XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liane Francisca Hüning Pazinato; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-636-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O XXIX Encontro Nacional do CONPEDI, realizado em parceria com a UNIVALI, entre os dias 07 e 08 de dezembro de 2022, apresentou como temática central "Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities". Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram em Balneário Camboriú.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho "DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II", realizado no dia 08 de dezembro de 2022, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Profa. Dr. Jonathan Barros Vita– UNIMAR

Prof. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato - FURG

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Mackenzie/FDF

PIS E COFINS SOBRE ÓLEO DIESEL: UMA ANÁLISE DO IMPACTO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

PIS AND COFINS ON DIESEL OIL: AN ANALYSIS OF TAX COLLECTION IMPACTS ACCORDING OF THE LEGISLATIVE ALTERATIONS

Luciane Aparecida Filipini Stobe [1]
Vanessa Sanzovo [2]

Resumo

Este artigo se propõe à análise contábil dos impactos da arrecadação tributária decorrentes das alterações legislativas trazidas pelo Decreto 5.059/2004, pela Lei Complementar 192/22, Medida Provisória 1.118/22 e Lei Complementar 194/22 que versam sobre a incidência do PIS/COFINS nas operações com óleo diesel. Os objetivos específicos são os seguintes: a) compreender a legislação que versa sobre a Contribuição destinada ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); b) analisar a incidência do PIS/COFINS nos combustíveis, disciplinada pela Lei n. 9.718/1998, com as alterações posteriores, abordando a sistemática da cumulatividade, do creditamento, bem como a quantificação do tributo, ora, por percentuais sobre a receita bruta, ora, por alíquota específica; c) verificar os desdobramentos tributários da aplicabilidade da Lei Complementar 192/22, da Medida Provisória 1.118/22 e da Lei Complementar 194/22. O método de pesquisa utilizado é o dedutivo, partindo-se da abstração da norma tributária para a produção do efeito arrecadatório, em caso fictício. Conclui-se que, com a aplicabilidade das novas legislações, que reduziram à zero as alíquotas do PIS e COFINS nas operações com óleo diesel e permitiram creditamento, a arrecadação tributária da União suportará significativa redução, a evidenciar a prevalência da função estabilizadora do tributo, em detrimento da função arrecadatória.

Palavras-chave: Tributação, Pis, Cofins, Óleo diesel

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims the accounting analysis of tax collection impacts according of the legislative alterations from the Decree 5.059/2004, by the Complementary Law 192/22, Provisional Measure 1,118/2022 and the Complementary Law 194/22 that approach the application of PIS /COFINS in diesel oil operations. The specific objectives are: a) understand the legislation that approach the Contribution designated to the Social Integration Program(SIP) and the Contribution to the Social Security Financing(COFINS); b) analyze the application of PIS /COFINS on fuels, regulated by the Law 9,418/1998, with the posterior alterations, approaching the cumulative system, crediting, as well as the taxing quantification, whether by the gross revenue, or by the specific aliquot; c) verify the tributary development of

[1] Doutora em Direito. Professora no Curso de Mestrado - UNOCHAPECO. Graduanda em Ciências Contábeis.

[2] Especialista em Gestão e Planejamento Tributário. Advogada. Graduanda em Ciências Contábeis.

Complementary Law 194/22 applicability, Provisional Measure 1,118/22 and the Complementary Law 194/22. The research method used is the deductive one, initiated from the abstraction of the tax norm to the production of the tax revenues effects, on fictional case. It is concluded that, with the applicability of new legislations, that reduced the PIS and COFINS aliquots to zero in diesel oil operations and that allowed the crediting, the tax revenues to the Union will support significant reduction, evidencing the prevalence of the tax stabilizing fuction, in detriment of the revenues tax function.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Pis, Cofins, Diesel oil

1 INTRODUÇÃO

O óleo diesel é mercadoria de fundamental importância econômica no Brasil, em decorrência da predominância do transporte rodoviário. Na composição do preço desse combustível há percentual importante de tributação. Neste cenário, tem-se o tributo como instrumento de política fiscal, competindo ao Estado dosar a tributação na medida das suas finalidades: arrecadatória, distributiva, alocativa e estabilizadora.

Na seara tributária, a dosimetria da incidência tributária decorre da legislação. Ao fixar alíquotas, permitir creditamento e impor a não cumulatividade, etc., o Estado impõe maior onerosidade, e consequente aumento de arrecadação; ao aliviar a carga tributária, promove baixa de preços, estimula o mercado, mas abastece com menor volume de recursos o cofre estatal.

Numa amostra real da atuação do Estado Fiscal, este estudo se propõe a analisar as consequências das alterações legislativas – Decreto 5.059/2004; Lei Complementar 192/22, Medida Provisória 1.118/22 e Lei Complementar 194/22, que disciplinam a incidência de PIS e COFINS no óleo diesel, na arrecadação tributária da União.

Os objetivos específicos são os seguintes: a) compreender a legislação que versa sobre a Contribuição destinada ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); b) analisar a incidência do PIS/COFINS nos combustíveis, disciplinada pela Lei n. 9.718/1998, com as alterações posteriores, abordando a sistemática da cumulatividade, do creditamento, bem como a quantificação do tributo, ora, por percentuais sobre a receita bruta, ora, por alíquota específica; c) verificar os desdobramentos tributários da aplicabilidade da Lei Complementar 192/22, da Medida Provisória 1.118/22 e da Lei Complementar 194/22, na arrecadação tributária da União, tendo em vista a função do tributo.

O estudo se inicia com a compreensão da legislação que versa sobre a Contribuição destinada ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). No momento seguinte, afunila-se a análise para a compreensão da incidência do PIS/COFINS nos combustíveis, disciplinada pela Lei n. 9.718/1998, com as alterações posteriores, abordando a sistemática da cumulatividade, do creditamento, bem como a quantificação do tributo, ora, por percentuais sobre a receita bruta, ora, por alíquota específica. Na sequência, abordam-se as alterações legislativas recentes (LC 192/22, MP 1.118/22 e LC 194/22), que reduziram a zero as alíquotas do PIS/COFINS e permitiram creditamento, nas operações que estabelecem. Por fim, faz-se uma análise contábil dos reflexos das alterações

legislativas da incidência do PIS/COFINS sobre as operações com óleo diesel, na arrecadação estatal, num contraponto com a função do tributo.

Metodologicamente, adota-se a dedução, partindo do estudo das legislações, para em aplicação fictícia, simular os impactos arrecadatórios das alterações normativas nos cofres da União. O estudo é bibliográfico feito a partir do levantamento as normas jurídicas correlatas à temática e nas referências teóricas publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites.

2 CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E À CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

A Constituição Federal assevera, em seu art. 149, *caput*, a competência exclusiva da União para instituir contribuição social. Por conseguinte, o art. 195, também do texto Constitucional, prevê que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, detalhando, no inciso I, *alínea "b"*, que a contribuição social a encargo *"do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei"*, incidirá sobre *"a receita ou o faturamento"*.

Em vista disso, exercendo sua competência tributária, a União criou a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por meio da Lei Complementar n. 70/1991, destinando as receitas para as atividades da área da saúde, previdência e assistência social (art. 1°). O Programa de Integração Social (PIS), por sua vez, foi instituído pela Lei Complementar n. 7/1970 – isto é, em momento anterior à Constituição Federal de 1988 –, sendo recepcionado pelo texto constitucional, consoante dicção do art. 239.

Posteriormente, editou-se a Lei n. 9.718/1998, que estabeleceu a sistemática cumulativa para as contribuições, definindo as alíquotas aplicáveis e a base de cálculo, assim como os demais pormenores acerca da incidência tributária.

Não obstante, com a vigência da Emenda Constitucional 42/2003, incluiu-se no art. 195, o correspondente §12, o qual inovou ao dispor sobre a possibilidade de a lei estabelecer a não cumulatividade às contribuições. Sendo assim, sobrevieram as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que disciplinam, respectivamente, acerca da não cumulatividade do PIS e da COFINS, apresentando, igualmente, os referenciais para incidência das contribuições em tal modalidade.

Ambas as leis e regimes encontram-se vigentes, havendo, portanto, dois modelos de apuração para o PIS e COFINS, podendo o contribuinte, salvo exceções legalmente estabelecidas – a exemplo de setores predeterminados ou receita auferida – optar pela apuração

das contribuições de forma cumulativa ou não cumulativa, o que implicará na alíquota aplicável, método de cálculo e, principalmente, na possibilidade de apuração de créditos, pelas entradas, para abatimento (dedução) dos débitos, permitido no regime não cumulativo.

3. TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS PELO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E PELA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

As contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, no caso dos combustíveis, foram disciplinadas, inicialmente, pela Lei n. 9.718/1998 que, em seu art. 4°, incisos, previu as alíquotas devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo, incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização dos itens, sendo:

Quadro 01 – Alíquotas de PIS e COFINS pela Lei n. 9.718/1998.

	PIS	**COFINS**
Gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação	5,08%	23,44%
Óleo diesel e suas correntes	4,21%	19,42%
Gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural	10,2%	47,4%
Demais atividades	0,75%	3%

Fonte: BRASIL (1998).

A redação atual dos incisos I, II e III, do art. 4°, retro citado, provém da promulgação e vigência da Lei n. 10.865/2004 (art. 22), a qual também teve o condão de estabelecer o regime especial de apuração e pagamento de PIS e COFINS ao contribuinte, em caráter optativo, consoante art. 23, com aplicação de alíquotas *ad rem*.

Neste caso, tendo optado o contribuinte pelo regime especial de tributação dos combustíveis, submeter-se-á às seguintes grandezas e alíquotas:

Quadro 02 – Alíquotas de PIS e COFINS pelo regime especial.

	BASE DE CÁLCULO	**PIS**	**COFINS**
Gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação	Metro cúbico	R$ 141,10	R$ 651,40
Óleo diesel e suas correntes	Metro cúbico	R$ 82,20	R$ 379,30
Gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural	Tonelada	R$ 119,40	R$ 551,40
Querosene de aviação	Metro cúbico	R$ 48,90	R$ 225,50

Fonte: BRASIL (2004).

Ou seja, a gasolina e suas correntes, o óleo diesel e suas correntes e, também, o querosene de aviação, passaram, no regime especial e optativo, a serem tributados mediante alíquota específica, por metro cúbico; o gás liquefeito de petróleo – GLP, derivado de petróleo e de gás natural, por sua vez, passou a ser tributado pela tonelada.

É importante ressaltar que a alteração da alíquota do PIS e COFINS (art. 4°, da Lei n. 9.718/1998), assim como o regime especial optativo, com a previsão de alíquotas específicas, tiveram como objetivo *"evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível"*, conforme descrito na exposição de motivos (item 10) da Medida Provisória n. 164/2004, que foi posteriormente convertida na Lei n. 10.865/2004.

O art. 23, §5°, da Lei n. 10.865/2004, também autorizou o Poder Executivo a fixar coeficientes de redução sobre as alíquotas específicas, a qualquer tempo, o que fora regulamentado pelo Decreto n. 5.059/2004, fixando-se, no art. 1°, os coeficientes e, no art. 2°, as alíquotas de PIS e COFINS, em vista do regime especial.

Para o óleo diesel e suas correntes, restou delimitado os seguintes coeficientes/alíquotas, por metro cúbico, considerando a redação original e as alterações:

Quadro 03 – Alíquotas de PIS e COFINS pelo regime especial do óleo diesel e suas correntes.

Óleo diesel e suas correntes											
2004 em diante			01/05/2015 em diante			20/07/2017 em diante			30/05/2018 em diante		
Coef. de redução	Alíquotas (R$)		Coef. de redução	Alíquotas (R$)		Coef. de redução	Alíquotas (R$)		Coef. de redução	Alíquotas (R$)	
	PIS	COFINS		PIS	COFINS		PIS	COFINS		PIS	COFINS
0,6793	26,36	121,64	0,46262	44,17	203,83	ZERO	82,20	379,30	0,23835	62,61	288,89

Fonte: BRASIL (2004).

Salienta-se que para as empresas atuantes no setor de combustíveis, é lícito e possível optar pela forma de apuração das contribuições que melhor se ajustar à sua realidade, isto é, podem definir pela cumulatividade (art. 4°, da Lei n. 9.718/1998) ou não cumulatividade (art. 2°, §1°, inciso I e X, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003). Todavia, é necessário observar que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam do PIS e COFINS, na não cumulatividade, vedam a apuração de créditos, pelas entradas, sobre as aquisições de combustíveis para revenda.

A vedação aos créditos decorre, fundamentalmente, pelo fato de que a tributação do PIS e COFINS, sobre os combustíveis, ocorre de forma monofásica.

A respeito do método monofásico, ensina a doutrina:

> O denominado regime monofásico (ou de incidência monofásica) consiste na técnica de concentração da incidência de um determinado tributo em uma única etapa da cadeia produtiva (por exemplo, na operação realizada pelo fabricante) e a desoneração das operações realizadas pelos demais integrantes dessa cadeia (no nosso exemplo, o comerciante, o distribuidor, o atacadista ou varejista), que não ficam sujeitos à incidência da norma de tributação.
> A finalidade desse regime jurídico é facilitar e tornar mais eficiente a arrecadação e a fiscalização tributárias (concentrando-se a tributação em um único contribuinte da cadeia), e ao mesmo tempo evitar – ou reduzir – a evasão fiscal (que poderia ocorrer com maior facilidade ao longo da cadeia de produção, se todas as suas etapas estivessem sujeitas à incidência do tributo). (MARQUES; COIMBRA, 2009, p.401)

A tributação monofásica tem respaldo Constitucional na redação do art. 149, §4°, que enfatiza: *"a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez"*.

Sendo assim, a lei elege um contribuinte, representando toda a cadeia econômica, impondo-lhe a responsabilidade de apurar e repassar ao ente tributante as contribuições destinadas ao PIS e COFINS, a exemplo do que ocorre na comercialização de combustíveis. Trata-se de uma espécie de substituto tributário.

No caso dos combustíveis, a responsabilidade tributária é imposta ao produtor ou importador, o qual repassará ao Fisco o montante correspondente ao PIS e COFINS, sendo que, nas etapas subsequentes, em vista do regime monofásico, incidirá alíquota zero a título das referidas contribuições.

Nesse espeque, salienta-se que a submissão ao regime monofásico não impede o enquadramento da empresa na sistemática não cumulativa.

> Com efeito, determinados produtos específicos têm o PIS e a COFINS cobrados apenas uma vez na cadeia e em alíquota mais elevada, tais quais aqueles indicados nos incisos I a X do §1° dos artigos 2° das Leis 10.637/02 e 10833/03 (tributação monofásica).
> Mesmo que determinada pessoa jurídica atue economicamente no ramo de um desses produtos em que a incidência das contribuições sociais ocorre pela monofásica, a apuração dela é cumulativa ou não cumulativa, sendo possível concluir que (i) o sistema de apuração, e (ii) o método de tributação do produto, não são excludentes entre si, mas sim complementares. Inclusive, suas razões de ser são distintas. (JANOLIO; ALVES, 2018, p.157)

Destarte, em que pese a compatibilidade entre o sistema não cumulativo e a tributação monofásica, deve-se observar a vedação da apuração de créditos sobre a aquisição de combustíveis para a revenda, consoante a restrição acima realçada. Frisa-se, aliás, que o próprio Superior Tribunal de Justiça confirmou, recentemente, a impossibilidade de geração de créditos

de PIS e COFINS no regime monofásico, em sede de repetitivo (Tema 1.093 - REsp 1894741/RS[1]- acórdão publicado em 05/05/2022).

Com a apreciação da matéria pela Corte Superior, em sede de repetitivo, tornou-se incontroverso o impedimento na geração de créditos de PIS e COFINS, pela não cumulatividade, quando se trata de produtos submetidos ao regime monofásico.

Cumpre realçar, entretanto, que embora a legislação em comento restrinja o direito creditório frente à aquisição de combustíveis para revenda, diante do regime monofásico, autoriza que o contribuinte realize a apuração dos créditos em relação às demais aquisições, como é o caso de insumos adquiridos para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Em vista do exposto, é indene de dúvidas que a carga tributária do PIS e COFINS é expressiva sobre os combustíveis, tratando-se de uma fonte de recursos de grande impacto nos cofres públicos, o que sobrepõe severa onerosidade a toda a cadeia econômica e, sobretudo, a toda a sociedade.

4. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA ACERCA DO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) SOBRE OS COMBUSTÍVEIS

Não é novidade que o Brasil, nos últimos anos, vem sofrendo com o aumento exponencial nos preços dos combustíveis, reflexo da alta global do petróleo, da desvalorização do real, da política de preços adotada pela Petrobras e, mais recentemente, da guerra entre Rússia e Ucrânia. Por sua vez, a elevação do custo dos combustíveis repercute diretamente no valor agregado da maioria dos produtos comercializados, vez que o comércio no país é

1 1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003). 2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO. 3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. 4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos. 5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica. (Grifou-se)

dependente do frete rodoviário. O resultado lógico é o aumento da inflação, ocasionando problemas econômicos e sociais.

Diante do contexto citado e, também, da pressão social, coube ao Poder Público, por meio do Congresso Nacional, legislar para fins de minimizar os impactos econômicos e sociais da elevação dos preços dos combustíveis.

Neste intento, fora promulgada a Lei Complementar n. 192/2022 em 11/03/2002 que, além de alterar diversas outras normas, reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS e garantiu a manutenção dos créditos vinculados, até 31/12/2022, às pessoas jurídicas da cadeia, nas operações envolvendo óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural, querosene de avião e biodiesel.

Assim dispõe art. 9., *caput*, em sua redação original:

> Art. 9. 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.** (Grifou-se)

Como visto, além de prever a alíquota zero de PIS e COFINS, a lei permitiu que toda a cadeia pudesse manter créditos sobre os combustíveis adquiridos (àqueles listados na lei), inclusive na revenda, até 31/12/2022, dispondo: *"(...) garantida às pessoas jurídicas da cadeia, incluído o adquirente final, a manutenção dos créditos vinculados".*

A redação do artigo supra foi alterada pela Medida Provisória n. 1.118 de 17 de maio de 2022, que, em suma, restringiu o direito ao crédito, previsto na Lei Complementar n. 192/2022, ao adquirente final, justificando-se na exposição de motivos:

> 1. Submeto a sua apreciação a proposta de Medida Provisória que suprime a parte final do art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, que trata do direito de manutenção dos créditos 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) vinculados à comercialização de combustíveis.
> (…)
> 3. 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.
> 4. A supressão da referência à manutenção desses créditos não afeta esse direito do contribuinte, visto que a matéria já está integralmente tratada no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, o qual determina que: "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".

> 5. Ao contrário, a manutenção da atual redação do art. 9º poderá trazer insegurança jurídica a sua aplicação e levar à judicialização da questão do creditamento, 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. Esta hipótese não tem sentido, pois aquisições de produtos vendidos com alíquotas zero das contribuições não ensejam direito a créditos.
> 6. Dessa forma, com a nova redação proposta para o art. 9º da Lei Complementar nº 192, de 2022, fica afastada a possibilidade de litígios sem afetar o direito do contribuinte de manutenção dos créditos que lhe são de direito, cuja garantia já se encontra no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.
> (…) (Grifou-se)

Conforme se denota, fora proposta a Medida Provisória em tela, com o objetivo de suprimir a parte final do art. 9., da Lei Complementar n. 192/2022, na medida em que, na compreensão do legislador, a redação poderia trazer insegurança jurídica e a judicialização da questão, diante da possível interpretação equivocada no sentido de que o adquirente final do combustível poderia tomar créditos de PIS e COFINS, mesmo com a redução da alíquota a zero.

Sequencialmente, no entanto, adveio a Lei Complementar n. 194, publicada em 23/06/2022, que introduziu nova redação ao §2° do art. 9°, da Lei Complementar n. 192/2022, conforme analisa-se:

> § 2º Aplicam-se às pessoas jurídicas atuantes na cadeia econômica dos produtos de que trata o caput deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 194, de 2022)
> I - em relação à aquisição de tais produtos, **as vedações estabelecidas na alínea b do inciso I do art. 3º** e no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, **e na alínea b do inciso I do art. 3º** e no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)
> II - em relação aos créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, distintos do crédito referido no inciso I deste parágrafo, a autorização estabelecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)
> § 3º De 11 de março de 2022 até o prazo estabelecido no caput, a pessoa jurídica que adquirir os produtos de que trata o caput deste artigo para utilização como **insumo**, nos termos do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, fará jus a créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição no mercado interno ou importação de tais produtos em cada período de apuração.
> § 4º O valor dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o § 3º deste artigo em relação a cada metro cúbico ou tonelada de produto adquirido no mercado interno ou importado corresponderá aos valores obtidos pela multiplicação das alíquotas das referidas contribuições estabelecidas 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 preço de aquisição dos combustíveis. (Grifou-se)

Isto é, com a promulgação da Lei Complementar n. 194/2022, vedou-se o direito ao crédito de PIS e COFINS à cadeia econômica de combustíveis, inclusive na revenda, enfatizando-se que prevalece *"em relação à aquisição de tais produtos, as vedações*

estabelecidas na alínea b do inciso I do art. 3º (...) da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do art. 3° (...) da Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003".

No que tange ao adquirente final, a lei disciplinou a possibilidade retroativa – desde a vigência da Lei Complementar n. 192/2022 – de apuração de crédito presumido sobre a aquisição de combustíveis utilizados como insumos.

Nesse sentir, embora o assunto envolva divergências interpretativas no que se refere ao direito creditório, compreende-se, na melhor análise, que a literalidade do art. 9°, da Lei Complementar n. 192/2022 dispõe claramente acerca da garantia da manutenção dos créditos vinculados, a todas as pessoas jurídicas da cadeia, incluindo-se o adquirente final.

Não há dúvidas que a indicada lei pretendeu conceder um crédito outorgado/presumido aos contribuintes, diante da aquisição dos combustíveis, cujo crédito não possui vinculação com aqueles da não cumulatividade (art. 195, §12°, da Constituição Federal) – haja vista a restrição, por tratar-se de operação monofásica e, após a Lei Complementar n. 192/2022, de alíquota zero. Aliás, acerca do assunto, tem-se que o Ministro Dias Toffoli, do Supremo Tribunal Federal, posicionou-se no sentido de que pode o legislador instituir créditos, em casos particulares, sobre a aquisição de bens, mesmo que não seja em decorrência da não cumulatividade e, ainda, que a aquisição se dê com alíquota zero (ADI n. 7.181[2] - 07 jun. 2022). A decisão foi referendada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal[3], em 21 de junho de 2022.

Dessa forma, é inequívoco que a Lei Complementar n. 192/2022 inovou no ordenamento jurídico ao autorizar a manutenção dos créditos sobre os combustíveis adquiridos para revenda ou para utilização na atividade empresarial (insumo). Se assim não fosse, não haveria razões para existência da legislação supra! Isso porque, no que se refere à revenda de combustíveis, a legislação (Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003) proíbe o direito creditório do contribuinte, na não cumulatividade, por se tratar de regime monofásico; no entanto, permite expressamente o aproveitamento de crédito na aquisição dos demais insumos, assim como do combustível adquirido como insumo. Com a vigência da Lei Complementar n. 192/2022 e a

2 (...) 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, gerar direito a crédito em tal regime. (...) (Grifou-se)

3 Acórdão Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 10 a 20/6/22, na conformidade da ata do julgamento e nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, por unanimidade de votos, em referendar a decisão em que se deferiu em parte a 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, esclarecendo que ela tem eficácia retroativa, conforme a parte final do § 1º do art. 11 da Lei nº 9.868/99.

instituição de alíquota zero ao PIS e COFINS aos combustíveis, em regra, manter-se-ia a vedação aos créditos na revenda e, ainda, na aquisição do combustível como insumo – porque adquirido com alíquota zero. A novel legislação, contudo, permitiu a manutenção dos créditos vinculados à operação, seja na revenda ou aquisição como insumo.

Outrossim, registra-se que a hermenêutica jurídica segue o preceito de que a lei não contém palavras inúteis ou vazias; nesse sentido, tem-se que toda palavra da lei tem alguma eficácia – *verba cum effectu, sunt accipienda.* Acerca do assunto, colhe-se da doutrina:

> As expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis [...] dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente, a todas as frases, para achar o verdadeiro sentido de um texto; porque este deve ser entendido de modo que tenham efeito todas as suas provisões, nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma. (MAXILIANO, 2020, p.227)

A hermenêutica jurídica do art. 9., ao disciplinar que fica *"garantida às pessoas jurídicas da cadeia, incluído o adquirente final, a manutenção dos créditos vinculados"*, não pode ser interpretada de forma que se ignore seu conteúdo semântico. O fato é que, quando garantiu a manutenção dos *"créditos vinculados"*, tratou propriamente da operação de combustíveis, sendo imperiosa e lógica a conclusão de que outorgou o direito ao crédito ao contribuinte, incidente sobre a aquisição do combustível destinado à revenda e o utilizado como insumo.

De mais a mais, destaca-se que a Medida Provisória n. 1.118/2022 teve o condão, isoladamente, de vedar o direito ao crédito de PIS e COFINS, da Lei Complementar n. 192/2022, ao adquirente final, nada dispondo acerca dos demais contribuintes da cadeia. Não é possível, destarte, considerar que houve revogação da benesse concedida em relação à manutenção dos créditos aos demais integrantes da cadeia – diferentes do adquirente final –, se a lei nada abordou a respeito disso. Desse modo, as empresas, tal qual a revendedora/distribuidora de combustíveis, mantiveram o direito ao crédito de PIS e COFINS previsto no art. 9°, da Lei Complementar n. 192/2022.

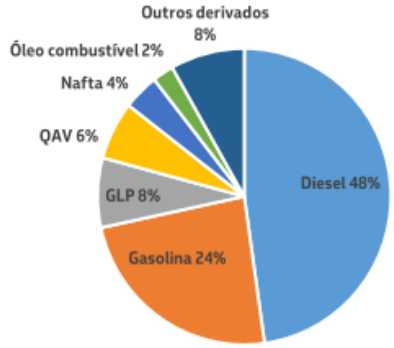
A Lei Complementar n. 194/2022, por outro lado, trouxe vedação expressa acerca do direito ao crédito de PIS e COFINS relativo à revenda de combustíveis – realçando a vedação já existente na Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ao disciplinarem sobre a não cumulatividade. No mesmo ato, dada a grande insatisfação e onerosidade do adquirente final, diante da Medida Provisória n. 1.118/2022, a Lei Complementar n. 194/2022 o autorizou a fazer créditos de PIS e COFINS na aquisição do combustível como insumo (art. 3°, II, da Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003), ainda que tenha incidido alíquota zero nas operações anteriores.

Desse modo, diante da novel legislação e, ainda, da redução de alíquota e garantia à manutenção dos créditos vinculados, conforme defendido, passa-se a analisar o reflexo tributário perpetrado pela Lei Complementar n. 192/2022, Medida Provisória n. 1.118/2022 e Lei Complementar n. 194/2022, na finalidade de constatar seu impacto nos cofres públicos.

5. ANÁLISE CONTÁBIL

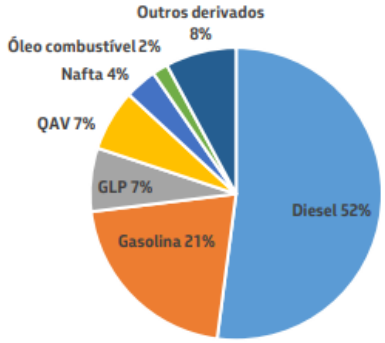
O Brasil, por se tratar de um país de grande extensão territorial e extremamente dependente do transporte rodoviário de cargas, configura-se como um notável consumidor de óleo diesel. Em análise aos dados disponibilizados pela Petrobras, observou-se que a receita de vendas de óleo diesel, no mercado interno, relativo ao primeiro trimestre de 2022, representou 48% (quarenta e oito por cento) da totalidade das vendas, tendo a gasolina representado cerca de 24% (vinte e quatro por cento) da receita interna (PETROBRAS, 2022, p. 5). No segundo trimestre de 2022, por sua vez, o consumo de óleo diesel teve um aumento, representando 52% (cinquenta e dois por cento) da receita do mercado interno (PETROBRAS, 2022, p. 5). Observem-se os gráficos:

Figura 01 - Receita de vendas - 1° trimestre de 2022 - mercado interno



Fonte: PETROBRAS (2022)

Figura 02 - Receita de vendas - 2° trimestre de 2022 - mercado interno



Fonte: PETROBRAS (2022)

Tendo em vista o alto consumo de óleo diesel, no mercado interno, analisa-se a tributação do PIS e COFINS, a fim de compreender o impacto tributário nos cofres públicos, com a novel legislação.

Antes, contudo, importante destacar que se considerou, para fins de apuração, o mesmo período – aqui denominado como “x1” –, apresentando informações hipotéticas para cada um dos integrantes da cadeia, sendo: refinaria, distribuidora de combustíveis e o adquirente final – podendo-se considerar, a título exemplificativo, uma transportadora. Verifica-se:

Tabela 01 – informações – PERÍODO X1.

	REFINARIA	DISTRIBUIDORA	ADQUIRENTE FINAL
METRO CÚBICO	10.000	1000	80
Valor do litro	R$ 4,80	R$ 5,00	R$ 5,20
Valor m³	R$ 4.800,00	R$ 5.000,00	R$ 5.200,00
Receita bruta (venda)	R$ 48.000.000,00	R$ 5.000.000,00	-
Valor da aquisição	-	R$ 4.800.000,00	R$ 400.00,00

Fonte: Dados da pesquisa.

O metro cúbico e o valor do litro correspondem a dados fictícios, aplicados ao caso hipotético. O valor do metro cúbico é calculado em consideração ao valor do litro, multiplicando-se por 1.000 (mil) – haja vista que cada metro cúbico possui 1.000 (mil) litros. A receita bruta (venda) foi apurada mediante multiplicação do metro cúbico e o valor do metro cúbico. O valor da aquisição, por fim, considerou-se o metro cúbico adquirido e, ainda, o valor do metro cúbico da aquisição.

Para efeito de simulação, as informações retro (x1) foram utilizadas para calcular o PIS e COFINS incidente sobre o óleo diesel em atenção ao regramento do Decreto n. 5.059/2004, Lei Complementar n. 192/2022, Medida Provisória n. 1.118/2022 e Lei Complementar n. 194/2022, conforme passa a demonstrar:

De início, recorda-se, nos termos em que já realçado anteriormente, que o Decreto n. 5.059/2004 previu coeficientes de redução para o PIS e COFINS, no regime especial das contribuições, assegurando a aplicação das alíquotas de R$ 62,61 (sessenta e dois reais com sessenta e um centavos) a título de PIS e R$ 288,89 (duzentos e oitenta e oito reais com oitenta e nove centavos) para a COFINS, incidente na comercialização de óleo diesel pela refinaria, sendo que as demais etapas há a aplicação de alíquota zero, diante do regime monofásico. Há que se pontuar, também, que o adquirente final, na presente relação, possuía o direito ao crédito de PIS e COFINS, com base nas suas aquisições, na condição do produto ser utilizado como insumo no desenvolvimento da atividade empresarial.

Diante disso, atenta-se à apuração de PIS e COFINS, pelo Decreto n. 5.059/2004, considerando a operação na refinaria, distribuidora e adquirente final:

Tabela 02 – Apuração de PIS e COFINS com base no Decreto n. 5.059/2004.

	ALÍQUOTA		SALDO DEVEDOR	CRÉDITO
REFINARIA	PIS	R$ 62,61	R$ 626.100,00	R$ 0,00
	COFINS	R$ 288,89	R$ 2.888.900,00	R$ 0,00
DISTRIBUIDORA	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
ADQUIRENTE FINAL	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 6.600,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 30.400,00
		TOTAL	**R$ 3.515.000,00**	**R$ 37.000,00**

Fonte: Dados da pesquisa.

Para calcular o saldo devedor de PIS e COFINS, na refinaria, aplicaram-se as alíquotas do Decreto n. 5.059/2004 sobre o metro cúbico comercializado (10.000). Nas operações subsequentes, da cadeia, aplicou-se a alíquota zero, diante do regime monofásico. O adquirente final, por sua vez, apurou saldo creditório, em vista da aquisição do produto para utilização como insumo. O cálculo do crédito é realizado com base no valor da aquisição, multiplicando-se pela alíquota de PIS e COFINS na não-cumulatividade (1,65% e 7,60%, PIS e COFINS, respectivamente).

Seguiu-se a mesma lógica em relação à Lei Complementar n. 192/2022, Medida Provisória n. 1.118/2022 e Lei Complementar n. 194/2022.

Nesse âmbito, o saldo devedor é zero, em toda a cadeia, diante da redução da alíquota a zero. Na Lei Complementar n. 192/2022, todavia, o legislador garantiu a manutenção dos créditos vinculados a todos os integrantes da cadeia, inclusive o adquirente final, de modo que a distribuidora e o adquirente final registram o referido direito, calculando-o sobre o valor da aquisição, frente às alíquotas da não cumulatividade (1,65% e 7,6%):

Tabela 03 – Apuração de PIS e COFINS com base na Lei Complementar n. 192/2022.

	ALÍQUOTA		SALDO DEVEDOR	CRÉDITO
REFINARIA	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
DISTRIBUIDORA	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 79.200,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 364.800,00
ADQUIRENTE FINAL	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 6.600,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 30.400,00
		TOTAL	**R$ 0,00**	**R$ 481.000,00**

Fonte: Dados da pesquisa.

Com a vigência da Medida Provisória n. 1.118/2022 o cenário mudou ao adquirente final, ao passo que fora restringido o direito ao crédito. Não obstante, como já mencionado anteriormente, o direito da distribuidora manteve-se intacto. Portanto, para o caso em voga, aplica-se a alíquota zero para a operação de venda de óleo diesel e, ainda, permite-se o direito ao crédito à distribuidora sobre a aquisição do produto para revenda. A apuração perfectibiliza-se da seguinte forma:

Tabela 04 – Apuração de PIS e COFINS com base na Medida Provisória n. 1.118/2022.

	ALÍQUOTA		SALDO DEVEDOR	CRÉDITO
REFINARIA	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
DISTRIBUIDORA	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 79.200,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 364.800,00
ADQUIRENTE FINAL	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
		TOTAL	**R$ 0,00**	**R$ 444.000,00**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Lei Complementar n. 194/2022, por fim, adveio ao mundo jurídico mantendo a alíquota zero na comercialização de óleo diesel, até 31/12/2022, e, ademais, garantindo a manutenção dos créditos, sobre o combustível, tão somente para o adquirente final, com base nas alíquotas da não cumulatividade – com efeitos retroativos, inclusive. É o que se observa:

Tabela 05 – Apuração de PIS e COFINS com base na Lei Complementar n. 194/2022.

	ALÍQUOTA		SALDO DEVEDOR	CRÉDITO
REFINARIA	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
DISTRIBUIDORA	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 0,00
ADQUIRENTE FINAL	PIS	0,00%	R$ 0,00	R$ 6.600,00
	COFINS	0,00%	R$ 0,00	R$ 30.400,00
		TOTAL	**R$ 0,00**	**R$ 37.000,00**

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos dados acima, verifica-se que a Lei Complementar n. 192/2022, Medida Provisória n. 1.118/2022 e, ainda, a Lei Complementar n. 194/2022, ao preverem a incidência de alíquota zero ao PIS e COFINS e, ademais, garantirem o direito aos créditos às pessoas jurídicas integrantes da cadeia de óleo diesel, impactaram diretamente na arrecadação tributária da União.

Em termos de números, obtém-se:

Tabela 06 – Impacto tributário na arrecadação.

	ARRECADAÇÃO	CRÉDITOS	IMPACTO NOS COFRES PÚBLICOS
Decreto n. 5.059/2004	R$ 3.515.000,00	R$ 37.000,00	R$ 37.000,00
Lei Complementar n. 192/2022	R$ 0,00	R$ 481.000,00	R$ 3.996.000,00
Medida Provisória n. 1.118/2022	R$ 0,00	R$ 444.000,00	R$ 3.959.000,00
Lei Complementar n. 194/2022	R$ 0,00	R$ 37.000,00	R$ 3.552.000,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Como visto, a arrecadação tributária de PIS e COFINS incidente sobre o óleo diesel, com base no Decreto n. 5.059/2004, alcançou a quantia de R$ 3.515.000,00 (três milhões quinhentos e quinze mil reais), conquanto que, a previsão das alterações subsequentes reduziu a zero a arrecadação. Se não bastasse isso, evidencia-se que a União garantiu o direito ao crédito aos integrantes da cadeia, de modo que o contribuinte pode se utilizar do saldo credor para dedução do valor devido a título de PIS e COFINS – dos demais períodos ou decorrente de outras atividades, do período, em que houve a incidência de PIS e COFINS –, ou, então, pode requerer o ressarcimento da quantia para a União.

Cogitando-se que o direito creditório, dos contribuintes, no caso em apreço, foi pleiteado integralmente mediante ressarcimento, percebe-se que além da ausência de receita, pela alíquota zero de PIS e COFINS, a União ainda terá que arcar financeiramente com o ressarcimento dos créditos, que é de direito dos contribuintes.

Com isso, soma-se o que se deixou de arrecadar, a título de PIS e COFINS, com a previsão de alíquota zero, aos créditos a serem ressarcidos ao contribuinte, pela União, apurando-se o impacto, nos cofres públicos de R$ 37.000,00 (trinta e sete mil reais) na vigência do Decreto n. 5.059/2004; R$ 3.996.000,00 (três milhões novecentos e noventa e seis mil reais), na Lei Complementar n. 192/2022; R$ 3.959.000,00 (três milhões novecentos e cinquenta e nove reais) na Medida Provisória n. 1.118/2022; e, por derradeiro, R$ 3.552.000,00 (três milhões quinhentos e cinquenta e dois reais) na Lei Complementar n. 194/2022.

Ou seja, ao prever a incidência de alíquota zero de PIS e COFINS, sobre o óleo diesel e, ainda, garantir aos integrantes da cadeia, inclusive o adquirente final, os créditos vinculados, infere-se que a União teve um grande impacto tributário na arrecadação de receitas.

Diante disso, embora não se ignore a incomensurável importância e necessidade atual de reduzir o valor das contribuições ao PIS e COFINS, em vista da incontrolável alta nos preços e a colossal onerosidade à sociedade, tem-se que a renúncia tributária proposta pela União é de grande representatividade, trazendo efeitos preocupantes no que se refere à arrecadação de receitas para manutenção do Estado e, ainda, para assegurar os direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal. A força arrecadatória do tributo, para cumprir função distributiva, resta suplantada pela função estabilizadora, quando, conforme lição de Luís Eduardo Schoueri (2013, p.37) a política fiscal objetivará manter o nível de emprego, a estabilidade dos preços e o crescimento econômico.

6. CONCLUSÕES

Este estudo permite concluir que a incidência do tributo não é neutra sobre a economia, pois ela tem o condão de estabilizar preços, como é o caso dos combustíveis. Mas, a decisão política de tributar com vistas à produção de efeitos econômicos no mercado reflete noutra função do tributo, que é distributiva. Em alguns cenários, uma função se sobrepõe à outra, mas, a decisão política-jurídica deverá reverberar na melhor solução para o caso concreto.

No caso das alíquotas zeradas para PIS e COFINS sobre o óleo diesel e dos créditos permitidos, a supremacia da função estabilizadora do tributo, em detrimento da função arrecadatória se justifica diante do modal de transporte rodoviário brasileiro, que reflete diretamente no preço do frete e consequentemente do valor final da mercadoria.

Pode-se então afirmar, que, mesmo que União deixe de arrecadar importâncias significativas com a aplicabilidade do Decreto 5.059/2004, da Lei Complementar n. 192/22, da Medida Provisória n. 1.118/2022 e da Lei Complementar n.194/22, o Estado cumpre seu papel regulatório, pela via da tributação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1998)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 02 set. 2022.

_____. **Lei n. 9.718/1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm>. Acesso em 05 set. 2022.

_____. **Lei n. 10.865/2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm>. Acesso em 08 set. 2022.

_____. **Medida Provisória n. 164/2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Mpv/164.htm>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 164/2004**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Decreto n. 5.059/2004**. Reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5059.htm>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Lei n. 10.637/2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Lei n. 10.833/2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Lei Complementar n. 192/2022**. Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Medida Provisória n. 1.118/2022**. Altera a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, que define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que as operações se iniciem no exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Mpv/mpv1118.htm>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.118/2022**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1118-22.pdf>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Lei Complementar n. 194/2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm>. Acesso em 09 set. 2022.

_____. **Lei Complementar n. 70/1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em 14 set. 2022.

_____. **Lei Complementar n. 07/1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm>. Acesso em 14 set. 2022.

_____. **Emenda Constitucional n. 42/2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em 14 set. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.894.741/RS**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=151813226&registro_numero=202002342407&peticao_numero=&publicacao_data=20220505&formato=PDF>. Acesso em: 11 set. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Tema 1.093/STJ**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp>. Acesso em: 11 set. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7.181/DF**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6418558>. Acesso em: 21 set. 2022.

JANOLIO, Julio Salles Costa; ALVES, Octávio da Veiga. O crédito de PIS e COFINS em operações de distribuição de combustíveis. In: ALVES, Fabio Silva; PINTO, Francis Tenório Duarte; MURAYAMA, Janssen (Organizadores). **Tributação na distribuição de combustíveis**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MARQUES, Márcio Severo; COIMBRA, Ronaldo. Não-cumulatividade do PIS e da Cofins e o artigo 17 da Lei n. 11.033/2004. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Não-cumulatividade tributária**. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito** - apresentação Alyson Mascaro. (Fora de série). 22 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PETROBRAS. Release de Resultados em R$. Desempenho financeiro - 1° trimestre de 2022. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/25fdf098-34f5-4608-b7fa-17d60b2de47d/a8d04329-9c6d-3a4e-ecac-824e99105076?origin=1>. Acesso em 21 set. 2022.

PETROBRAS. Release de Resultados em R$. Desempenho financeiro - 2° trimestre de 2022. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/25fdf098-34f5-4608-b7fa-17d60b2de47d/c8229120-9122-47bc-586f-cc0e88ea69c3?origin=1>. Acesso em 21 set. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ªed. São Paulo: Saraiva, 2013