

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Trata-se de referendo da decisão em que deferi, em parte, medida cautelar para determinar que a Medida Provisória nº 1.118, de 17 de maio de 2022, somente produza efeitos após decorridos noventa dias da data de sua publicação.

Eis o teor do ato normativo impugnado:

“Art. 1º A Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 9º As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins de que tratam os incisos II e III do caput do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, os incisos II a IV do caput do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os art. 3º e art. 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, ficam reduzidas a zero até 31 de dezembro de 2022.

§ 1º As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins-Importação incidentes na importação de óleo diesel e suas correntes, de biodiesel e de gás liquefeito de petróleo, derivado de petróleo e de gás natural, e de querosene de aviação de que tratam o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e o art. 7º da Lei nº 11.116, de 2005, ficam reduzidas a zero no prazo estabelecido no caput.

§ 2º Aplica-se às pessoas jurídicas produtoras ou revendedoras dos produtos de que trata o caput o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.’ (NR)

Art. 2º Fica revogado o parágrafo único do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022.

Art. 3º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação”.

Cumpra recordar que o art. 9º da LC nº 192/22, o qual foi alterado pela medida provisória em tela, assim dispunha em sua redação original:

“Art. 9º As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de que tratam os incisos II e III do caput do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, os incisos II, III e IV do caput do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os arts. 3º e 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, ficam reduzidas a 0 (zero) até 31 de dezembro de 2022, **garantida às pessoas jurídicas da cadeia, incluído o adquirente final, a manutenção dos créditos vinculados** .

Parágrafo único. As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes na importação de óleo diesel e suas correntes, de biodiesel e de gás liquefeito de petróleo, derivado de petróleo e de gás natural, e de querosene de aviação de que tratam o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 7º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, ficam reduzidas a 0 (zero) no prazo estabelecido no caput deste artigo” (grifo nosso).

Em resumo, esse dispositivo (art. 9º da LC nº 192/22) havia instituído alíquota zero de PIS/Pasep e de COFINS de que tratam determinados dispositivos legais (contribuições devidas por produtores, importadores ou fabricantes relativamente a óleo diesel e suas correntes; gás liquefeito de petróleo – GLP, derivado de petróleo e de gás natural; querosene de aviação; e biodiesel), até o final do presente exercício financeiro, e garantido a **todas as pessoas jurídicas da cadeia, inclusive o adquirente final** , a **manutenção dos créditos vinculados**.

A medida provisória em questão, por seu turno, revogou a possibilidade de as pessoas jurídicas adquirentes finais dos produtos a que se refere o **caput** desse dispositivo manter os créditos vinculados, ensejando, assim, majoração indireta da carga tributária das referidas contribuições.

Ocorre que essa revogação se operou sem a observância da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, do texto constitucional. Daí, então, o deferimento, em parte, daquela medida cautelar.

Cumpre esclarece que, na espécie, trata-se de medida provisória a qual alterou a LC nº 192/22 na parte em que essa é formalmente lei complementar, mas materialmente lei ordinária. Com efeito, é notório que a matéria relativa à créditos de PIS/Pasep e de COFINS não é reservada à lei complementar, podendo ser tratada por lei ordinária. A propósito, **vide** que o próprio regime não cumulativo de cobrança dessas contribuições é disciplinado por leis ordinárias, nas quais se trata de diversos créditos (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03). A respeito da possibilidade de medida provisória alterar lei que é formalmente complementar, mas materialmente ordinária, cito a ADC nº 1, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Moreira Alves**, DJ de 16/6/95.

Feita essa introdução, transcrevo o teor da decisão na qual deferi, em parte, a medida cautelar, fazendo, após, alguns acréscimos:

“Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade contra a MP nº 1.118/22, a qual alterou o art. 9º da LC nº 192/22.

Desde logo, registro que, consoante a jurisprudência da Corte, ‘eventual controle de urgência e relevância pelo Poder Judiciário só se faz possível em situações excepcionalíssimas, de evidente excesso ou abuso, sob risco de se romper com o princípio da separação dos poderes’ (ADI nº 4.980/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Nunes Marques**, DJe de 17/5/22). Em sede de cognição sumária, não vislumbro[,] no presente caso, a referida situação excepcional.

Ultrapassado esse ponto, adianto que verifico estarem presentes os requisitos do **fumus boni iuris**, considerando o princípio da anterioridade nonagesimal, e do **periculum in mora** para a concessão, em parte, da medida cautelar.

Em síntese, o art. 9º da LC nº 192/22 havia estabelecido a alíquota zero de PIS/Pasep e de COFINS de que tratam determinados dispositivos legais (contribuições devidas por produtores, importadores ou fabricantes relativamente a óleo diesel e suas correntes; gás liquefeito de petróleo – GLP, derivado de petróleo e de gás natural; querosene de aviação; e biodiesel), até o final do presente exercício financeiro, e garantido a **todas as pessoas jurídicas da cadeia, inclusive o adquirente final**, a **manutenção dos créditos vinculados**.

A medida provisória impugnada, por seu turno, modificou esse dispositivo, excluindo sua parte final. Isso é, foi retirada a norma que previa estar ‘garantida às pessoas jurídicas da cadeia, **incluído o**

adquirente final, a manutenção dos créditos vinculados' (grifo nosso). As razões para essa modificação foram colocadas na exposição de motivos da medida provisória.

Ali se aduziu que esses créditos, 'no caso da comercialização de combustíveis, seriam decorrentes, por exemplo, dos aluguéis de prédios ou da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica comercializadora'. Também se alegou que a não exclusão daquela expressão traria insegurança jurídica e judicialização da matéria, 'baseado na interpretação de que o **adquirente final** do combustível, mesmo com as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins reduzidas a zero, poderia tomar crédito dessa aquisição' (grifo nosso). E se complementou: 'Esta hipótese não tem sentido, **pois aquisições de produtos vendidos com alíquotas zero das contribuições não ensejam direito a créditos**' (grifo nosso).

Tendo presentes essas considerações, a mesma medida provisória acrescentou o § 2º no referido artigo, estipulando que são aplicadas às pessoas jurídicas produtoras ou revendedoras dos produtos mencionados no caput o art. 17 da Lei nº 11.033/04, o qual já garantiria, consoante aquela exposição de motivos, 'o direito do contribuinte de manutenção dos créditos que lhe são de direito'.

Com isso, especificamente em relação a esses últimos sujeitos (pessoas jurídicas produtoras ou revendedoras), ficou preservada a possibilidade de eles, na qualidade de **vendedores** de tais produtos sujeitos a alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS, manterem os créditos vinculados a essas operações. Por outro lado, a medida provisória excluiu a norma, anteriormente presente na LC nº 192/22, que possibilitava as pessoas jurídicas **adquirentes finais** dos mesmos produtos manterem os créditos vinculados.

Em sede de juízo perfunctório, não me parece que a medida provisória em questão veio apenas esclarecer que os adquirentes finais não poderiam manter os créditos a que se referia a redação original daquele art. 9º.

Ora, esse dispositivo expressamente se referia à possibilidade de as **pessoas jurídicas adquirentes finais** daqueles produtos manterem os créditos vinculados. Deveria, então, produzir verdadeiros efeitos jurídicos em relação a elas.

De mais a mais, se a intenção do legislador fosse assegurar a manutenção apenas dos créditos a que se refere o art. 17 da Lei nº 11.033/04 em favor das pessoas jurídicas produtoras ou revendedoras, não precisaria ter acrescentado aquela expressão final na redação original do art. 9º da LC nº 192/22. Afinal, se a redação originária desse dispositivo previsse tão somente a instituição da alíquota zero, automaticamente já se aplicaria o art. 17 em alusão.

Ao que tudo indica, portanto, o legislador, ao editar a LC nº 192/22, quis garantir a possibilidade de manterem os créditos vinculados

não só às pessoas jurídicas produtoras e revendedoras dos produtos a que se refere o caput do art. 9º, mas também às pessoas jurídicas adquirentes finais desses produtos.

Ainda em sede de cognição sumária, tenho, para mim, que a atual **regra geral** de que as aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições não ensejam direito a crédito no regime não cumulativo (**vide** inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, incluído pela Lei nº 10.865/04) não impede que o legislador determine em sentido contrário em casos específicos.

Isso é, **a priori**, julgo inexistir vedação constitucional quanto à possibilidade de o legislador prever que, em casos particulares, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições em tela, como é o caso de aquisição de bens sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins, [gere] direito a crédito em tal regime.

É que o legislador ordinário possui autonomia para tratar da não cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins. No julgamento do RE nº 607.642/RJ, assim me pronunciei a respeito do modelo legal desse regime:

‘Na introdução da sistemática não cumulativa, estabeleceram-se dois modelos coexistentes, um que privilegia a não cumulatividade, fundado na aplicação única de uma alíquota nominal mais elevada no percentual de 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à COFINS), com direito à compensação de alguns créditos, e outro que mantém o antigo sistema cumulativo, cuja incidência se dá nas diversas etapas produtivas, com uma alíquota mais reduzida (0,65% - PIS e 3% - COFINS), sem qualquer direito a crédito.

Parece ser consenso, na doutrina, que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 **criaram um critério próprio de operacionalização da não cumulatividade que não corresponde, na íntegra, a nenhum dos métodos tradicionais de cálculo da não cumulatividade dos tributos sobre o valor agregado** (base sobre base ou tributo sobre tributo). (...)

Ricardo Lobo Torres destaca a dificuldade de se implantar o sistema de não cumulatividade do PIS e da Cofins, na medida em que os créditos simbólicos ou presumidos são benefícios fiscais que não decorreriam do mecanismo da não cumulatividade. Para ele o legislador ordinário adotou uma sistemática que **possibilita o aproveitamento de créditos físicos, financeiros ou presumidos, independentemente da natureza do crédito**.

Na disciplina inaugurada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para mim, o que parece ser assente é que não se assimilaram, por inteiro, os métodos tradicionais de cálculo sobre o “valor agregado”. A opção do legislador foi de negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-lo em outras, de forma genérica ou restritiva. No rol dos

créditos passíveis de aproveitamento verificamos desde (i) bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, II); (ii) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (art. 3º, VI); **até outras deduções e créditos presumidos**, como, por exemplo, aqueles concedidos à importação e à produção de produtos farmacêuticos.

O modelo legal, em sua feição original, abstratamente considerado, embora complexo e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido) e aos itens admitidos como créditos, não atenta, a priori, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição’.

Ainda nesse contexto, abro parêntese para registrar que as redações originais das próprias Leis nºs 10.637/02 e 10.833/02, que tratam da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, possibilitavam, no geral, ‘a apropriação de créditos mesmo que as aquisições de bens e serviços não tivessem se sujeitado ao recolhimento anterior de PIS e Cofins’. Com o advento da Lei nº 10.865/04 a situação se inverteu. Não obstante isso, atualmente as Leis 10.637/02 e 10.833/03 preveem uma exceção em que a apropriação de crédito considerada tal situação continua possível (**vide**, v.g., Solução de Divergência nº 9/10 - Cosit). Nada impede, **a priori**, que outra lei estabeleça outra exceção, como o fez a LC nº 192/22 do presente caso. Fecho parêntese.

Em síntese, considero, em sede de cognição sumária, que a MP nº 1.118/22 revogou a possibilidade de a pessoa jurídica **adquirente final** dos produtos a que se referem o **caput** do art. 9º da LC nº 192/22, sujeitos à alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS, manter créditos vinculados.

E, ao assim proceder, a medida provisória majorou indiretamente a carga tributária do PIS/Pasep e da COFINS.

Pois bem. De acordo com o entendimento predominante no Supremo Tribunal Federal, **a majoração indireta de tributo, inclusive mediante a revogação de benefício fiscal, deve se submeter às regras constitucionais da anterioridade geral e nonagesimal, conforme o caso**.

No presente caso, estamos diante de majoração indireta da carga tributária do PIS/Pasep e da COFINS, tendo presente a revogação da possibilidade de a pessoa jurídica adquirente final dos produtos a que se referem o **caput** do art. 9º da LC nº 192/22, sujeitos à alíquota zero dessas exações, manter créditos vinculados.

A instituição e a majoração de tais contribuições estão sujeitas à anterioridade nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Sendo assim, a majoração indireta de suas cargas também está sujeitas a essa anterioridade.

A medida provisória ora questionada, contudo, violou o texto constitucional, ao revogar, sem a observância da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da Constituição Federal), aquela possibilidade de a pessoa jurídica adquirente final dos produtos a que se referem o caput do art. 9º da LC nº 192/22 manter créditos vinculados.

De outro giro, observada a anterioridade nonagesimal em questão, não vislumbro, ainda em sede de juízo perfunctório, ofensa aos princípios da segurança jurídica ou da não surpresa na revogação em comento.

Em primeiro lugar, é sólida a jurisprudência da Corte de que inexistente direito adquirido a regime jurídico, inclusive em sede de matéria tributária. A respeito do assunto: ADI nº 3.184/DF, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Cármem Lúcia**, DJe de 18/9/20; RE nº 354.870/RS-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Roberto Barroso**, DJe de 2/2/15; RE nº 634.573/RS-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 25/10/12.

Em segundo lugar, destaco já ter o Tribunal Pleno, no julgamento do RE nº 1.043.313/RS, Tema nº 939, de minha relatoria, consignado que o legislador, o qual tem autonomia para tratar da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, pode revogar norma legal que previa a possibilidade de apuração de determinados créditos dentro desse sistema, desde que respeitados os princípios constitucionais gerais, como a isonomia e a razoabilidade (os quais não vislumbro terem sido violados no presente caso).

Em terceiro lugar, a observância da anterioridade nonagesimal já confere prazo razoável para que o sujeito passivo se adapte à nova disciplina.

Resumidamente, em sede de cognição sumária, julgo estar presente o **fumus boni iuris** tão somente quanto à alegada violação do art. 195, § 6º, da Constituição Federal e, nesse sentido, considero que **a medida provisória hostilizada só poderia produzir efeitos depois de decorridos noventa dias da data de sua publicação**.

Em relação ao **periculum in mora**, também entendo estar ele presente. Como bem sustentou a Confederação Nacional do Transporte (CNT), a medida provisória impugnada provoca impacto relevante e nacional no setor de transportes. Não sendo concedida a medida cautelar, as pessoas jurídicas que adquirem os combustíveis para uso próprio ficarão obstadas de tomarem o crédito a que têm direito até o julgamento final da ação direta. Paralelamente a isso, cumpre recordar que boa parte do transporte de mercadorias é feita,

no país, por meio de caminhões, muitos deles movidos a diesel. Nessa toada, a majoração, ainda que de forma indireta, da carga tributária do PIS/Pasep e da COFINS relativamente aos produtos referidos no art. 9º da LC nº 192/22 em desacordo com o texto constitucional pode gerar impactos amplos em termos econômicos.

Ante o exposto, defiro em parte a medida cautelar, **ad referendum do Plenário**, para **determinar que a Medida Provisória nº 1.118, de 17 de maio de 2022, somente produza efeitos após decorridos noventa dias da data de sua publicação**.

Tendo em vista se tratar de referendo de medida liminar, o qual pode ser apresentado em mesa para julgamento independentemente de pauta (art. 21, XIV, RISTF), **submeto esta decisão à referendo do Plenário na próxima sessão virtual, que se inicia em 10/06/2022**.

Por razões de celeridade processual, intimem-se as partes, o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República para que se manifestem, se o desejarem, antes do julgamento do referendo da presente cautelar, possibilitando ainda a apresentação de sustentação oral antes do início da sessão virtual (até às 23h59 do dia 09/06/2022).

Dê-se ciência desta decisão ao Presidente desta Corte, Ministro **Luiz Fux**, e à Assessoria do Plenário para adoção das providências de praxe”.

Acrescento que, no âmbito do Congresso Nacional, foram apresentadas, na Comissão Mista a quem cabe examinar essa medida provisória e sobre ela proferir parecer, algumas emendas nas quais, chamando-se a atenção para a majoração indireta da carga tributária, se propôs que: a) a medida provisória entre em vigor noventa dias após a data de sua publicação (Emenda nº 14 – MPV nº 1.118/22); b) a lei na qual aquela se converter passe a produzir efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente (Emenda nº 10 – MPV 1.118/22); c) fica garantida a possibilidade de as empresas transportadoras (CNAE: 49.30) manter os créditos nas aquisições dos combustíveis (Emenda nº 9 – MPV nº 1.118/22); d) fica garantida a possibilidade de as pessoas jurídicas da cadeia de Querosene de Aviação (QAV), inclusive o adquirente final, manter os créditos vinculados (Emenda nº 12 – MPV nº 1.118/22).

A respeito do assunto, vale conferir o exemplo mencionado na justificativa da Emenda nº 9 – MPV 1.118/2022, apresenta pelo Deputado Hugo Leal:

“A título de exemplo da perda gerada para as transportadoras com a impossibilidade do crédito de PIS/COFINS (aprox. R\$ 0,27/litro, 4,5% em relação ao custo antes da LC 192, ou R\$ 0,57/litro, 10,2% em relação ao custo após a LC 192), destacamos as seguintes situações:

Situação 1:

Antes da LC 192, as transportadoras pagavam, já embutido no preço da refinaria/distribuidora, R\$ 0,33/litro a título de PIS/COFINS. Além disso, tinham direito a crédito de aprox. R\$ 0,60/litro, chegando a um custo final de R\$ 5,84/litro (base preço refinaria Petrobrás para Araucária-PR).

Situação 2:

Após a LC 192, as transportadoras passaram a pagar um preço refinaria/distribuidora menor em R\$ 0,33/litro. Como os créditos foram mantidos, a LC 192 acabou ajudando as transportadoras e o seu custo final reduziu em R\$ 0,30/litro. Portanto, a LC 192 cumpriu com o seu objetivo de amenizar parte do aumento de diesel ocorrido em março/22, não só para o consumidor final (pessoa física que compra diesel nos postos externos), como também para as empresas transportadoras.

Situação 3 (MP 1.118/2022):

Entretanto, com a MP 1.118/2022, **as transportadoras serão fortemente prejudicadas**, pois deixarão de ter o crédito de PIS/COFINS, sendo que o seu custo final será até maior do que o da situação verificada em momento anterior à LC 192 (R\$ 6,11/litro vs R\$ 5,84/litro – o que corresponde a um aumento de 4,5%)

A conclusão é de que as transportadoras terão que repassar esse aumento de custo para os seus clientes, com o consequente aumento da inflação. Afinal, como consequência da MP 1.118/2022, estima-se que **as transportadoras terão de repassar aos consumidores finais aproximadamente 10,2% de aumento de custo**” (grifo no original).

As razões que subsidiam as emendas em alusão, no que se referem a tal majoração indireta da carga tributária, como se vê, se alinham com o entendimento constante da decisão em que concedi, em parte, a medida cautelar. Reitero, assim, ser verossímil a alegada violação da anterioridade nonagesimal.

De mais a mais, cumpre lembrar que, na decisão em comento, considerando o **fumus boni iuris** e o **periculum in mora** acima registrados, determinei que a Medida Provisória nº 1.118, de 17 de maio de 2022,

somente produza efeitos após decorridos noventa dias da data de sua publicação. Note-se que não me utilizei da formulação tradicional de suspensão da eficácia de ato normativo.

Nessa toada, esclareço que a medida cautelar em tela tem eficácia **ex tunc**, como autoriza a parte final do art. 11, § 1º, da Lei nº 9.868/99, cujo teor transcrevo:

“Art. 11. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo solicitar as informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, observando-se, no que couber, o procedimento estabelecido na Seção I deste Capítulo.

§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito ex nunc, **salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa**” (grifo nosso).

O resultado prático disso é que as pessoas jurídicas adquirentes finais dos produtos a que se refere o **caput** do art. 9º da LC nº 192/22 têm assegurado, relativamente a **todo o período** protegido pela **noventena** (o que **abrange** o ínterim que foi da data da publicação da medida provisória até a concessão em parte da medida cautelar, **ad referendum** do Plenário), o direito de manter os créditos vinculados.

Ante o exposto, voto pelo referendo da decisão liminar, esclarecendo que tem ela eficácia retroativa, nos termos da parte final do § 1º do art. 11 da Lei nº 9.868/99.