação dos preços dos materiais recicláveis, inclusive em razão do mercado externo, de acordo com a variação do dólar e dos preços internacionais das *commodities*

relacionadas aos produtos coletados; (iii) desvantagem econômica na concorrência com matérias-primas virgens, devido ao seu baixo custo.

A terceira característica destacada pela autora é exemplificada pelo caso estudado na presente dissertação, decorrente de uma alteração legislativa mal planejada que prejudicou o tratamento da matéria-prima reciclável em comparação com a matéria-prima virgem, indo na contramão da obrigação do Estado em proteger o meio ambiente.

Antes de passarmos para este ponto, traremos mais uma característica do setor em matéria de tributação: a cumulatividade decorrente da desconsideração dos tributos incidentes antes do reciclável se tornar matéria-prima secundária/insumo.

4.3.2 Reciclagem e tributação: a cumulatividade residual decorrente da desconsideração dos tributos não cumulativos que incidiram antes do bem se tornar um reciclável

A literatura aponta que, no setor de reciclagem, existe uma cumulatividade residual decorrente da incidência dos tributos não cumulativos sobre seus produtos. Rocha (2017) trabalha a questão à luz das sobras industriais, subespécie de resíduos sólidos⁴³, valendo-se do *case* por ele denominado de “indústria produtora de filmes de polipropileno biaxialmente orientados, conhecido no mercado como BOPP”.

O autor demonstra que o processo industrial adotado por uma empresa “X” também gera produtos ocasionais, quais sejam, “Aparas de Polipropileno” e “Borras de Polipropileno” (ambas “sobras industriais”), decorrentes de processo industrial cujo produto é o “Filme de Polipropileno Biaxialmente orientados”, classificado na Tabela TIPI sob o código 39.20.20.19, tributado pelo IPI à 15%, pelo ICMS à alíquota de 18% (em operações internas) e pelo PIS/Cofins à 9,25%. As “sobras industriais” são classificadas na Tabela TIPI sob o código 39.15.90.00, também sendo tributadas pelo IPI à alíquota zero, pelo ICMS em 18% (operações internas) e pelo PIS/Cofins à alíquota de 9,25%.

Diante da tributação tanto do “Filme de Polipropileno Biaxialmente orientados”, quanto das “sobras industriais”, haveria nesses materiais tributos indiretos imbricados, advindos da

⁴³ Para o autor, as sobras industriais são decorrentes do processo produtivo industrial, integrando a espécie subprodutos, sendo, ainda subespécie de resíduos sólidos. Não são considerados materiais recicláveis porque sequer chegaram a constituir qualquer produto. Nada obstante, esta dissertação utiliza o termo reciclável para todo e qualquer produto que seja enquadrado nos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05, o que inclui os resíduos analisados pelo autor (TIPI 3915) razão pela qual o estudo do autor contribui para nossas reflexões.

compra de matérias-primas e insumos utilizados no processo industrial do qual eles decorrem. Noutra giro verbal, como as sobras decorrentes do processo produtivo industrial analisado tiveram sua matéria-prima e insumos, em regra, tributados, ao serem tais sobras utilizadas, na sequência, noutra processo industrial, dando origem a outro produto, os resíduos sólidos industriais farão parte desse todo, sendo novamente tributados.

Isso gera, conseqüentemente, a indesejada cumulatividade que nosso sistema jurídico busca afastar, defendendo o autor que:

(...) em todas as operações descritas e demonstradas, que a nosso juízo trazem remanescentes em seus custos os tributos IPI, ICMS, PIS e COFINS, devem submeter ao princípio da não-cumulatividade e por conseguinte, assegurado o direito ao crédito aos adquirentes de resíduos sólidos industriais, sob todas as denominações, tendo em vista que o próprio Estado assim os reconhece com mercadorias. (ROCHA, 2017, p. 171).

Apesar do trabalho analisar um tipo específico de reciclável, o raciocínio se revela extensível a diversos outros. Uma garrafa PET, quando produzida pela primeira vez, é tributada por IPI, PIS/Cofins e ICMS, em regra, e o será novamente quando utilizada como insumo em um processo industrial.

A siderurgia também nos oferece mais um exemplo prático. O aço pode ser reciclado infinitamente, sofrendo múltiplas tributações ao longo da cadeia que afetam o custo do produto final dele originado. A atividade de corte e dobra do material refere-se à criação de peças desenvolvidas sob medida, de acordo com as especificações do projeto que se pretende executar, costumeiramente requerida pelo setor de construção civil, no qual são necessárias armações de aço para dar sustentação ao concreto e promover maior segurança a uma edificação. O processo é realizado por meio de um maquinário específico, sendo possível que, durante seu curso, seja gerado um resíduo sólido que não pode ser aproveitado para sua função originária.

Um material frequentemente cortado e dobrado nesse contexto é o vergalhão, barra de aço usada na composição das principais armaduras da estrutura com o uso de concreto, como pilares, fundações e estruturas de contenção. Durante o processo de corte e dobra, podem sobrar diversos pedaços menores do material, os quais perdem sua utilidade primária e se transformam em sobra/sucata utilizáveis na produção de outros vergalhões, pregos e arames.

No exemplo apresentado percebe-se que há a incidência de tributos sobre as sobras do vergalhão, os quais serão incorporados ao bem que serão produzidos a partir delas. Em regra,

como esse novo produto será tributado, na linha do que afirmou Rocha (2017), deve-se conceder crédito para afastar a cumulatividade.

Identificamos outros trabalhos a respeito da temática. Nepomuceno Sobrinho (2006) explica que a matéria-prima tem um ciclo a ser percorrido em toda a cadeia produtiva, podendo ser extraída virgem da natureza e vendida à indústria de transformação. Na sequência, o produto é vendido e consumido pela população, o que aparentemente encerra o ciclo do bem. Até o descarte como lixo, há incidência dos tributos sobre consumo em todas essas fases, situação da qual decorreria, na visão do autor, o direito de crédito para o novo processo de industrialização do produto, advindo das cobranças anteriores. Como, em regra, referido crédito não é permitido, consigna que as prescrições constitucionais que determinam a não cumulatividade não se concretizam para o setor de material reciclável.

Na mesma linha, Caúla *et. al.* (2020) asseveram a ocorrência de *bis in idem* em relação aos produtos reciclados, apontando dado fornecido pela CNI segundo o qual se estima que há reincidência tributária de, aproximadamente, R\$ 2,6 bilhões, responsável por encarecer os produtos em aproximadamente 30%. Nesse mister, os autores defendem que, como no material reciclado já incidiram tributos quando ele foi produzido pela primeira vez, se não houver uma desoneração incidente na sucata e nos materiais após a reciclagem, sobre estes materiais recairia uma segunda tributação.

Em sentido similar, a CNI (2014, p. 79) afirma que “o material reciclado já foi tributado quando produzido com matéria-prima virgem e que, portanto, não caberia uma segunda tributação desse mesmo material”.

Machado (2007) disserta ser indiscutível a conveniência do uso do tributo como instrumento de estímulo à reciclagem do lixo, mas alerta que não há, em nosso país, uma preocupação com o uso do tributo como instrumento para propiciar este estímulo, o qual seria justificável sob dois aspectos: primeiramente por livrar o meio ambiente de rejeitos que lhe causam problema e, em segundo lugar, por propiciar a produção de novos produtos, evitando a exploração de recursos naturais muitas vezes não renováveis.

Após firmar a premissa de que a reciclagem é atividade a partir da qual os rejeitos restam transformados em novos produtos destinados à atividade econômica, podendo incidir IPI e ICMS sobre eles, o doutrinador analisa a questão da não cumulatividade, asseverando que:

O industrial que realiza a reciclagem deve emitir nota fiscal de entrada do lixo que adquire de catadores ou atravessadores não regularmente estabelecidos. É a forma adequada para documentar a operação de aquisição dessa matéria-prima. Não deve,

porém, recolher ICMS como substituto do vendedor, porque o preço de aquisição certamente é menor do que o valor sobre o qual já foi recolhido o imposto em operações anteriores com a mercadoria ou produto agora adquirido como lixo. A nota fiscal de entrada servirá apenas para o controle fiscal dessas entradas, que ensejam crédito em favor do adquirente, do ICMS em relação ao lixo em geral e também do IPI em relação ao lixo derivado de produtos que tenham sido tributados pelo IPI nas operações anteriores. A nosso ver não há dúvida de que o princípio da não-cumulatividade, tanto no que diz respeito ao ICMS como no que diz respeito ao IPI, aplica-se ao lixo reciclado para evitar que se sobreponha às incidências anteriores o ônus de nova incidência do mesmo imposto. (MACHADO, 2007, p. 19).

Depreende-se do trecho acima que a incidência tributária na anterior circulação econômica dos produtos em lixo transformados asseguraria os créditos para o adquirente em razão do princípio da não cumulatividade. Nada obstante, o autor destaca ser possível a criação de tese jurídica em sentido contrário, questionando seu alcance no caso. Em resposta, sugere que eventual dúvida pode ser resolvida pela aplicação do princípio da proteção ao meio ambiente.

Diante do exposto, os contribuintes que reciclam resíduos sólidos não recebem o crédito referente aos tributos não cumulativos que incidiram no produto virgem, o que encarece o produto reciclado e desestimula sua aquisição. Este fato, em nosso entendimento, gera uma cumulatividade dos tributos sobre o consumo que deve ser combatida, por representar violação ao princípio da não cumulatividade.

Não desprezamos o fato de que a recuperação do tributo incidente nesses casos pode se defrontar com uma dificuldade e/ou impossibilidade prática de se conhecer, com precisão, o valor anteriormente exigido. Tampouco desconhecemos o fato de que a interrupção da cadeia de circulação e produção de bens e serviços, com a produção de um novo bem, pode ser compreendida como um fator rompe com o regime plurifásico de tributação, essencial à aplicação da não cumulatividade.

Nada obstante, considerando que o direito constrói a sua própria realidade, em resposta ao primeiro problema, a praticabilidade, “nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis” (DERZI, 2007, p. 138-139), tão empregada pelos entes federados em âmbito tributário, pode ser eficaz.

Adotando-se o conceito de presunção como sendo “o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável” (BECKER, 2002, p. 509) e sabendo-se da existência de cumulatividade residual nos recicláveis, a concessão de um crédito presumido, baseado em um percentual sobre

o total de insumos dessa natureza adquiridos/empregados pelo contribuinte, se apresenta como uma solução razoável e justificável.

Além disso, o desenvolvimento de estudos técnico-quantitativos com recorte por tipo de material, tal como feito por Rocha (2017), igualmente se revela como uma ferramenta para superar essas barreiras.

O segundo ponto, a respeito da interrupção da cadeia produtiva, está atrelado à concepção da logística tradicional, pela qual um bem passa pelas fases de produção, industrialização, comercialização e consumo, encerrando-se nesta última fase. No entanto, a reciclagem está inserida no contexto da logística reversa, que trata do destino do produto elaborado após a sua utilização pelo consumidor final, podendo ser interpretada como mais uma etapa pertinente ao ciclo de circulação e produção de bens e serviços em uma concepção mais ampla e moderna, alinhada às expectativas de proteção ambiental⁴⁴. Em outras palavras, nos parece coerente com o ordenamento jurídico considerar, seja a título de presunção, seja a título de ficção⁴⁵, que, em tais casos, a cadeia não se encerra com destinação final do bem.

Importante dizer que, especialmente em relação ao PIS/Cofins, a desconsideração dos tributos já recolhidos na anterior circulação econômica dos produtos que se pretende reciclar representa uma mitigação do princípio da não cumulatividade que não se justifica, pois em seu regime jurídico o tributo apurado na etapa anterior da cadeia não é considerado para a identificação do crédito, buscando-se uma tributação que mais se aproxima da incidência sobre o valor agregado.

4.3.3 Reciclagem e tributação: algumas estratégias extrafiscais para o setor

A doutrina aponta que a atuação dos entes tributantes em matéria de incentivos fiscais para reciclagem ainda é tímida, em que pese o artigo 44 da Lei nº 12.305/10 permita à União,

⁴⁴ O artigo 33 da Lei nº 12.305/10 determina que alguns setores, tais como agrotóxicos, pilhas e baterias, pneus, óleos lubrificantes, dentre outros, são obrigados a estruturar e implementar sistemas de logística reversa de forma independente do serviço público e limpeza urbana.

⁴⁵ Segundo Derzi (2007) as presunções diferem-se das ficções na medida em que são baseadas em juízos de probabilidade, enquanto as segundas são marcadas pela incompatibilidade com a realidade (o legislador cria realidades jurídicas que se sabe não corresponderem às realidades naturais). Não trabalharemos as diferenças entre presunções e ficções no direito, mas valemo-nos da assertiva de Becker (2002, p. 509-510) para quem “a distinção entre presunção e ficção existe apenas no plano pré-jurídico, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação porque tanto a presunção, quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, ambas entram como verdades (realidades jurídicas)”.

aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de normas com o objetivo de conceder incentivos fiscais, financeiros ou creditícios a empresas e projetos dedicados ao reaproveitamento de resíduos sólidos⁴⁶.

Nada obstante, a Lei nº 14.260/21 buscou estabelecer alguns incentivos a serem adotados pela União, destacando-se a possibilidade de dedução de parte do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas optantes pelo lucro real em virtude do apoio direto a projetos de reciclagem previamente aprovados pelo Ministério do Meio Ambiente. Referida dedução refere-se à quantia efetivamente despendida e está limitada, relativamente à pessoa física, a 6% (seis por cento) do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual e, no que tange à pessoa jurídica, a 1% (um por cento) do imposto devido em cada período de apuração trimestral ou anual.

Chermont e Motta (1996) sugerem alguns instrumentos econômicos para a atividade: (i) a concessão de créditos aos recicladores, através da transferência, pelos órgãos governamentais responsáveis pela coleta e disposição final do lixo, dos recursos que seriam utilizados com o seu tratamento; (ii) cobrança pela disposição em aterro; (iii) cobrança sobre geração de lixo; (iv) impostos sobre produtos (combinação entre impostos sobre produtos finais, de *output*, e impostos sobre matéria-prima virgem, de *input*); (v) sistemas depósito-retorno, baseados na cobrança de valores de depósitos impostos aos consumidores no ato da venda, por lei ou força de mercado, e reembolsados quando da devolução da embalagem; (vi) certificados de reciclagem comercializáveis.

Em âmbito global vale destacar o Item 21.24 da Agenda 21, que cita a importância do emprego de instrumentos econômicos e regulamentadores, inclusive incentivos fiscais, para apoiar a atividade por meio da previsão de condições jurídicas e econômicas que conduzam o investimento para a reutilização e reciclagem de resíduos, bem como incentivos para aumentar a comercialidade dos resíduos tecnicamente recicláveis.

⁴⁶ Art. 44. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas competências, poderão instituir normas com o objetivo de conceder incentivos fiscais, financeiros ou creditícios, respeitadas as limitações da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a: I - indústrias e entidades dedicadas à reutilização, ao tratamento e à reciclagem de resíduos sólidos produzidos no território nacional; II - projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, prioritariamente em parceria com cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis formadas por pessoas físicas de baixa renda; III - empresas dedicadas à limpeza urbana e a atividades a ela relacionadas.

Hill *et al.* (2008), após analisarem as medidas implementadas em diversos países, classificam as políticas tributárias de incentivo à reciclagem de acordo com três objetivos principais. O primeiro seria alterar o comportamento do consumidor para que este busque alternativas sustentáveis, elevando-se a demanda de produtos recicláveis, enquanto o segundo passa pelo fomento da destinação adequada de resíduos, aumentando-se a oferta de insumos para os recicláveis.

Já o terceiro envolve o incentivo para que os intermediários da cadeia produtiva priorizem a compra de insumos reciclados, o que poderia ser alcançado por meio da tributação da compra de materiais virgens, medida que provoca o aumento do preço do produto final. De acordo com os autores, dois países implementaram estratégias nesse sentido: a Suécia, que introduziu taxa de € 1,41 por tonelada de cascalho virgem extraído, e a Dinamarca, que tributa em diferentes intensidades materiais virgens como pedras, argila e areia.

A estratégia de aumento de carga tributária, apesar de empregada em outros países, é mais difícil por ser naturalmente impopular, além de potencialmente gerar distorções na livre concorrência e dificultar o exercício da atividade dos setores que dependam deste tipo de bem para desenvolver sua produção e abastecer o mercado.

Nada obstante, de todo o contexto apresentado, depreende-se a possibilidade de estimular o uso de materiais reciclados como matéria-prima ou insumo pela indústria através do instrumental tributário, especialmente por meio de medidas de redução da carga tributária, de modo que os produtos oriundos desse reaproveitamento se tornem mais presentes e competitivos no mercado em razão da sua importância para o desenvolvimento sustentável. Não é demais lembrar, inclusive, que a tributação do bem reciclável incentiva o simples descarte do lixo, que não sofre nenhuma incidência tributária.

No Brasil, um estudo da CNI (2014) apresenta uma proposta de desoneração da sucata e dos demais resíduos utilizados como matéria-prima ou insumo em processo de industrialização⁴⁷, onde seria tributado apenas o valor adicionado pela indústria recicladora. Sugere a concessão de crédito presumido de ICMS, IPI e PIS/Cofins sobre o valor do resíduo

⁴⁷ O estudo teve por objeto as seguintes cadeias de logística reversa e resíduos: óleo lubrificante usado e contaminado; embalagens de óleo lubrificante; embalagens de agrotóxicos; pneus inservíveis; lâmpadas fluorescentes; de vapor de sódio e mercúrio e de luz mista; pilhas e baterias; produtos eletroeletrônicos; embalagens que compõem a fração seca dos resíduos sólidos urbanos, consideradas segundo o material predominante na embalagem (papel, papelão, plástico, vidro, alumínio, aço).

sólido utilizado pela indústria recicladora, ou seja, calculado sobre o valor integral dos materiais adquiridos e na alíquota do tributo incidente sobre o produto final.

Segundo o documento, a medida seria justificável do ponto de vista econômico, porquanto tais resíduos já foram tributados anteriormente com matéria-prima virgem, e mais fácil em termos de implementação, porque a identificação da porcentagem efetivamente utilizada do material na fabricação de cada produto da indústria é complexa.

Também são propostas ações mais específicas em relação a cada um dos tributos não cumulativos incidentes na cadeia produtiva, dentre as quais destacamos a ampliação da suspensão da incidência das contribuições prevista no artigo 48 da Lei nº 11.196/05 para todas as operações de resíduos (não apenas derivados de papel, papelão, plástico, vidro e metal), inclusive àquelas realizadas por empresas sujeitas ao Simples Nacional e nas vendas para empresas que não são do lucro real.

Destaque-se que ambas as medidas (concessão do crédito presumido e ampliação da suspensão das contribuições) devem ser aplicadas em conjunto, sob pena de resultar desvantagem competitiva para a indústria recicladora do regime do lucro real.

Os resultados positivos dessa proposta seriam a eliminação da cumulatividade hoje existente nas cadeias de reciclagem de resíduos sólidos, bem como a simplificação das operações e redução da elevada informalidade existente, em especial, nos elos iniciais da cadeia, onde são raras as vendas diretamente a empresas do lucro real.

Outra alternativa proposta, que não perpassa diretamente pela questão da incidência dos tributos, relaciona-se ao fato de que o investimento realizado por empresas recicladoras com os processos de coleta, triagem e preparação do material, até o momento em que ele recebe uma nova utilidade, cria um produto mais caro porque as fases e processos envolvidos são complexos e mais caros do que aqueles relacionados à matéria-prima virgem. Nessa linha, sustenta-se a permissão do abatimento de até 50% desses recursos despendidos do imposto de renda, ao limite de 4% do imposto devido, para aliviar esses custos.

Em suma, ainda que não se considere que o crédito referente aos tributos não cumulativos incidentes sobre os produtos recicláveis decorra diretamente da não cumulatividade, a figura do crédito presumido, enquanto benefício fiscal, também se apresenta como uma alternativa apta a desenvolver o setor, promovendo a proteção ao meio ambiente, desenvolvimento econômico e justiça fiscal.

5 A SISTEMÁTICA DIFERENCIADA DE TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS RECICLÁVEIS PELO PIS/COFINS CRIADA PELA LEI Nº 11.196/05 E O JULGAMENTO DO RE Nº 607.109/PR

5.1 A sistemática de tributação da aquisição de insumos recicláveis pelo PIS/Cofins estabelecida pela Lei nº 11.196/05

O tema-problema deste trabalho derivou da declaração de inconstitucionalidade conjunta dos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05, dispositivos que previam a suspensão da incidência do PIS/Cofins na venda de recicláveis para empresas sujeitas ao lucro real – e, conseqüentemente, ao regime não cumulativo das exações – e definiam que tais empresas não poderiam aproveitar os créditos referentes a essas aquisições.

Conforme detalharemos a seguir, a Suprema Corte concedeu o direito ao crédito aos adquirentes. Porém, apesar de se valer de nobres argumentos concernentes à proteção ao meio ambiente, à livre concorrência e ao pleno emprego, piorou a situação do setor produtivo de materiais recicláveis ao declarar a inconstitucionalidade por arrastamento do dispositivo legal que previa a suspensão da incidência das contribuições. Alegou-se, dentre outros pontos, que a manutenção do benefício criaria um regime de tributação híbrido que desafiaria a lógica da não cumulatividade do PIS/Cofins.

Entretanto, se a vedação ao crédito era a única responsável pelos problemas apontados no caso levado à Corte, por qual razão seria necessária a declaração de inconstitucionalidade da suspensão, que sequer foi ventilada nos autos? Será que, de fato, a manutenção da suspensão desafiaria a lógica do regime não cumulativo das contribuições?

Para responder estes questionamentos examinamos, nos capítulos anteriores, a não cumulatividade tributária, seus principais contornos constitucionais e infraconstitucionais aplicados ao PIS/Cofins. Na sequência, estudamos a problemática pertinente às exonerações tributárias nas fases intermediárias da cadeia produtiva de produção e circulação de bens e serviços e seus efeitos na não cumulatividade. No terceiro capítulo perquirimos sobre resíduos sólidos, reciclagem e tributação para, nesta oportunidade, aprofundarmos no estudo do caso, buscando examinar a decisão proferida pela Suprema Corte e apresentar soluções para resolver o problema criado pelo julgamento.

Iniciemos, pois, pela contextualização da legislação ora estudada, originada da MP nº 252/05. Segundo sua exposição de motivos, os novos dispositivos tinham por objetivo sanear e desenvolver o setor de reciclagem, transferindo a tributação para as etapas seguintes de industrialização e comercialização, conforme o item 40:

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.

Com a conversão dos artigos 43 e 44 da MP nos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05, a tributação da venda de desperdícios, resíduos ou aparas passou 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.

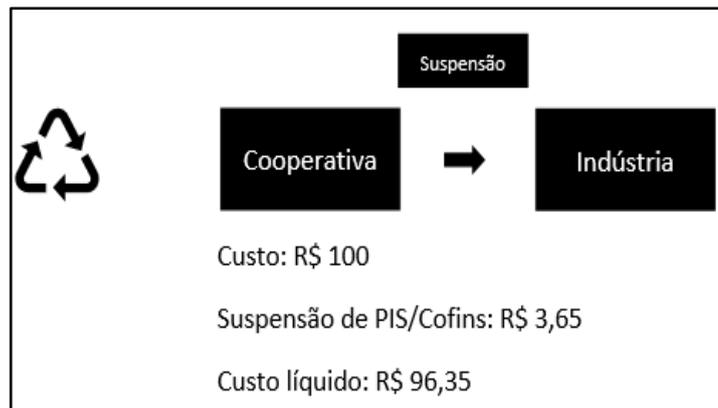
Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real. Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.

Antes da Lei nº 11.196/05, uma empresa sujeita ao regime cumulativo recolhia 3,65% de PIS/Cofins sobre a receita bruta (ou uma empresa sujeita ao regime não cumulativo recolhia a alíquota de 9,25%) e a adquirente estava autorizada a tomar créditos a alíquota de 9,25% sobre os insumos adquiridos. Com o novo cenário, o comerciante de reciclável teria, a princípio, um tratamento tributário mais favorável na medida em que deixaria de recolher as contribuições. Assim, em tese, a atividade estaria sendo estimulada diante da possibilidade de redução do preço desses materiais.

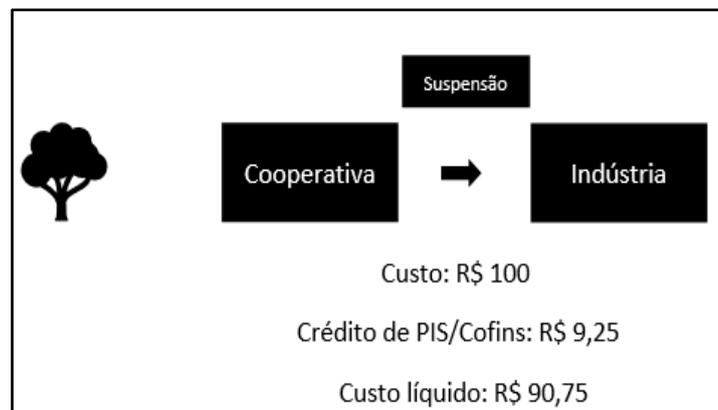
Entretanto, do ponto de vista do adquirente (em regra a indústria de grande porte), houve um aumento de carga tributária nessas aquisições diante da vedação ao aproveitamento do crédito. Isso porque, tais materiais sempre concorreram com insumos oriundos da indústria extrativista, cujo crédito de PIS/Cofins era admitido, tornando este tipo de aquisição mais

vantajoso. Vejamos um exemplo numérico, que considera o custo do insumo R\$ 100,00 com todos os tributos incidentes:

Figura 9 - Simulação de custo do insumo para a indústria com o benefício da suspensão com e sem crédito de PIS/Cofins



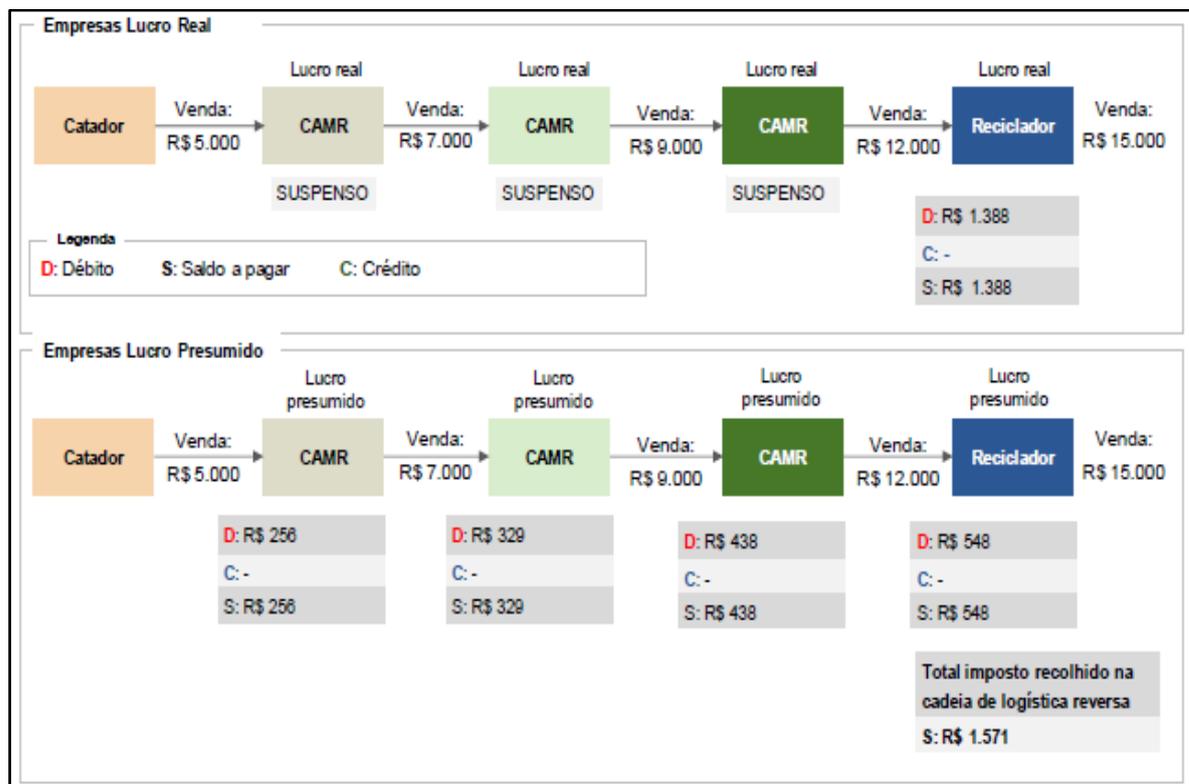
Fonte: Elaboração da Autora



Fonte: Elaboração da Autora

Observe-se que, na tentativa de conceder um benefício ao vendedor do reciclável, a legislação fez com que o bem se tornasse menos atrativo do que o insumo adquirido da indústria extrativista, afirmativa confirmada pelo estudo da CNI (2014), que iniciou o exame dos impactos das disposições na cadeia produtiva de reciclagem comparando duas conjunturas: uma em que todas as empresas envolvidas estão sujeitas ao lucro real e outra na qual todos os sujeitos se sujeitam ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/Cofins. Confirma-se:

Figura 10 - Simulação dos impactos da suspensão na cadeia produtiva analisada



Fonte: CNI (2014).

Conforme o esquema acima, se todas as empresas envolvidas optassem pelo lucro real, a suspensão da cobrança seria equivalente a um diferimento, de modo que todo o tributo seria cobrado na indústria recicladora. Como a suspensão não enseja direito ao crédito, o valor por ela pago corresponde a 9,25% de sua receita, o que equivale à incidência da mesma alíquota sobre o valor da sucata adquirida e sobre o valor adicionado à matéria-prima reciclada. Portanto, a suspensão não gera redução do tributo devido.

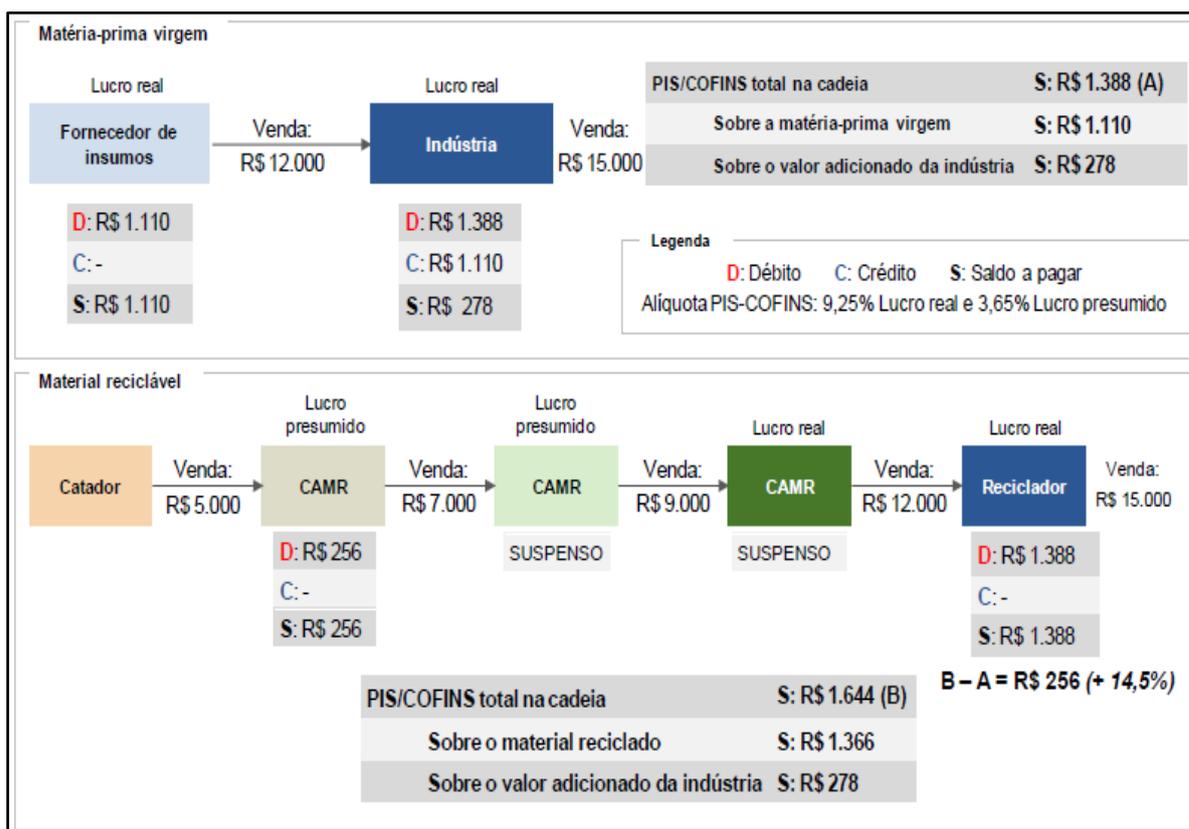
Já no segundo cenário, se todas as empresas se sujeitassem ao regime cumulativo, não haveria suspensão e a incidência dos tributos dependeria do número de etapas e do faturamento das empresas em cada uma delas. Nada obstante, no exemplo dado, as contribuições incidem e ensejam uma tributação comparativamente maior do que a exposta no primeiro cenário, de modo que os dispositivos legais em questão aparentam trazer um benefício para a cadeia produtiva de reciclagem.

Contudo, considerando que o setor se organiza de diversas maneiras, de modo que os envolvidos podem se sujeitar a diferentes regimes de tributação, os impactos efetivos causados pela aplicação conjunta das normas variam a depender do número de etapas e do valor da receita

em cada uma delas, havendo a possibilidade de as disposições implicarem malefícios à cadeia produtiva.

É o que acontece quando as empresas das etapas iniciais da cadeia recolhem as exações pelo regime cumulativo ou pelo Simples e as empresas das etapas finais se sujeitam à não cumulatividade. Nestes 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). Isso porque, como a matéria-prima virgem, em regra, é tributada pelo regime não cumulativo, o comprador tem direito ao aproveitamento do crédito, diferentemente do que ocorre em relação à matéria-prima reciclada. Confira-se o exemplo abaixo:

Figura 11 - Cenário comparativo entre a tributação da matéria-prima virgem e do material reciclável



Fonte: CNI (2014).

No primeiro modelo, em que o fornecedor de matéria-prima virgem e a indústria estão no regime do lucro real, há uma tributação do insumo e do valor adicionado na indústria à alíquota de 9,25%. Já na simulação referente ao material reciclável há uma incidência cumulativa das contribuições, relativa ao tributo cobrado na primeira venda (R\$ 256,00), que não pode ser compensado e gera a majoração da carga tributária total em comparação àquela incidente sobre a matéria-prima virgem.

A partir do exemplo apresentado, o estudo conclui que sempre que no início da cadeia houver operações sem suspensão e ao final figurarem empresas do lucro real, a incidência de PIS/Cofins será superior à observada no regime não cumulativo puro, como ocorre na maior parte da produção feita com matéria-prima virgem. Esclarece, ainda, que a situação abrange a maioria das estruturas de logística reversa de resíduos como aço, alumínio, vidro, papel e papelão.

A situação criada pelos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05 também foi estudada por Maciel *et. al* (2018, p. 41), chegando-se à conclusão de que a suspensão não trouxe efeitos práticos porque, em que pese o artigo 17 da Lei nº 11.033/04 determine que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, os vendedores de recicláveis, em regra, não estão sujeitos ao regime não cumulativo do PIS/Cofins. Ademais, destacam que a suspensão somente teria eficácia com a supressão do artigo 47 da Lei do Bem, caso contrário, “ninguém fará uso da utilização de crédito nas vendas com suspensão de desperdício, nem a jusante, nem a montante da cadeia”.

Com efeito, para absorver o ônus econômico decorrente da impossibilidade de creditamento, os vendedores de recicláveis ficam obrigados a reduzir sua margem de lucro para compensar a elevação da carga tributária gerada pelo impedimento ao aproveitamento dos créditos pelas adquirentes.

Destarte, as contribuições ao PIS/Cofins incidem de forma cumulativa nas cadeias produtivas de reciclagem por duas razões: a uma porque o material reciclado já foi tributado quando produzido com matéria-prima virgem (conforme explicado no capítulo anterior) e a duas porque, a depender dos agentes envolvidos e dos respectivos regimes de tributação, a aplicação da suspensão e a vedação ao crédito das contribuições implica em verdadeira majoração da carga tributária diante da impossibilidade de crédito do tributo cobrado em etapas anteriores à suspensão.

Do ponto de vista estritamente jurídico, algumas inconsistências das normas também despertam a atenção. Primeiramente, a ordem das prescrições é, no mínimo, curiosa: veda-se o aproveitamento do crédito para, na sequência, conceder a suspensão, algo que não parece coerente caso a *mens legis* se fundamente na concepção de que o creditamento seria inadmissível como consequência do não recolhimento de tributo na etapa anterior.

Em segundo lugar, há um problema de caráter terminológico. Apesar de aludir à uma suspensão, em verdade o legislador designou autêntica isenção. Como comentamos, o instituto da suspensão caracteriza-se pela supressão do critério temporal da regra matriz de incidência tributária, sendo o pagamento do tributo suspenso até a ocorrência do evento futuro definido na legislação. Está atrelado, portanto, a uma condição, a qual fica responsável por afastar a condição exonerativa ou torná-la permanente.

Veja-se que a Lei nº 11.196/05 não estabelece nenhum evento futuro que perfectibilize ou afaste a exoneração. Toda e qualquer venda de desperdício, resíduo ou apara registrados sob os NCMs especificados por pessoa jurídica não optante pelo Simples Nacional para pessoa jurídica submetida ao regime de apuração do IRPJ pelo lucro real (contornos subjetivos da isenção), fica suspensa independentemente de qualquer condição. Diferentemente de outras suspensões previstas na própria legislação do PIS/Cofins, o benefício não é convolado em algum instituto exonerativo. Consequentemente, as contribuições ficam suspensas *ad eternum*, algo manifestamente contrário à natureza do instituto, que carrega consigo uma essência de provisoriedade.

Portanto, uma vez que inexistente qualquer evento futuro representante de uma condição resolutória que, se ocorrida, resolve a obrigação tributária, ou, se ausente, faz com que as contribuições sejam exigidas com multa e juros, conclui-se que o artigo 48 instituiu uma isenção, em que pese a atecnia do termo empregado.

Veja-se que, nesta situação, a interpretação proposta não se prende à literalidade do dispositivo porque tal método não é suficiente para a construção do sentido do texto. Não é demais lembrar que “a interpretação jurídica não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar” (BASTOS, 1992, p. 183-184).

A questão não é meramente terminológica, impactando diretamente na aplicação do princípio da não cumulatividade sob o ponto de vista infralegal. É que o artigo 3º, §2º, II da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 veda o aproveitamento do crédito nas aquisições isentas

apenas quando a saída subsequente não é onerada pelas contribuições. *A contrario sensu*, sendo a saída tributada, o direito ao crédito fica mantido. Nesse sentido, Alves (2014, p. 566-567):

Vale dizer, a contrario sensu, 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.

Por fim, o terceiro problema é que o parágrafo único do artigo 48 define que as empresas do Simples Nacional não podem gozar da suspensão, mas o crédito em relação a essas aquisições é igualmente vedado.

Referida vedação se revela manifestamente contraditória à própria *mens legis* que teria norteado o legislador quando da construção dessas normas: se o que leva à vedação ao crédito é a existência da suspensão, a inaplicabilidade do instituto às operações com o Simples Nacional desencadeia a possibilidade de aproveitamento do crédito, por consequência lógica. Mais do que isso, a vedação ao crédito ofende o princípio da não cumulatividade – ainda que se adote o entendimento mais restrito de ser obrigatória a incidência tributária na etapa *imediatamente* anterior, já que essa incidência ocorre – e a própria sistemática criada pelo legislador infraconstitucional.

Diante de todos os problemas apontados, a sistemática de tributação dos insumos recicláveis pelo PIS/Cofins revelou-se prejudicial ao setor do ponto de vista econômico e incoerente sob o prisma jurídico, violando diretamente diversos princípios constitucionais, o que levou o caso à apreciação do STF.

5.2 Análise do RE nº 607.109/PR: da inconstitucionalidade da vedação ao direito ao crédito e do incentivo tributário na venda de recicláveis

O Recurso Extraordinário nº 607.109/PR foi interposto pelas empresas Sulina Embalagens Ltda. e Trombini Industrial S.A, empresas industriais do setor de papel, contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região que consignou pela constitucionalidade da vedação

ao creditamento de PIS/Cofins prevista no artigo 47 da Lei nº 11.196/05. A demanda, ajuizada em junho de 2006, teve sua repercussão geral reconhecida em novembro de 2020, uma vez que os autores apontaram a ocorrência de violação aos princípios constitucionais da defesa do meio ambiente, da busca do pleno emprego, da livre concorrência, da igualdade e da não cumulatividade.

Ávila (2009) analisou o caso a pedido das autoras, elaborando parecer que auxilia na compreensão das principais violações ao texto constitucional decorrentes da sistemática criada pelo legislador. Conforme esclarecido pelas empresas, seu processo de produção utilizava aparas de papel como insumo principal, lhes sendo vedado o aproveitamento do crédito diante do artigo 47 da Lei do Bem. Já suas concorrentes, que produziam celulose extraíndo-a de árvores, gozavam do crédito em relação a este insumo.

Segundo 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). Assim, há violação à igualdade quando a medida de comparação for vedada; se o emprego da finalidade for proibido; ou se não houver relação de razoabilidade entre a medida de comparação e a finalidade que lhe serve de justificação.

A medida de comparação empregada pela legislação, de acordo com o parecer, seria vedada diretamente pela Constituição por se basear na natureza da atividade exercida: enquanto as empresas que se valem de insumos extraídos da natureza podem se apropriar do crédito, aquelas que empregam insumos recicláveis não podem. Como o critério de distinção passa pela natureza do insumo utilizado haveria, em última análise, distinção com base na ocupação profissional exercida por cada um dos contribuintes envolvidos, implicando em punição tributária aos contribuintes que escolheram desempenhar uma atividade e não outra, o que é vedado pelo artigo 150, inciso II da Constituição⁴⁸. Esclarece, ainda, que o uso dessa medida de comparação somente seria admitido se houvesse uma finalidade que a justificasse – a qual inexistente no caso.

Por outro lado, a medida utilizada pelo legislador também seria incompatível com três finalidades que a Constituição manda atingir. A primeira delas é o dever de preservação da

⁴⁸ 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;

liberdade do exercício profissional, constante no artigo 5º, inciso XIII, na medida em que o tratamento tributário diferenciado implica em verdadeiro embaraço ao exercício da atividade industrial mediante reciclagem.

A segunda é a proteção ao meio ambiente, previsto no artigo 170, inciso VI da Constituição, tendo em vista o tratamento desfavorável dos contribuintes que exercem atividades que causam menor impacto ambiental. Por fim, há violação ao princípio da livre concorrência, estatuído no artigo 170, inciso IV da Carta Magna, pois, o Estado, que deveria assegurar a igualdade de condições tributárias para aqueles que atuam em segmentos econômicos comuns, acabou criando vantagem competitiva às indústrias que se valem de insumos extraídos diretamente da natureza em seu processo produtivo, deixando este produto mais barato. Percebe-se, então, uma violação dupla a todos esses princípios por parte da legislação:

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*. (ÁVILA, 2009, p. 153, grifos no original).

De fato, a legislação em comento, além de não incentivar os princípios comentados, acabou lhes restringindo sensivelmente. Nesse mister, “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” (ÁVILA, 2009, p. 154).

No que se refere ao exame das finalidades restringidas, o autor explica que há ofensa ao princípio da igualdade também em razão dos efeitos negativos causados em contraponto às finalidades que deveriam ser perseguidas. É que, com a utilização equivocada da medida de comparação, o legislador prestigiou finalidades incompatíveis com a Constituição (restrição de profissão, agressão ao meio ambiente e limitação à concorrência). Por fim, quanto ao exame da razoabilidade entre a medida de comparação e a finalidade que justifica a sua utilização,

inexistiria qualquer razoabilidade entre uma medida proibida e uma finalidade vedada, haja vista que isso representaria o exame da justiça da injustiça.

A respeito do princípio da não cumulatividade, o parecer busca identificar se há uma relação de razoabilidade entre a finalidade da diferenciação e a medida de comparação⁴⁹. Partindo da premissa de que a não cumulatividade das contribuições foi criada para afastar os efeitos nocivos da cumulatividade tributária no ciclo econômico (finalidade), a sua implementação passa pela capacidade compensatória dos créditos anteriores (medida de comparação), sendo pressuposto do regime que haja incidência tributária nas etapas anteriores. Assim, o único critério de comparação possível seria a capacidade compensatória de créditos anteriores, critério não utilizado pelo artigo 47, que optou pela natureza dos insumos, em que pese a qualidade de reciclável do insumo nada dizer com relação ao acúmulo, ou não, de carga tributária nas sucessivas etapas do ciclo econômico.

A respeito deste ponto, destacamos nosso entendimento de que, no contexto da não cumulatividade, a medida de comparação eleita se baseou na previsão constante no artigo 48 da Lei nº 11.196/05, que suspendia a incidência das contribuições nas vendas. Desse modo, na concepção do legislador, a inexistência de tributação na etapa imediatamente anterior implicaria a inexistência de acúmulo tributário nas operações com insumos recicláveis. Em que pese não concordemos com a premissa, isso não afasta o fato de que ela justificaria, em tese, a medida de comparação eleita.

Retomando as considerações do autor, a vedação do direito ao crédito violaria não apenas a não cumulatividade, mas também o princípio da igualdade, em razão da instituição de um regime não cumulativo desarrazoado:

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. (ÁVILA, 2009, p. 156).

⁴⁹ Destacando que, em regra, a medida de comparação decorre da finalidade perseguida.

Em conclusão, o parecer afirma que artigo 47 da Lei nº 11.196/05 é inconstitucional por: (i) utilizar medida de comparação vedada pela Constituição no artigo 150, II, qual seja, a atividade exercida (industrial ordinária ou industrial de reciclagem); (ii) violar o princípio da liberdade de profissão, na medida em que diferencia negativamente quem exerce atividade industrial de reciclagem com a negativa ao crédito e, ao mesmo tempo, deixa de promover o princípio ao não incentivar atividade que coaduna com as finalidades públicas; (iii) violar o princípio da proteção ambiental, porquanto negou o crédito à atividade que causa menor impacto ambiental, além de ter deixado de promovê-lo, ao não estimular adequadamente os processos industriais que melhor tutelam o meio ambiente; (iv) violar o princípio da liberdade de concorrência, ao criar vantagem competitiva injustificada para as indústrias que utilizam insumos extraídos diretamente da natureza e legislar sem se preocupar com as distorções concorrenciais que essa ação causaria às empresas que colaboram com as atividades públicas; e (v) ofender à exigência de aplicação isonômica do princípio da não cumulatividade, dado que a medida de comparação (natureza dos insumos, se recicláveis ou não) é incompatível com o regime não cumulativo das contribuições e sua finalidade (evitar a cumulação tributária no ciclo econômico).

No julgamento, o STF explorou esses pontos. A Ministra Rosa Weber ponderou pela constitucionalidade do artigo 47 a partir da exegese de que a aplicação conjunta dos dispositivos implicaria em benefício para o setor de reciclagem, considerando que as vendas com suspensão permitiram a redução do preço pelo vendedor.

Ademais, consignou que a vedação ao crédito estaria em conformidade com a previsão geral de inexistência do direito ao creditamento 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. Ato contínuo, inexistente cobrança, não haveria direito ao crédito. Entretanto, a Ministra reconheceu o direito ao crédito quanto às aquisições oriundas de empresas do Simples Nacional, haja vista que a suspensão não lhes seria aplicável.

Na sequência, o Ministro Alexandre de Moraes abriu divergência e negou provimento ao recurso para declarar a constitucionalidade do artigo 47 da Lei nº 11.196/05, afirmando que a não cumulatividade do PIS/Cofins é norma constitucional de eficácia limitada, não cabendo ao Judiciário interferir na escolha de quais créditos podem ser abatidos.

O terceiro voto, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, foi o vencedor. Acompanharam o voto os Ministros Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia, Luiz Fux, Roberto Barroso, Edson Fachin e Nunes Marques.

Na concepção do redator do acórdão, a supressão da possibilidade de creditamento imporia um tratamento desfavorável às cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis porquanto desconsidera que o método de apuração dos créditos na sistemática não cumulativa do PIS/Cofins permite que os compradores auferam ganhos econômicos. Ilustrando a afirmativa, construiu exemplo que toma como premissa que a cooperativa (vendedora) está sujeita ao regime cumulativo, sendo tributada à alíquota de 3,65%, e a indústria (compradora) submete-se ao regime não cumulativo, calculando seus débitos e créditos a alíquota de 9,25%:

Figura 12 - Ilustração do voto do Ministro Gilmar Mendes

	Cooperativa	→	Indústria	→	Consumidor final
					
Preço			R\$ 100,00		R\$ 200,00
Débito			R\$ 0,00 (suspensão)		R\$ 18,50
Crédito			R\$ 0,00		R\$ 0,00
PIS/Cofins					R\$ 18,50
					
Preço			R\$ 100,00		R\$ 200,00
Débito			R\$ 3,65		R\$ 18,50
Crédito			R\$ 0,00		R\$ 9,25
PIS/Cofins			R\$ 3,65		R\$ 12,90

Fonte: Elaboração da Autora (2023).

Na primeira situação a carga tributária total é de R\$ 18,50, enquanto na segunda é de R\$ 12,90, demonstrando-se que o insumo reciclável sofre uma tributação maior do que o insumo extraído diretamente da natureza. De acordo com o Ministro, o exemplo, apesar de ser simplório diante das inúmeras variáveis que atuam na formação dos preços de mercado, é oportuno por demonstrar que, quando submetidas a condições de mercado similares, as

empresas que adquirem os recicláveis não competem em pé de igualdade com as produtoras que utiliza matéria-prima extraída da natureza.

Portanto, a vedação ao crédito nas aquisições de produtos recicláveis colocaria este tipo de aquisição em desvantagem em relação à indústria extrativista, razão pela qual o dispositivo questionado violaria o princípio da isonomia tributária, além de ser incompatível com as finalidades que a Constituição almejava em matéria de proteção ao meio ambiente e valorização do trabalho humano.

Ao analisar o alcance e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, o Ministro destacou que apesar do recurso extraordinário requerer, exclusivamente, a declaração de inconstitucionalidade do artigo 47 da Lei nº 11.196/05, foi feito pedido sucessivo, em sustentação oral, de que fosse declarado inconstitucional o bloco normativo formado pelos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05.

Analisando o pleito, o julgador consignou que os dispositivos teriam uma interdependência funcional, do que decorreria uma necessidade de declarar a inconstitucionalidade de ambos, com vistas a evitar a formação de um regime híbrido que não teria sido previsto pelo Congresso Nacional e desafiaria a lógica do regime de não cumulatividade do PIS/Cofins. Ademais, o Ministro considerou que a solução permitiria ao Tribunal atuar na defesa dos compromissos assumidos pelo Estado no que tange ao meio ambiente, mas sem invadir o domínio dos representantes democraticamente eleitos ou assumir compromisso com a conformação de políticas públicas.

Assim, acabou por eliminar a desvantagem dos recicladores, mas também suprimiu uma vantagem dos vendedores de recicláveis, situação que surpreendeu a todos por duas razões. A uma porque não estava ligada à controvérsia submetida à apreciação pela Corte. A duas pois gera um desincentivo à atividade, haja vista que as cooperativas e empresas que se sujeitavam à suspensão terão que repassar no preço final dos insumos o montante correspondente à incidência de PIS/Cofins que estivera suspensa.

Em nosso entendimento, a declaração de inconstitucionalidade do artigo 48 se baseia (ainda que não somente) no mesmo racional que desencadeou a elaboração dos dispositivos: se não houve incidência da contribuição na operação imediatamente anterior, não haveria crédito a ser apropriado pelo adquirente. Vale destacar que o raciocínio também está presente no voto da Ministra Rosa Weber, explanado acima, bem como nas contrarrazões ao Recurso Extraordinário da União, onde argumentou-se que a concessão do crédito sem tributação na

etapa anterior constituiria anomalia contábil, econômica e financeira responsável por criar verdadeiro crédito presumido.

Todavia, conforme exposto neste trabalho, o regime não cumulativo não se limita apenas a neutralizar a cobrança de tributo na operação imediatamente anterior. A não cumulatividade é um mecanismo de combate à cumulatividade tributária, a qual é definida como uma sobreposição de tributo sobre uma parcela do produto, serviço ou receita que já tenha sido tributado anteriormente. Referida sobreposição, frise-se, não está limitada à incidência pertinente à etapa imediatamente anterior, de modo que o direito ao crédito deve ser apto a permitir o abatimento dos montantes que tenham incidido nas operações anteriores.

Nesse mister, o raciocínio ora questionado se olvida de dois aspectos relevantes: primeiramente, a incidência de tributos sobre materiais reciclados gera o pagamento de tributo sobre o mesmo material por mais de uma vez. Em segundo lugar, a não cumulatividade das contribuições não foi limitada pelo texto constitucional, como é o caso do ICMS, e tampouco aprisionada ao método imposto-sobre-imposto, do que decorre a possibilidade de uma interpretação ampla e própria quanto à aplicação desse instituto a essas exações. Some-se a isso o fato de que o próprio legislador infraconstitucional admitiu a tomada de um crédito superior ao montante de tributo recolhido na etapa anterior da cadeia.

Ressalte-se que a intenção do legislador foi claramente expressa no sentido de que as contribuições ao PIS/Cofins não cumulativas não objetivavam aumento de carga tributária, mas sim corrigir distorções mediante cobrança próxima ao regime de valor agregado. Tanto é assim que é permitido o aproveitamento do crédito nas hipóteses de aquisição de insumos isentos empregados na fabricação de produtos tributados, medida que, em nossa compreensão, realiza em grau superior o princípio da não cumulatividade porque a existência de operações exoneradas em etapas intermediárias de uma cadeia produtiva gera o aumento da cumulatividade residual desses tributos.

Nesse contexto, perde sentido a ideia de que os dispositivos representam um bloco unitário incindível, não havendo qualquer inconstitucionalidade na manutenção da suspensão e da permissão ao creditamento à luz da Constituição. Como se não bastasse, o cenário de apropriação de créditos em relação a bens não sujeitos ao recolhimento das exações na etapa anterior já é autorizado por lei nas hipóteses de isenção. Assim, como o benefício criado pelo legislador possui esta natureza, o STF não estaria atribuindo, por conta própria, um crédito de

PIS/Cofins na aquisição de insumos isentos, haja vista que tal prerrogativa decorre da legislação ordinária.

Além disso, a manutenção da suspensão não implicaria em atuação positiva, tampouco romperia com o equilíbrio interno da política tributária aprovada pelo Congresso Nacional, uma vez que o Poder Judiciário estaria apenas exercendo seu mister, ou seja, interpretando sistematicamente as leis existentes à luz dos princípios constitucionais, o que naturalmente “leva o investigador ainda mais longe, evidenciando a subordinação da norma a um conjunto de disposições de maior generalização, do qual não pode ou não deve ser associada” (PEREIRA, 1990, p. 139). A bem da verdade, no caso analisado, a Suprema Corte apenas estaria levando adiante a própria decisão do Poder Legislativo em beneficiar os vendedores de recicláveis.

Destarte, evidencia-se que a decisão apenas igualou o tratamento tributário entre a produção de materiais pela indústria extrativista e pela indústria recicladora, não conferindo uma situação de vantagem à segunda, algo que seria absolutamente justificável à luz da extrafiscalidade e dos próprios argumentos empregados na decisão proferida pela Suprema Corte.

Por sua vez, o Ministro Dias Toffoli deu provimento ao recurso para reconhecer a inconstitucionalidade do artigo 47 e dar, ao artigo 48, interpretação conforme à Constituição assentando que o benefício fiscal concedido pela norma se trataria de uma isenção, garantindo-se o crédito para a indústria que realiza saída tributada nos termos da legislação infraconstitucional.

Em seus fundamentos, lembrou que a instituição da não cumulatividade das exações teve por objetivo igualar as cargas tributárias entre os regimes cumulativo e não-cumulativo para garantir a neutralidade tributária, racionalidade comprometida pelas normas analisadas. Isso porque, para compensar a impossibilidade de creditamento por parte do adquirente, o vendedor de recicláveis seria forçado a reduzir seu preço em proporção muito maior do que o valor do PIS/Cofins que deixou de pagar.

Assim, na linha do que entendeu o Ministro Gilmar Mendes, consignou que o tratamento tributário conferido aos recicláveis se verificava pior do que o outorgado aos produtos concorrentes de empresas extrativistas, ofendendo a isonomia e as normas de proteção ao meio ambiente. Todavia, discordou quanto à necessidade de declaração de inconstitucionalidade também da suspensão, porquanto a medida tornaria prejudicada a intenção originária do

legislador de beneficiar a venda dos materiais recicláveis do ponto de vista tributário. Ademais, haveria a equiparação entre as cooperativas e pequenos empreendimentos com as empresas extrativistas.

Nesse contexto, elucidou que o artigo 48 instituiu uma isenção, cuja manutenção prestigiaria a atividade exercida por esses agentes econômicos e não implicaria em atuação positiva do STF, tendo em vista que há lei autorizando o creditamento na hipótese em que a saída é tributada e a aquisição é isenta. Ademais, não haveria nenhuma relação funcional entre o benefício fiscal concedido na venda e a ausência de crédito na etapa seguinte, sendo os dispositivos independentes.

Este posicionamento nos parece o mais coerente. Afinal, possibilita o cumprimento dos deveres constitucionais de tutela diferenciada do meio ambiente, da livre concorrência e do pleno emprego, matéria afeta à Suprema Corte, enquanto guardiã da Constituição. Nada obstante, não foi o vencedor, ensejando, logo após a publicação do acórdão, a apresentação de embargos de declaração pelas partes envolvidas no feito.

Os aclaratórios protocolados pelas entidades representantes do setor de reciclagem, atuantes como *amicus curiae*, visam o afastamento da declaração de inconstitucionalidade do artigo 48 da Lei nº 11.196/05 ou, pelo menos, a modulação de efeitos do julgado. Em linhas gerais, argumenta-se (i) a existência de contradição no acórdão, pois, apesar dele reforçar a necessidade de uma tutela integral e diferenciada do meio ambiente, não realizou uma interpretação dos artigos 47 e 48 de maneira a garantir esse tratamento diferenciado (ou seja, concedendo-se o crédito e mantendo-se a suspensão); e (ii) a ocorrência de omissão quanto à natureza de isenção do benefício previsto no artigo 48 e a consequente possibilidade de creditamento com base na legislação infraconstitucional, bem como a respeito da modulação de efeitos.

Interessante que a própria União Federal apresentou embargos de declaração alegando que o julgado foi omisso, porquanto sinalizou que a compreensão dele extraída seria voltada para o futuro, mas não foi expresso quanto à modulação de seus efeitos. Ademais, alegou que os impactos econômico-financeiros, se considerada a retroação, serão de R\$ 9,5 bilhões apenas no que tange a vedação à apropriação de créditos. A este impacto deveria ser somada a possibilidade de cobrança retroativa do PIS/Cofins referentes àquelas operações que aplicaram a suspensão, cobrança direcionada aos fornecedores de recicláveis, setor, em regra, bastante vulnerável.

Destarte, diante da necessidade de repetição para as empresas que não puderam utilizar os créditos e da possibilidade de cobrança retroativa das contribuições dos vendedores de recicláveis, haveria razões de segurança jurídica e relevante interesse social que permitiriam e recomendariam a modulação dos efeitos para a partir da data de julgamento do recurso, no mínimo.

A respeito dos impactos negativos do provimento judicial para as cooperativas, a Organização das Cooperativas Brasileiras destaca que a declaração de inconstitucionalidade da suspensão representará um aumento da carga tributária porque a maioria das suas vendas é realizada para empresas sujeitas ao lucro real.

A organização apresentou estudo elaborado em outubro de 2021 pela Thriade Consultoria, no qual foram selecionadas três cooperativas para análise. Para realizar a simulação do impacto, as organizações forneceram o histórico de faturamento bruto com vendas de um período mínimo de 12 (doze) meses, o qual foi considerado como base de cálculo. Além disso, estabeleceu-se a premissa de que todas as vendas efetuadas para comprador do lucro real apresentavam condições para aplicação da suspensão.

Na amostragem selecionada, 95% do faturamento decorria da venda de materiais recicláveis. Dessas operações, 76% foram destinadas a pessoa jurídica sujeita ao lucro real, representando um faturamento de R\$ 8.088.799,92. Aplicando-se a alíquota do regime cumulativo (3,65%), o “novo” PIS/Cofins incidente seria de R\$ 295.241,20. Por outro lado, considerando que empresa recolhia R\$ 93.125,44 nas vendas a compradores sujeitos ao lucro presumido e ao Simples Nacional, haverá um aumento de 317% (de R\$ 93.125,44 para R\$ 388.366,63). É ver:

Figura 13 - Comparativo da carga tributária de PIS/Cofins com e sem a suspensão prevista no artigo 48 da Lei nº 11.196/05

Vendas para compradores optantes por Regime Tributário Lucro Presumido	1.140.521,31	
Vendas para compradores optantes por Regime Tributário Simples Nacional	1.410.860,54	
Total das Vendas a compradores dos Regimes Lucro Presumido e Simples Nacional	2.551.381,85	
PIS sobre vendas Lucro Presumido + Simples Nacional/MEI	16.583,98	0,65%
COFINS sobre vendas Lucro Presumido + Simples Nacional/MEI	76.541,46	3,00%
TOTAL PIS + COFINS DE VENDAS A COMPRADORES LUCRO PRES/SIMPLES	93.125,44	
Total das Vendas a compradores do Regime Lucro Real	8.088.799,92	
PIS sobre Vendas Lucro Real	52.577,20	0,65%
COFINS sobre Vendas Lucro Real	242.004,00	3,00%
PIS + COFINS SOBRE VENDAS LUCRO REAL	295.241,20	
VENDAS TOTAIS	10.640.181,77	
Total de PIS	69.161,18	
Total de COFINS	319.205,45	
TOTAL PIS + COFINS	388.366,63	

Fonte: Thriade Consultoria, 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3810658>

O estudo destaca que, avaliando-se individualmente cada cooperativa, o aumento da carga tributária pode variar de 15% a 777%, custo que seria arcado integralmente pelo cooperado, pessoa física, catador associado à cooperativa de reciclagem. Ademais, tendo em vista que os dados indicam que quanto maior o percentual de vendas a compradores do lucro real, maior a estimativa de aumento da carga tributária, o ensaio cria uma forma de cálculo e estabelece uma tabela indicativa desse impacto conforme o percentual de vendas. Confira-se:

Figura 14 - Estimativa de aumento de carga tributária com PIS/Cofins em cooperativas de catadores com a suspensão do artigo 48 da Lei nº 11.196/05

% de vendas para Lucro Real	% aumento da carga tributária
10%	11%
13%	15%
20%	25%
30%	43%
40%	67%
50%	100%
51%	104%
60%	150%
70%	233%
76%	317%
80%	400%
89%	777%
90%	900%

Fonte: Thriade Consultoria, 2021.

Como conclusão é apresentado que o impacto do afastamento da suspensão é complexo, dada a grande variação de renda e quantidade de cooperados nas cooperativas. Porém, afirma-se que a medida invariavelmente implicará aumento de carga tributária para esse setor e redução da renda dos catadores, tendo em vista que, neste mercado, quem compra determina o preço e quem vende não tem, em regra, reserva financeira para compor estoques e aguardar um melhor preço de venda.

A Associação Brasileira das Empresas de Reciclagem e Gerenciamento de Resíduos – Asciclo também apresentou um robusto parecer econômico elaborado por consultoria especializada para comprovar os prejuízos sociais, econômicos e ambientais que a decisão pode causar. No que se refere aos potenciais impactos sobre a arrecadação, o estudo estima que a adquirente voltaria a se creditar de PIS/Cofins, gerando uma renúncia fiscal de R\$ 1,2 bilhão, enquanto o vendedor 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 do lucro presumido. Esta situação comprimiria a já reduzida margem de lucro das vendedoras, incentivando a sonegação e a migração para a informalidade.

Diante dessa realidade, as empresas envolvidas passariam a se defrontar com as seguintes alternativas, não excludentes: (i) decretar falência, com seus lucros indo praticamente

a zero; (ii) utilizar recursos financeiros que deveriam ser poupados para a depreciação; (iii) reduzir despesas de pessoal na forma de relações de trabalho informais; ou (iv) vender produtos por vias ilegais. Além disso, no contexto da hipótese de migração para a informalidade ou cessação de atividades de 40%, haveria uma perda de massa salarial de mais de R\$ 500 milhões e cerca de 20 mil postos de trabalho eliminados.

O trabalho também simula os impactos caso o STF não module os efeitos da decisão, consignando que às empresas vendedoras de recicláveis pode ser imputada 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 Federal de cerca de R\$ 2 bilhões.

Por fim, também analisa a proposta sugerida no voto do Ministro Dias Toffoli, apontando que ela está em linha com as melhores práticas internacionais de incentivo à atividade, permitindo a recuperação de R\$ 600 milhões anuais como crédito para a indústria processadora sob o regime do lucro real e a simultânea manutenção da isenção nas vendas.

Finalmente, destacamos a juntada aos autos da Carta Aberta à Sociedade Brasileira do Segmento de Reciclagem⁵⁰, a qual assinala a ocorrência dos seguintes problemas para mais de 5.500 empresas recicladoras que garantem o emprego direto a 55,8 mil pessoas aproximadamente: (i) necessidade de pagamento de PIS/Cofins (3,65% ou 9,25%) nas vendas sem nenhuma garantia de repasse no preço; (ii) risco de pagamento dos valores não recolhidos nos últimos cinco anos; e (iii) ameaça de concorrência desleal de sonegadores, que terão vantagem concorrencial sobre as empresas idôneas.

Nesse diapasão, fica evidenciado que o julgado acabou sendo prejudicial ao setor de reciclagem. Afinal, o custo com a extinção da suspensão somente não será arcado pelos vendedores de materiais recicláveis caso consigam repassar este novo custo ao preço final dos

⁵⁰ O documento foi subscrito pelas seguintes associações/entidades do setor: ANCAT (Associação Nacional de Catadores e Catadoras de Materiais Recicláveis), MNCR (Movimento Nacional dos Catadores de Materiais Recicláveis), Fecomércio SP, ABEAÇO (Associação Brasileira de Embalagens de Aço), ANAP (Associação Nacional dos Aparistas de Papel), ABRECON (Associação Brasileira para Reciclagem de Resíduos de Construção Civil e Demolição), ASCICLO (Associação Brasileira das Empresas de Reciclagem e Gerenciamento de Resíduos), INESFA (Instituto Nacional das Empresas de Preparação de Sucata Não Ferrosa e de Ferro e Aço), ILZB (Instituto Lixo Zero Brasil), Prolata Recicladores Associados, RECIBRAS (Associação Brasileira das Empresas de Reciclagem), SINDINESFA (Sindicato do Comércio Atacadista de Sucata Ferrosa e Não Ferrosa do Estado de São Paulo), SINAPESP (Sindicato dos Aparistas do Estado de São Paulo), SINDRECICLA-RN (Sindicato das Indústrias de Reciclagem e Descartáveis do Estado do Rio Grande do Norte) e SINDIVERDE (Sindicato das Empresas de Reciclagem de Resíduos Sólidos Domésticos e Industrial do Estado do Ceará).

materiais, algo extremamente improvável, pois esses atores são agentes passivos na formação do preço de venda, que é controlado e determinado pelas indústrias de material.

Isso posto, a reconsideração da decisão da Suprema Corte no que tange à inconstitucionalidade da suspensão é a medida mais acertada. Não obstante, na sessão virtual ocorrida entre 28.10.2022 e 09.11.2022, o Ministro Gilmar Mendes, relator, acolheu parcialmente os embargos de declaração para modular os efeitos da decisão nos seguintes termos: (i) estabelecendo que sejam produzidos efeitos 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, mesmo no 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 artigo 48 da Lei nº 11.196/05.

Assim, tendo como marco o dia 16.06.2021, a União não poderia cobrar dos vendedores de recicláveis as contribuições não recolhidas nos últimos cinco anos em virtude da suspensão, e o crédito não poderia ser aproveitado pelos adquirentes antes daquela data, salvo se possuírem ação judicial específica ajuizada até 07.06.2021. Na sequência, o Ministro Dias Toffoli pediu vista.

Nesse contexto, há uma sinalização da Suprema Corte no sentido de que apenas a modulação de efeitos será acolhida, ou seja, a inconstitucionalidade da suspensão se manteria mesmo após o julgamento dos aclaratórios. Desse modo, como uma mudança de posição parece improvável, é importante perquirirmos a respeito de possíveis estratégias para corrigir a realidade tendente a se confirmar.

5.3 Propostas para a cadeia de reciclagem diante dos efeitos do julgamento do RE nº 607.109/PR

5.3.1 Dos projetos de Lei nº 1.800/21 e nº 4.035/21

A discussão nos autos do RE nº 607.109/PR ainda não se encerrou, estando pendente o julgamento dos embargos de declaração apresentados pelas partes. Entretanto, os artigos 47 e 48 da legislação encontram-se com a eficácia suspensa desde a publicação da ata de julgamento

(ocorrida em 16 de junho de 2021)⁵¹, já que os aclaratórios não possuem efeito suspensivo e a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tem eficácia normativa, ou seja, exclui o ato normativo inconstitucional do ordenamento jurídico⁵².

Em que pese seja competência do Senado Federal editar Resolução suspendendo os efeitos de lei declarada inconstitucional definitivamente pela Corte, a ausência do ato não impede a aplicação da decisão, que tem efeitos *erga omnes* a partir da publicação da ata de julgamento. Assim, atualmente, as receitas dos vendedores de recicláveis estão sujeitas ao pagamento das contribuições.

Entretanto, conforme explicado no item anterior, essa situação impacta negativamente o setor, consequência absolutamente paradoxal se levada em consideração a argumentação ventilada nos autos. É por isso que, o posicionamento do Ministro Dias Toffoli, por ter o condão de impor um melhor tratamento à atividade de reciclagem e a se revelar coerente com a não cumulatividade do PIS/Cofins deveria prevalecer.

Nada obstante, diante da pouca probabilidade de modificação do voto vencedor, o Legislativo tem tomado algumas iniciativas para tratar do assunto. Em maio de 2021 foi apresentado o Projeto de Lei nº 1.800/21, de autoria do Deputado Domingos Sávio, que se propõe a alterar a letra do artigo 47 da lei nº 11.196/95, passando 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

⁵¹ CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITO VINCULANTE. PUBLICAÇÃO DA ATA DE JULGAMENTO. OBSERVÂNCIA. RECLAMAÇÃO. NÃO-PROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL. I. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o efeito da decisão proferida pela Corte, que proclama a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, inicia-se com a publicação da ata da sessão de julgamento. II. - Precedente: *Rcl 2.576/SC*, Ellen Gracie, "DJ" de 20.8.2004. III. - Agravo não provido. (STF, *Rcl 3473 AgR*, Relator Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 31.08.2005, DJ 09.12.2005).

⁵² CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO. 1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito. 2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, "l", da Carta Constitucional. (...) 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE nº 730.462, Relator Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 28.05.2015, DJ 09.09.2015)

ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho e demais desperdícios e resíduos metálicos, classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, desde que realizadas por pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real e que utilize os insumos como matéria-prima ou material secundário.

§ 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 mencionados caput deste dispositivo, adquiridos no mês.

§ 2º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

§ 3º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 4º A autorização prevista no caput se aplica ainda que o estabelecimento adquirente se sujeite ao recolhimento da COFINS e do PIS/Pasep por substituição tributária.

Em sua justificativa, o projeto destaca a obrigatoriedade de tutela diferenciada do 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. Para mais, aponta a importância do setor para a geração de emprego e renda, especialmente para os catadores, suas associações e cooperativas. Por fim, a respeito da não cumulatividade do PIS/Cofins, destacou que, como o aumento de alíquotas que justificou a criação do regime estava vinculado à possibilidade de creditamento, o óbice ao direito ao crédito criado pelo artigo 47 da Lei do Bem perverteria a lógica não cumulativa das exações.

Observe-se que o projeto mantém o artigo 48, que determina a suspensão das contribuições, mas modifica o artigo 47, permitindo o aproveitamento do crédito sobre as aquisições de recicláveis, destacando que essa possibilidade fica mantida ainda que o adquirente se sujeite ao recolhimento das contribuições por substituição tributária.

A respeito desse destaque, justifica a previsão específica porque a suspensão ocorrida na etapa anterior representaria hipótese de diferimento, de modo que as contribuições seriam recolhidas pelo adquirente, convolvando espécie de substituição tributária. Além disso, como as contribuições não incidiriam quando da venda dos materiais, o aproveitamento do crédito estaria vedado diante do artigo 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, o que tornaria necessária a autorização expressa de aproveitamento de créditos ainda que suspensa a incidência das exações.

Em que pese a modificação proposta no artigo 47 coloque em igualdade de condições a tomada do crédito das contribuições pelos adquirentes de insumos recicláveis e de insumos

extraídos diretamente da natureza, permitindo a ambos o creditamento em 9,25% sobre as aquisições, o texto apresenta alguns problemas. O primeiro é a manutenção do termo “suspensão” e sua equiparação ao diferimento, argumentando-se que se trata de uma espécie de substituição tributária.

Iniciemos sobre o que é a substituição tributária. Partindo da classificação adotada pelo artigo 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser contribuinte, caso tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. O artigo 128 do CTN complementa a exegese da norma ao afirmar que a responsabilidade pode se dar por substituição, circunstância na qual o substituto paga tributo referente a fato gerador realizado por terceiro, mas em relação ao qual ele próprio é sujeito passivo.

A substituição tributária é, pois, uma técnica prevista no ordenamento jurídico brasileiro que permite a atribuição de responsabilidade tributária a terceiro que não realizou o fato gerador. Na modalidade progressiva, o substituto antecipa o recolhimento de tributo relativo a fato jurígeno que ainda não ocorreu, com lastro em uma base presumida. Na modalidade regressiva, o substituto se responsabiliza pelo recolhimento do tributo devido em fato jurídico já ocorrido, praticado pelo substituído.

O diferimento representa uma substituição tributária regressiva, porquanto retarda a tributação, postergando-a para a etapa subsequente. Promove uma alteração nos aspectos temporal e pessoal da regra matriz de incidência, tornando o tributo exigível na próxima operação. Assim, há uma verdadeira transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo.

A suspensão também representa uma supressão do critério temporal: o fato gerador ocorre, mas o pagamento do tributo é suspenso e passa a ficar condicionado a evento futuro definido na legislação. Porém, nessa hipótese não há transferência de responsabilidade, devendo o imposto ser pago pelo próprio contribuinte que deu causa ao fato gerador, se verificada a condição que afasta a exoneração (se essa condição não ocorrer, a exoneração é consolidada).

Logo, a nova proposta, apesar de bem-intencionada, mantém a atecnia que esteve presente quando da redação dos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05. O §4º do novo texto, que pretende excepcionar a situação ora tratada da previsão genérica de que a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não enseja direito ao crédito, não é aplicável porque a suspensão não se trata de espécie de substituição tributária. Além disso, como a atual redação

do artigo 48 revela que o benefício nele disposto não se trata de uma suspensão, mas sim de uma isenção, o §4º não lhe é aplicável igualmente. Portanto, o dispositivo se revela, na prática, inócuo.

De todo modo, a preocupação em afastar o raciocínio de que a ausência de tributação na etapa imediatamente anterior proibiria o aproveitamento do crédito é relevante diante do atual posicionamento do STF, segundo o qual a não cumulatividade exige, ao menos, duas etapas tributadas. Em que pese discordemos do entendimento em relação às contribuições e ao IPI, na medida em que se depreende, diretamente da Constituição, o dever de se considerar não somente a incidência tributária na etapa imediatamente anterior, mas também nas etapas anteriores, no plural, a medida é válida porque a jurisprudência atual da Suprema Corte deixa ao legislador ordinário todo o dever de regulamentar o regime não cumulativo dessas contribuições.

O segundo problema é que a nova redação não elimina a desvantagem referente às empresas do Simples Nacional, que seguem sem usufruir da suspensão, em que pese possam representar o elo mais frágil da cadeia produtiva de reciclagem.

Ao Projeto de Lei nº 1.800/21 foi apensado o Projeto de Lei nº 4.035/2021, de autoria do deputado Vinicius Carvalho, que propõe a seguinte redação aos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05:

Art. 47. Fica autorizada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho e demais desperdícios e resíduos metálicos, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi, desde que realizadas por pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real e que utilize os insumos como matéria-prima ou material secundário.

§ 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 mencionados caput deste dispositivo, adquiridos no mês.

§ 2º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

§ 3º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§4º A autorização prevista no caput se aplica ainda que o estabelecimento adquirente se sujeite ao recolhimento da COFINS e do PIS/Pasep por substituição tributária.

Art. 48. É isenta da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não integrando a base de cálculo das referidas contribuições, a venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

A justificativa do projeto destaca que a declaração de inconstitucionalidade do benefício que desonerava as cooperativas e empresas vendedoras de recicláveis exigiria a alteração do artigo 48 para deixar cristalina a vontade do legislador, conferindo-se expressamente benefício fiscal de isenção às vendas dos materiais a empresas sujeitas ao lucro real. Ademais, salienta a existência de um potencial arrecadatário na medida, pois, se devidamente incentivadas, as empresas do setor tendem a se multiplicar, aumentando em bilhões/ano o seu faturamento.

Observe-se que a nova redação proposta para o artigo 47 é idêntica à do Projeto de Lei nº 1.800/21, razão pela qual se aplicam os mesmos comentários efetuados anteriormente. Nada obstante, a medida passa a prever expressamente uma isenção, o que guarda coerência com a real natureza do instituto. Além disso, o benefício é estendido às empresas do Simples Nacional, o que é igualmente positivo.

Do ponto de vista econômico, o parecer da GO Consultores analisa os impactos do Projeto de Lei nº 4.035/21. Considerando apenas os efeitos futuros, a medida tem potencial de gerar renúncia fiscal direta de R\$ 1,2 bilhão ao ano, aproximadamente. Todavia, há evidências de ganho tributário líquido devido aos seus efeitos indiretos no setor de reciclagem e no conjunto da economia.

Isso porque, a redução de tributos em um determinado elo de uma cadeia produtiva nunca pode ser tomada como fato estanque, haja vista que os efeitos de uma modificação tributária têm inúmeras repercussões favoráveis no sistema econômico, estimadas via Modelo de Insumo-Produto (MIP). Partindo dessa premissa, o estudo afirma que:

Conforme registra o Quadro 2, demonstra-se que o choque inicial estimado com base nas mudanças propostas pelo Ministro Dias Toffoli e pelo PL nº 4.035/2021, tem potencial para incrementar o PIB do país em mais de R\$ 5,8 bilhões e induzir um aumento na massa salarial da ordem de R\$ 2 bilhões, além de elevar os lucros em praticamente R\$ 2,6 bilhões. Além disso, há também um aumento no número de empregos de aproximadamente de 81,5 mil postos de trabalho permanentes. (grifos no original) (GO ASSOCIADOS, 2022, p. 13-14).

Dessa forma, os ganhos tributários referentes à medida adotada no PL nº 4.035/21 estão na ordem de R\$ 2,23 bilhões, contrapondo-se a uma renúncia fiscal direta da ordem de R\$ 1,2 bilhão, o que, ao final, representa um aumento na arrecadação do Tesouro.

5.3.2 Desonerações fiscais nos tributos não cumulativos e a exigência de duas etapas tributadas: sugestão para conciliar o entendimento da Corte e o fomento da reciclagem

A despeito de discordarmos do entendimento de que a não cumulatividade das exações exige duas etapas tributadas na sequência, não podemos desconsiderar que a Suprema Corte tem compreendido que a ausência de tributação na etapa imediatamente anterior proíbe o aproveitamento do crédito.

No caso analisado, a suspensão não foi declarada inconstitucional porque ela própria afrontaria dispositivos constitucionais. Pelo contrário, extrai-se do acórdão que o setor de reciclagem merece um tratamento diferenciado por contribuir com a efetivação de uma série de princípios postos pela Constituição. A declaração de inconstitucionalidade decorreu de uma suposta obrigatoriedade relativa à sistemática não cumulativa das contribuições, a qual, em nosso entendimento, está atrelada ao entendimento jurisprudencial acima apontado.

Assim, as medidas apresentadas no tópico anterior, em que pese aparentem-se válidas, eventualmente poderiam ser consideradas inconstitucionais pela Corte sob esse entendimento. Além disso, não somente os catadores e cooperativas vendem recicláveis. A cadeia produtiva também é composta por grandes *players*, inclusive industriais, que realizam vendas dessa natureza, do que decorre a necessidade de verificação individualizada se a aplicação da isenção a todos esses atores é justificável.

Nesse contexto, outra alternativa para mitigar os efeitos negativos decorrentes da decisão analisada passa pela concessão de um crédito presumido aos contribuintes cuja atividade preponderante seja a venda de recicláveis, calculado sobre o valor dessas vendas, independentemente do regime de tributação a que estejam sujeitos. Referido crédito seria deduzido do PIS/Cofins devido por tais empresas.

Nesta situação, a tributação das operações de venda seria mantida, inexistindo qualquer interferência nas operações antecedentes e subsequentes da cadeia produtiva. Com efeito, o direito ao crédito dos demais contribuintes não seria afetado com a criação de um incentivo específico para o vendedor e, ao menos em tese, o risco de eventual declaração de inconstitucionalidade sob o fundamento de não tributação na etapa imediatamente anterior estaria afastado.

6 CONCLUSÃO

O instrumental tributário, por certo, não é suficiente para corrigir todos os problemas ambientais existentes em nossa sociedade, tampouco a única ferramenta para incentivar a atividade de reciclagem. Entretanto, o caso estudado é terra fértil para demonstrar a necessidade de aprimoramento do uso da tributação enquanto instrumento indutor de comportamentos direcionados ao meio ambiente, especialmente porque tais medidas, se mal planejadas, podem violar o ordenamento jurídico e trazer graves prejuízos de ordem prática.

A sistemática criada pelos artigos 47 e 48 da Lei 11.196/05 revelou-se prejudicial ao setor de reciclagem porque a aquisição de matéria-prima virgem pelas empresas industriais sujeitas ao lucro real se mostrava mais vantajosa, posto que o crédito referente a essas aquisições era permitido. A questão foi, então, submetida ao STF por meio do RE nº 607.109/PR. Em que pese fosse possível à Corte limitar-se à discussão ventilada desde a origem, o que exigiria apenas o reconhecimento de que os contribuintes que utilizam insumo reciclável não poderiam ser prejudicados por adotarem prática ambientalmente correta, restou declarada a inconstitucionalidade de ambos os dispositivos legais, ensejando a obrigatoriedade do recolhimento das contribuições que outrora estiveram suspensas⁵³.

Nessa conjuntura, buscamos analisar se a não cumulatividade do PIS/Cofins e a extrafiscalidade justificariam o direito do crédito decorrente das aquisições de insumos recicláveis mesmo com a manutenção da suspensão quando das vendas. Para tanto, analisamos, no capítulo 2, a cumulatividade tributária ocorrida no contexto das cadeias produtivas interligadas e a não cumulatividade, apresentando suas principais características à luz da doutrina, bem como seu ingresso no direito positivo brasileiro com *status* de princípio nas constituições, dando relevo à Constituição de 1988. Além disso, perquirimos sobre os aspectos constitucionais e infraconstitucionais da não cumulatividade do PIS/Cofins.

Concluimos que a não cumulatividade possui um núcleo mínimo, de natureza constitucional, concernente em evitar o efeito cascata da tributação, verdadeira essência dos tributos não cumulativos. Ato contínuo, não devem ser admitidas interpretações ou normas que

⁵³ Destacamos que até o momento do depósito da presente dissertação os embargos de declaração opostos pelas partes visando o afastamento da declaração de inconstitucionalidade do artigo 48 da Lei nº 11.196/05 ou, pelo menos, a modulação de efeitos do julgado, diante da necessidade de repetição para as empresas que não puderam utilizar os créditos e da possibilidade de cobrança retroativa das contribuições dos vendedores de recicláveis, encontram-se pendentes de julgamento definitivo.

causem cumulatividade em concreto, de forma que a dedução das contribuições que incidiram nas etapas anteriores representa verdadeira garantia constitucional. Ademais, a legislação infraconstitucional garante o aproveitamento do crédito quando um insumo isento é empregado no fabrico de bens tributados.

No capítulo 3 examinamos a problemática pertinente às exonerações tributárias nas fases intermediárias da cadeia produtiva de produção/circulação de bens e serviços e seus efeitos na não cumulatividade, demonstrando-se que a manutenção do crédito relativo ao imposto incidente nas operações anteriores à desonerada é obrigatória para afastar o efeito cascata e, assim, respeitar a não cumulatividade.

Na sequência (capítulo 4), perquirimos sobre a proteção ao meio ambiente, resíduos sólidos e reciclagem, demonstrando a relevância ambiental, social e econômica da atividade, bem como a possibilidade do instrumental tributário ser utilizado para seu fomento. Apresentamos, ainda, a estrutura organizacional da cadeia produtiva de reciclagem e como a tributação sobre ela incidente gera cumulatividade residual em razão da desconsideração dos tributos não cumulativos que incidiram antes do bem se tornar um reciclável.

No capítulo 5 procedemos ao estudo do caso propriamente dito, examinando-se a sistemática de tributação da aquisição de insumos recicláveis pelo PIS/Cofins estabelecida pela Lei nº 11.196/05, destacando os inconsistentes efeitos econômicos dela decorrentes, bem como as incoerências jurídicas dos artigos 47 e 48 da lei. A seguir, analisamos o caso levado ao STF e a decisão proferida pela Corte, demonstrando-se que a declaração de inconstitucionalidade da suspensão, além de ser desacertada ponto de vista prático, por prejudicar as empresas vendedoras, que terão que arcar com o aumento do custo em razão da impossibilidade de repasse do ônus para as indústrias adquirentes, não se justifica à luz do princípio da não cumulatividade e da extrafiscalidade tributária.

Isso porque, tendo em vista o regime jurídico criado pelos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/05, bem como as peculiaridades do material reciclável, o desequilíbrio na cadeia produtiva levado à análise da Suprema Corte foi causado tão somente pela vedação ao crédito – e não pela norma que determinou a suspensão da incidência das contribuições, mera manifestação da vontade do legislador. É que, com a proibição ao creditamento, o PIS/Cofins incide de forma cumulativa por duas razões: primeiramente porque a incidência tributária sobre materiais reciclados gera o pagamento de tributo sobre o mesmo material por mais de uma vez. Em segundo lugar, pois, a depender dos agentes envolvidos e dos respectivos regimes de

tributação, a vedação ao crédito das contribuições gerava a impossibilidade de creditamento em relação ao tributo cobrado nas etapas anteriores à suspensão.

Nesse contexto, demonstramos que, a despeito do entendimento da Corte no sentido de que a não cumulatividade exige duas etapas tributadas na sequência, o regime não cumulativo das contribuições criado pelo texto constitucional exige a consideração da tributação ocorrida nas etapas anteriores, no plural, enquanto mecanismo de combate à cumulatividade tributária, a qual deve ser compreendida como uma sobreposição de tributo sobre uma parcela do produto, serviço ou receita que já tenha sido tributado anteriormente que não se limita apenas a neutralizar a cobrança de tributo incidente na operação imediatamente anterior.

Desse modo, o direito ao crédito deve garantir o abatimento dos montantes que tenham incidido nas operações anteriores, considerando, inclusive, o montante residual decorrente da incidência anterior ao produto perder suas propriedades originais e potencialmente se tornar um reciclável. Destacamos que eventual justificativa no sentido de ser inviável (ou complexa) a identificação (ou recuperação) do tributo nessas situações não deve prevalecer, haja vista que a não cumulatividade representa princípio constitucional ao qual deve ser dada máxima efetividade. Ademais, a utilização de mecanismos de praticabilidade já é frequentemente utilizada em nosso ordenamento e pode ser uma alternativa eficaz no combate de eventuais entraves.

Por outro lado, o cenário de apropriação de créditos em relação a bens isentos na etapa anterior é autorizado por lei, bastando que o STF interpretasse o instituto criado pelo legislador à luz de sua real natureza.

Nada obstante, considerando as baixas chances de reversão da decisão que extirpou a suspensão do ordenamento jurídico, em que pese ainda esteja pendente o julgamento definitivo dos embargos de declaração, os projetos de lei apresentados e outras iniciativas similares com vistas a criar benefícios mais claros e efetivos ao setor ganham importância, especialmente diante de seu papel na implementação do desenvolvimento sustentável.

As conclusões até então obtidas revelam-se coerentes com as premissas estabelecidas e destacamos que manter essa coerência foi um dos nossos principais objetivos, uma vez que coerência entre premissas e conclusões é requisito necessário para todo e qualquer estudo científico.

Para os próximos trabalhos, recomendamos o aprofundamento na seguinte questão: toda desoneração intermediária nos tributos não cumulativos será objeto de censura pelo STF? A

despeito de discordarmos do entendimento de que a não cumulatividade das exações exige duas etapas tributadas na sequência, não podemos desconsiderar que a Suprema Corte tem compreendido que a ausência de tributação na etapa imediatamente anterior proíbe o aproveitamento do crédito, realidade que levaria, a princípio, a uma resposta positiva ao questionamento criado.

No entanto, conforme o exposto nesta dissertação, entendemos que o raciocínio desconsidera que, em inúmeros casos, a desoneração em tributos não cumulativos pode ensejar o efeito cascata na cadeia de tributação, inclusive no caso do ICMS, no qual a Constituição proíbe o crédito quando não há recolhimento na etapa anterior. Ademais, no que tange ao IPI e ao PIS/Cofins, olvida-se que inexistente limitação dessa natureza no texto constitucional.

Em conclusão, por meio dessa pesquisa buscamos evidenciar que o direito ao crédito nos tributos não cumulativos incidentes sobre produtos reciclados, especialmente o PIS/Cofins, independentemente da ausência de tributação na etapa imediatamente anterior, decorre diretamente do regime não cumulativo dessas exações, sendo reforçado por razões extrafiscais.

REFERÊNCIAS

ABRELPE. **Panorama dos Resíduos Sólidos no Brasil 2021**. Dezembro, 2021.

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.

ATALIBA, Geraldo. ICMS – Abatimento Constitucional – Não-cumulatividade, **Revista de Direito Tributário**, n. 29/30, 1984, p. 110-126 e ICMS e IPI – Direito de Crédito – Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota “Zero”, *Revista de Direito Tributário*, nº 46, 1988, p. 73-89.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

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**, n. 170, São Paulo: Dialética, nov./2009, p. 150-159.

ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. *In*: ROCHA, Valdir (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 175-183.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 195, 2011, p. 68-81.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 8. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BETHÔNICO, Thiago. Empresas de reciclagem podem pagar mais imposto após decisão do STF. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 09 de agosto de 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/08/empresas-de-reciclagem-podem-pagar-mais-imposto-apos-decisao-do-stf.shtml?origin=folha>. Acesso em: 09 de mar. 2022.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos; revisão técnica Cláudio de Cicco. Brasília: UnB, 1995.

BOMFIM, Diego Marcelo Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese de doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 mar. 2022.

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. Acesso em: 20 mar. 2022.

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. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. Fundação Nacional de Saúde. **Manual de saneamento**. 5. ed. Brasília: Funasa, 2019. Disponível em: <https://repositorio.funasa.gov.br/handle/123456789/506>. Acesso em: 18 out. 2022.

BUFAN, Radu; OPRE, Aurelian. The principle of tax neutrality in the field of direct and indirect taxation. *In*: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor (Org.). **Value added tax and direct taxation**: similarities and differences. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 231-256.

CANELOI, Tathyana Pelatieri. **Reciclagem e políticas públicas**: a questão da tributação dos materiais recicláveis e reciclados. 2011. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011. Disponível em: . Acesso em: 18 out. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 33, São Paulo: Dialética, jun./1998, p. 142-166.

CHERMONT, Larissa Steiner; MOTTA, Ronaldo Seroa da. Aspectos econômicos da gestão integrada de resíduos sólidos. *In: Aspectos econômicos da gestão integrada de resíduos sólidos*. 1996. p. 26.

CAÚLA, Bleine Queiroz; BARRETO, Midred Cavalcante; OLIVEIRA, Sócrates Costa. **(Bi)tributação dos produtos reciclados no Brasil**: uma logística inversa?. *Lumen Juris*, v. 1153, p. 77.

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. Acesso em: 26 dez. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. PIS/Cofins: Direito de crédito nas entradas isentas e saídas isentas ou com alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 115, abr./2005, p. 143-154, São Paulo: Dialética.

DANIEL, Paweł. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. **Financial Internet Quarterly-Finance**, v. 17, n. 3, 2021, p. 56-63.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional n. 42/03. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004a, v. 8, pp. 339-355.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 333-362, jan./jun. 2004b.

DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Tax reform and international tax norm transmission. Case study of Brazil: value-added taxes. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado. (Org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. v. 1. p. 325-50.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2. ed. Atual e ver. São Paulo: RT, 2007.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não-cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética/ICET, 2009. p. 24-56.

FURMAN, Jason. The concept of neutrality in tax policy. **Testimony before the US Senate Finance Committee, hearing on tax: fundamentals in advance of reform**. 2008. Disponível em: https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/0415_tax-_neutrality_furman-1.pdf. Acesso em: 15 mar. 2022.

GO Associados. **Modelo de Insumo-Produto (MIP)**, 2022, p. 13-14. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3810658>. Acesso em: 15 mar. 2022.

GODOI, Marciano Seabra de. Não-cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-Cumulatividade Tributária**. São Paulo e Fortaleza: Dialética - ICET, 2008

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.

GROFF, L. M. Isenção, alíquota zero e o princípio da não-cumulatividade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 15, p. 161-174, 2007.

GUERRA, Sidney. **Resíduos sólidos**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

HILL, J.; HISLOP, H.; BÉGIN, A.-E. **Good product, bad product? Making the case for product levies**. Green Alliance. 2008.

KLEIN, Simone Boruck, COLLA, Pamila Eduarda Balsan; WALTER, Silvana Anita. O caso da abordagem de estudos de casos: elementos, convergências e divergências entre Yin, Eisenhardt e Stake. **RAD – Revista Administração em Diálogo**, v. 23, n. 1, mar. 2021, p. 122-135. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/rad/article/view/49136>. Acesso em 27 abr. 2022.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Resíduos industriais e a questão ambiental associada à Contabilidade aplicada ao ambiente natural**. Disponível em <https://www.monografias.com/pt/trabalhos/residuos-industriais-ambiente/residuos-industriais-ambiente2.shtml>. Acesso em: 04 abr. 2022.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php>. Acesso em: 2 ago. 2021.

LAZARI, Alexandre *et al.* Incentivos tributários e financeiros para a cadeia de reciclagem. *In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (Org.). O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente*. São Paulo: Quartier Latin, 2023. p. 133-161.

MACHADO, Hugo de Brito. A não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. *In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2009. p. 190-216.

MACHADO, Hugo de Brito. Reciclagem do lixo e tributação. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 5, n. 27, p. 9-20, mai./jun. 2007

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

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.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não-cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. Porto Alegre: Thomson IOB e Instituto de Estudos Tributários – IET, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A não-cumulatividade do PIS/COFINS. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 30, São Paulo: Dialética, abr./2014, p. 172-179.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade e os princípios da subvenção pública e da neutralidade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética/ICET, 2009, p. 241-252.

MIGUEL, Luciano Costa. **Tributação ecotecnológica**: o poder-dever de tributar em prol do desenvolvimento científico e sustentável. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola Superior Dom Helder Câmara, Belo Horizonte, 2012. [Recurso em meio eletrônico]. Acesso em 15 nov. 2022.

MIRANDA, Jorge; GOMES, Carla Amado; LEÃO, Anabela Costa (Coords). Beatriz Souza Costa, Bleine Queiroz Caúla, Valter Moura do Carmo (Orgs). **Diálogo ambiental, constitucional e internacional — Desenvolvimento socioambiental e econômico**: o diálogo para um planeta em crise. v. 14. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

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

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020b.

MOTTA, Ronaldo Seroa da; SAYAGO, Daiane Ely. **Propostas de instrumentos econômicos ambientais para a redução do lixo urbano e o reaproveitamento de sucatas no Brasil**. Texto para Discussão n. 608. IPEA, novembro de 1998. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3913. Acesso em: 11 mar. 2022.

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.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Visão geral sobre a cumulatividade e a não-cumulatividade (tributos com incidência única ou múltipla), e a “não-cumulatividade” da Cofins e da

Contribuição ao PIS. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética/ICET, 2009

PAULSEN, Leandro. Contribuições de seguridade social sobre a receita. *In*: **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 12. ed. v. I, Rio de Janeiro: Forense, 1990.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ROCHA, Agamenon Suesdek da. **Tributos que remanescem nos resíduos sólidos e sobras industriais**: reflexões, consequências e perspectivas. Tese de doutorado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Aspectos constitucionais da não-cumulatividade dos tributos no Brasil. **Direito Tributário Atual**, v. 27, p. 521-541, 2012.

ROLIM, João Dácio. Não-cumulatividade (Valor Agregado?). *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética/ICET, 2009, p. 253-261.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto. (Org.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, v. 2, p. 139-164.

SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Não-cumulatividade Tributária. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Não-cumulatividade tributária**, São Paulo: Dialética/ICET, 2009, p. 217-240.

SILVA, Glênio Oliveira; OLIVEIRA, Guilherme Saramago de; SILVA, Michele Maria da. Estudo de caso único: uma estratégia de pesquisa. **Revista Prisma**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, dez./2021, p. 78-90. Disponível em: <https://revistaprisma.emnuvens.com.br/prisma/article/view/44>. Acesso em: 27 abr. 2022.

SILVEIRA, Paulo Caliendo. A extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos

Direitos Fundamentais Sociais no Brasil. **Revista Jurídica do Cesuca**, n. 2, 2014, p. 61–86. Disponível em: <http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/682>. Acesso em: 15 set. 2022.

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.

SOUZA, Sueli Ferreira de; FONSECA, Sérgio Ulisses Lage da. Logística reversa: oportunidades para redução de custos em decorrência da evolução do fator ecológico. **Revista Terceiro Setor & Gestão de Anais-UNG-Ser**, v. 3, n. 1, p. 29-39, 2009.

STAKE, R. **The art of case study research**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

THRIADE CONSULTORIA. **Organização das Cooperativas Brasileiras**. out. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3810658>. Acesso em: 15 nov. 2022.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: Consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CAMPOS, Octavio Fischer (Coords.). **PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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.

VAN DER WAL, Sânné. **Restoring neutrality of VAT: the internal supply provisions**. Dissertação de mestrado. Lund: Lund University, 2013

XAVIER, Alberto. Do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 120, São Paulo: Dialética, set. 2005, p 11-25.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática**. Dissertação de mestrado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

RFB - Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 198 – SRRF08/Disit, de 19 de julho de 2012**. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=76895&visao=anotado>.
Acesso em: 18 dez. 2022.

RFB - Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 87 – SRRF08/Disit, de 16 de abril de 2013.** Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=42360>. Acesso em: 18 dez. 2022.

RFB - Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT/SRRF03 nº 40, 15 dezembro 2005 – 3ª Região Fiscal.** Disponível em:
<https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>. Acesso em: 18 dez. 2022.

RFB - Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 176 – Cosit, de 14 de março de 2017.** Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81412>.
Acesso em: 18 dez. 2022.