



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1711904 - RJ (2017/0301882-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
ADVOGADOS : HEBERT LIMA ARAÚJO - SP185648
ELIAS MARQUES DE MEDEIROS NETO E OUTRO(S) - SP196655
ADALBERTO DA SILVA BRAGA NETO - SP227151
THATHYANNY FABRÍCIA BERTACO PERIA - SP175199
ÉZIL EDUARDO COSTA JÚNIOR - RJ154008
FABIO PALLARETTI CALCINI - SP197072
ANA FLÁVIA CHRISTOFOLETTI DE TOLEDO - SP228976
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO POR DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEL DESTINADO A OBTER O RECONHECIMENTO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO SOBRE O DIREITO DE DESCONTAR CRÉDITOS ATINENTES À CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS, PELOS CUSTOS DA AQUISIÇÃO DE ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL PARA ADICIONÁ-LO À GASOLINA TIPO A, NA FORMULAÇÃO DE GASOLINA TIPO C. INEXISTÊNCIA, NO PERÍODO DE 2004 A 2008, DE LEI QUE DESSE RESPALDO À PRETENSÃO. DIREITO NÃO ALBERGADO PELO DISPOSTO NO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 e 10.833/2003. VERIFICAÇÃO. DENEGAÇÃO DA ORDEM. NECESSIDADE. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto por empresa distribuidora de combustíveis contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que, em grau recursal, manteve a denegação da ordem impetrada, destinada ao reconhecimento de alegado direito líquido e certo de descontar créditos de PIS e COFINS sobre aquisições de Etanol Anidro Combustível utilizado como insumo na produção de Gasolina tipo C, no período de 01/08/2004 a 30/09/2008.

2. Nas razões recursais, a distribuidora defende, em síntese, que o art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, desde a sua redação original (*e, portanto, passível de abranger, segundo alega, o período vindicado no mandado de segurança subjacente*) autoriza expressamente o creditamento de PIS e COFINS sobre bens e serviços utilizados como insumos

na produção de bens destinados à venda, sem nenhuma vedação aplicável ao caso, no que se insere a aquisição de álcool anidro, insumo essencial para a produção da Gasolina tipo C, indispensável para sua comercialização no território nacional.

II. Questão em discussão

3. A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em definir se a empresa distribuidora de combustíveis – *que adquire Etanol Anidro Combustível (EAC) para adicioná-lo à Gasolina A, na formulação da Gasolina C, vendendo-a a postos de combustíveis* – tem ou não direito ao creditamento da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), *no período de 01/08/2004 a 30/09/2008*, como corolário da não cumulatividade, segundo a lei de regência.

III - Razões de decidir

4. Somente a partir da vigência da Lei n. 10.865/2004 – marco inicial da pretensão postulada no subjacente mandado de segurança –, é que as receitas decorrentes das vendas de combustíveis derivados do petróleo, como é o caso da gasolina, em seus variados tipos, passaram a ser submetidas ao regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Por sua vez, as receitas decorrentes das vendas de álcool para fins carburantes (em seus variados tipos, como o hidratado e o anidro) permaneceram, naquele momento, no sistema cumulativo.

4.1 A Lei n. 10.865/2004 deu novos contornos ao art. 4º da Lei n. 9.718/1998, referendando o regime de arrecadação monofásico, imputando a totalidade da carga tributária das contribuições em comento, incidente sobre a cadeia produtiva de combustíveis derivados do petróleo, aos produtores e importadores, com o estabelecimento, para cada produto ali especificado, das respectivas alíquotas. Como seria de rigor, as receitas advindas das vendas de gasolina realizada pelo distribuidor, inclusive a resultante do adicionamento do álcool anidro, não eram oneradas, o que foi explicitado pela Medida Provisória n. 2.158-35/2001.

5. Esta Corte Superior de Justiça possui posicionamento firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos – de ser vedada a constituição de crédito da contribuição para o PIS e da COFINS sobre os componentes de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3, I, b, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003), conclusão que não se altera com o teor do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, sobretudo porque as leis específicas que trataram do tema, na sequência, continuaram a vedar o creditamento na aquisição de bens sujeitos à monofasia (Tema 1.093/STJ – REsp n. 1.894.741/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022).

6. O pretense creditamento, pelos custos de aquisição de álcool anidro, a ser adicionado à Gasolina A, para a formulação da Gasolina C, dependeria de expressa previsão legal, o que somente ocorreu em 2008 (fora, portanto, do período vindicado no subjacente *mandamus*), a partir da vigência da Lei 11.728/2008, que modificou a Lei n. 9.718/1998, estabelecendo tal direito no § 15, do art. 5º, cuja alíquota haveria de ser fixada pelo Poder Executivo.

6.1 O creditamento que veio a ser posteriormente implementado pela Lei 11.727/2008 não decorreu do suposto reconhecimento de que o distribuidor faria as vezes do produtor na cadeia produtiva da Gasolina C, mas, sim, como salutar estímulo à relevante atividade econômica desempenhada pelo distribuidor, em benefício do meio ambiente (já que a utilização do biocombustível em questão, adicionado à gasolina, propicia significativa redução da emissão de gases poluentes).

6.2 Por sua vez, o art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, isoladamente considerado, não dá respaldo à pretensão creditória, já que o distribuidor não assume, sob qualquer enfoque, seja técnico, seja, principalmente, tributário, o papel de fabricante.

7. Para os fins perseguidos neste recurso especial, a interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.883/2003 (*o qual confere ao fabricante de determinado bem o direito de descontar créditos relacionados aos custos de aquisição de produtos utilizados como insumo no desenvolvimento de sua atividade econômica*) não pode estar dissociada do regime próprio de contribuição para o PIS e COFINS estabelecido para o setor de combustíveis, instituído pela Lei n. 9.718/1998, olvidando-se, para efeito de creditamento, a função econômica efetivamente desempenhada pelo agente na correlata cadeia produtiva e, principalmente, a sua oneração pelos tributos em exame.

7.1. Em assim procedendo, não se apresenta juridicamente possível, na cadeia produtiva em questão, o mesmo agente econômico ser concebido, a um só tempo, como produtor, para efeito de percepção de um crédito (com base no regime geral da não cumulatividade), e, como distribuidor, para não ser não onerado pelos tributos em comento nas receitas das vendas da Gasolina C por ele operadas (agora, com esteio no regime específico do setor de combustíveis).

8. O distribuidor não fabrica gasolina. O distribuidor adquire Gasolina A (pronta e acabada) do respectivo produtor (em saída onerada do estabelecimento deste último), adquire álcool anidro (pronto e acabado) do correlato fabricante (em saída igualmente tributada deste último), procede à mistura de tais produtos na exata proporção determinada pela Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), o que resulta na denominada Gasolina C, e a vende aos comerciantes varejistas (postos de gasolina), em saída desonerada. Em tal operação, o distribuidor (re)vende gasolina acrescida de álcool anidro, que – com permissão da redundância – continua a ser gasolina.

9. A Portaria ANP n. 309/2001 – então em vigor no período, objeto da subjacente impetração (2004 a 2008) – já fazia distinção terminológica entre o processo produtivo da gasolina, realizado pelas Refinarias, pelas Centrais de Matérias-Primas Petroquímicas e pelo Formulador, e o processo de (simples) aditivação de produtos outros (como o álcool anidro, aditivos e corantes) à gasolina (já produzida), a cargo exclusivo das distribuidoras, segundo as especificações da legislação então em vigor, o que foi reproduzido nas regulamentações subsequentes. Da própria regulação do setor, é possível extrair a conclusão de que a mistura operada com exclusividade pelo distribuidor, com detida observância das normas de especificação e proporção expedidas pela ANP – a refugir, inclusive da aproximação de um suposto processo de beneficiamento (que pressupõe um aperfeiçoamento com base em empreendedorismo) – não se confunde com o processo fabril em que há a transformação em um novo produto.

10. Não se afigura possível, à margem do regime específico do setor de combustíveis engendrado pela Lei n. 9.718/1998, tomar o distribuidor, como se produtor de gasolina fosse, para viabilizar direito de descontar crédito relativo à contribuição do PIS e da COFINS, sem que ele recolha os aludidos tributos, segundo, justamente, as alíquotas impostas ao agente econômico a que pretende, aqui, equiparar-se (ao de produtor de gasolina).

V - Dispositivo e tese

11. Resultado do julgamento: Recurso especial improvido.

Teses de julgamento:

1. A pretensão do distribuidor de combustíveis de obter o direito de descontar créditos da contribuição relativa ao PIS e da COFINS, *pelos custos de aquisição de álcool anidro, a ser adicionado à Gasolina A, para a formulação da Gasolina C*, dependeria de expressa previsão legal, o que somente ocorreu em 2008 (fora, portanto, do período vindicado no subjacente *mandamus*), a partir da vigência da Lei 11.728/2008, que modificou a Lei n. 9.718/1998, estabelecendo tal direito no § 15 do art. 5º, cuja alíquota haveria de ser fixada pelo Poder Executivo.
2. A aplicação do Tema 1.093/STJ à hipótese dos autos afigura-se inarredável, pois se está diante, em verdade, de simples revenda de gasolina operada pelo distribuidor de combustíveis, em regime de incidência monofásica, a obstar o direito de desconto de crédito (à falta de previsão legal específica a esse fim).
3. O art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, isoladamente considerado, não dá respaldo à pretensão creditória do distribuidor, pois, além de não fabricar, tecnicamente, a Gasolina C, nem sequer recolhe os tributos em questão, quanto menos segundo as alíquotas impostas ao agente econômico a que pretende, aqui, equiparar-se.

Dispositivos relevantes citados: Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º, II; Lei 9.718/1998, art. 5º.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.971.879/SE, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 13/05/2025; STJ, REsp 1.221.170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018 – Tema 780/STJ.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Maria Thereza de Assis Moura votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 19 de novembro de 2025.

MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1711904 - RJ (2017/0301882-0)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
ADVOGADOS : HEBERT LIMA ARAÚJO - SP185648
ELIAS MARQUES DE MEDEIROS NETO E OUTRO(S) - SP196655
ADALBERTO DA SILVA BRAGA NETO - SP227151
THATHYANNY FABRÍCIA BERTACO PERIA - SP175199
ÉZIL EDUARDO COSTA JÚNIOR - RJ154008
FABIO PALLARETTI CALCINI - SP197072
ANA FLÁVIA CHRISTOFOLETTI DE TOLEDO - SP228976
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO POR DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEL DESTINADO A OBTER O RECONHECIMENTO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO SOBRE O DIREITO DE DESCONTAR CRÉDITOS ATINENTES À CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS, PELOS CUSTOS DA AQUISIÇÃO DE ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL PARA ADICIONÁ-LO À GASOLINA TIPO A, NA FORMULAÇÃO DE GASOLINA TIPO C. INEXISTÊNCIA, NO PERÍODO DE 2004 A 2008, DE LEI QUE DESSE RESPALDO À PRETENSÃO. DIREITO NÃO ALBERGADO PELO DISPOSTO NO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 e 10.833/2003. VERIFICAÇÃO. DENEGAÇÃO DA ORDEM. NECESSIDADE. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto por empresa distribuidora de combustíveis contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que, em grau recursal, manteve a denegação da ordem impetrada, destinada ao reconhecimento de alegado direito líquido e certo de descontar créditos de PIS e COFINS sobre aquisições de Etanol Anidro Combustível utilizado como insumo na produção de Gasolina tipo C, no período de 01/08/2004 a 30/09/2008.

2. Nas razões recursais, a distribuidora defende, em síntese, que o art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, desde a sua redação original (*e, portanto, passível de abranger, segundo alega, o período vindicado no mandado de segurança subjacente*) autoriza expressamente o creditamento de PIS e COFINS sobre bens e serviços utilizados como insumos

na produção de bens destinados à venda, sem nenhuma vedação aplicável ao caso, no que se insere a aquisição de álcool anidro, insumo essencial para a produção da Gasolina tipo C, indispensável para sua comercialização no território nacional.

II. Questão em discussão

3. A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em definir se a empresa distribuidora de combustíveis – *que adquire Etanol Anidro Combustível (EAC) para adicioná-lo à Gasolina A, na formulação da Gasolina C, vendendo-a a postos de combustíveis* – tem ou não direito ao creditamento da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), *no período de 01/08/2004 a 30/09/2008*, como corolário da não cumulatividade, segundo a lei de regência.

III - Razões de decidir

4. Somente a partir da vigência da Lei n. 10.865/2004 – marco inicial da pretensão postulada no subjacente mandado de segurança –, é que as receitas decorrentes das vendas de combustíveis derivados do petróleo, como é o caso da gasolina, em seus variados tipos, passaram a ser submetidas ao regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Por sua vez, as receitas decorrentes das vendas de álcool para fins carburantes (em seus variados tipos, como o hidratado e o anidro) permaneceram, naquele momento, no sistema cumulativo.

4.1 A Lei n. 10.865/2004 deu novos contornos ao art. 4º da Lei n. 9.718/1998, referendando o regime de arrecadação monofásico, imputando a totalidade da carga tributária das contribuições em comento, incidente sobre a cadeia produtiva de combustíveis derivados do petróleo, aos produtores e importadores, com o estabelecimento, para cada produto ali especificado, das respectivas alíquotas. Como seria de rigor, as receitas advindas das vendas de gasolina realizada pelo distribuidor, inclusive a resultante do adicionamento do álcool anidro, não eram oneradas, o que foi explicitado pela Medida Provisória n. 2.158-35/2001.

5. Esta Corte Superior de Justiça possui posicionamento firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos – de ser vedada a constituição de crédito da contribuição para o PIS e da COFINS sobre os componentes de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3, I, b, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003), conclusão que não se altera com o teor do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, sobretudo porque as leis específicas que trataram do tema, na sequência, continuaram a vedar o creditamento na aquisição de bens sujeitos à monofasia (Tema 1.093/STJ – REsp n. 1.894.741/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022).

6. O pretense creditamento, pelos custos de aquisição de álcool anidro, a ser adicionado à Gasolina A, para a formulação da Gasolina C, dependeria de expressa previsão legal, o que somente ocorreu em 2008 (fora, portanto, do período vindicado no subjacente *mandamus*), a partir da vigência da Lei 11.728/2008, que modificou a Lei n. 9.718/1998, estabelecendo tal direito no § 15, do art. 5º, cuja alíquota haveria de ser fixada pelo Poder Executivo.

6.1 O creditamento que veio a ser posteriormente implementado pela Lei 11.727/2008 não decorreu do suposto reconhecimento de que o distribuidor faria as vezes do produtor na cadeia produtiva da Gasolina C, mas, sim, como salutar estímulo à relevante atividade econômica desempenhada pelo distribuidor, em benefício do meio ambiente (já que a utilização do biocombustível em questão, adicionado à gasolina, propicia significativa redução da emissão de gases poluentes).

6.2 Por sua vez, o art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, isoladamente considerado, não dá respaldo à pretensão creditória, já que o distribuidor não assume, sob qualquer enfoque, seja técnico, seja, principalmente, tributário, o papel de fabricante.

7. Para os fins perseguidos neste recurso especial, a interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.883/2003 (*o qual confere ao fabricante de determinado bem o direito de descontar créditos relacionados aos custos de aquisição de produtos utilizados como insumo no desenvolvimento de sua atividade econômica*) não pode estar dissociada do regime próprio de contribuição para o PIS e COFINS estabelecido para o setor de combustíveis, instituído pela Lei n. 9.718/1998, olvidando-se, para efeito de creditamento, a função econômica efetivamente desempenhada pelo agente na correlata cadeia produtiva e, principalmente, a sua oneração pelos tributos em exame.

7.1. Em assim procedendo, não se apresenta juridicamente possível, na cadeia produtiva em questão, o mesmo agente econômico ser concebido, a um só tempo, como produtor, para efeito de percepção de um crédito (com base no regime geral da não cumulatividade), e, como distribuidor, para não ser não onerado pelos tributos em comento nas receitas das vendas da Gasolina C por ele operadas (agora, com esteio no regime específico do setor de combustíveis).

8. O distribuidor não fabrica gasolina. O distribuidor adquire Gasolina A (pronta e acabada) do respectivo produtor (em saída onerada do estabelecimento deste último), adquire álcool anidro (pronto e acabado) do correlato fabricante (em saída igualmente tributada deste último), procede à mistura de tais produtos na exata proporção determinada pela Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), o que resulta na denominada Gasolina C, e a vende aos comerciantes varejistas (postos de gasolina), em saída desonerada. Em tal operação, o distribuidor (re)vende gasolina acrescida de álcool anidro, que – com permissão da redundância – continua a ser gasolina.

9. A Portaria ANP n. 309/2001 – então em vigor no período, objeto da subjacente impetração (2004 a 2008) – já fazia distinção terminológica entre o processo produtivo da gasolina, realizado pelas Refinarias, pelas Centrais de Matérias-Primas Petroquímicas e pelo Formulador, e o processo de (simples) aditivação de produtos outros (como o álcool anidro, aditivos e corantes) à gasolina (já produzida), a cargo exclusivo das distribuidoras, segundo as especificações da legislação então em vigor, o que foi reproduzido nas regulamentações subsequentes. Da própria regulação do setor, é possível extrair a conclusão de que a mistura operada com exclusividade pelo distribuidor, com detida observância das normas de especificação e proporção expedidas pela ANP – a refugir, inclusive da aproximação de um suposto processo de beneficiamento (que pressupõe um aperfeiçoamento com base em empreendedorismo) – não se confunde com o processo fabril em que há a transformação em um novo produto.

10. Não se afigura possível, à margem do regime específico do setor de combustíveis engendrado pela Lei n. 9.718/1998, tomar o distribuidor, como se produtor de gasolina fosse, para viabilizar direito de descontar crédito relativo à contribuição do PIS e da COFINS, sem que ele recolha os aludidos tributos, segundo, justamente, as alíquotas impostas ao agente econômico a que pretende, aqui, equiparar-se (ao de produtor de gasolina).

V - Dispositivo e tese

11. Resultado do julgamento: Recurso especial improvido.

Teses de julgamento:

1. A pretensão do distribuidor de combustíveis de obter o direito de descontar créditos da contribuição relativa ao PIS e da COFINS, *pelos custos de aquisição de álcool anidro, a ser adicionado à Gasolina A, para a formulação da Gasolina C*, dependeria de expressa previsão legal, o que somente ocorreu em 2008 (fora, portanto, do período vindicado no subjacente *mandamus*), a partir da vigência da Lei 11.728/2008, que modificou a Lei n. 9.718/1998, estabelecendo tal direito no § 15 do art. 5º, cuja alíquota haveria de ser fixada pelo Poder Executivo.
2. A aplicação do Tema 1.093/STJ à hipótese dos autos afigura-se inarredável, pois se está diante, em verdade, de simples revenda de gasolina operada pelo distribuidor de combustíveis, em regime de incidência monofásica, a obstar o direito de desconto de crédito (à falta de previsão legal específica a esse fim).
3. O art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, isoladamente considerado, não dá respaldo à pretensão creditória do distribuidor, pois, além de não fabricar, tecnicamente, a Gasolina C, nem sequer recolhe os tributos em questão, quanto menos segundo as alíquotas impostas ao agente econômico a que pretende, aqui, equiparar-se.

Dispositivos relevantes citados: Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º, II; Lei 9.718/1998, art. 5º.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.971.879/SE, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 13/05/2025; STJ, REsp 1.221.170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018 – Tema 780/STJ.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso especial interposto por Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A., com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, em contrariedade a acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

Subjaz ao presente recurso especial mandado de segurança impetrado por Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. contra o Delegado da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ, em que postulou, na qualidade de distribuidora de combustíveis, a declaração de seu direito líquido e certo ao creditamento de PIS e COFINS incidente sobre as aquisições de álcool anidro carburante, utilizado como insumo na produção de Gasolina tipo C, no período de 01/08/2004 a 30/09/2008, e seu consequente desconto dos débitos da mesma espécie.

Para tanto, argumentou a impetrante, em resumo, que, "em razão da incidência monofásica ou concentrada, as receitas decorrentes da venda de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool para fins carburantes (produtos constantes da Lei nº 9.718/98, alterada pela Lei nº 9.990/2000) permaneceram sujeitas à incidência cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, mantendo-se inalterada tal situação até 31 de julho de 2004, com a promulgação da

Lei n.10.865/04, a qual, dentre as profundas alterações que promoveu na legislação concernente às contribuições em tela, passou a submeter ao regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS as receitas decorrentes da venda de GASOLINA 'C'" (e-STJ, fl. 5).

Alegou, no ponto, que, diante da modificação legislativa, a autorização ao crédito oriundo do álcool anidro foi "prevista no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004 (com a redação dada pela Lei 10.865/2004, em seu art. 21), que, expressamente, permite o aproveitamento dos créditos relacionados aos bens e serviços utilizados como insumo na produção destinada à venda, inclusive de combustíveis e lubrificantes" (e-STJ, fl. 7), "mesmo a despeito, diga-se, de ter sido mantido o regime monofásico de tributação para esse segmento (e-STJ, fl. 6).

Afirmou que, "a partir de 01.08.2004, quando entraram em vigor as alterações na tributação de PIS e de COFINS instituídas pela Lei 10.865, ficou claramente definido que as receitas auferidas pelas usinas nas vendas, para as distribuidoras, de álcool anidro ou hidratado, para fins carburantes, deveriam ser tributadas de acordo com o regime cumulativo, sujeitas, portanto, às alíquotas de 0,65% de PIS e 3% de COFINS" (e-STJ, fl. 7). Ressaltou, no entanto, que, "no caso das distribuidoras, [...] a interpretação desse dispositivo legal (i. e., o inciso IV, § 3º. do art. 1º. das Leis números 10.637/02 e 10.833/03, com sua nova redação dada pela Lei 10.865), conduz à conclusão diametralmente oposta, uma vez que elas, diferentemente das usinas, não auferem receitas de venda de álcool anidro carburante, mas utilizam-no, como mencionado, como insumo na fabricação de gasolina tipo 'C'" (e-STJ, fls. 7-8).

Deduziu corroborar com essa conclusão "a interpretação a ser dada à Instrução Normativa n. 594/05, que, destinada a estabelecer e estreitar os limites para a tomada de créditos no regime de não cumulatividade – a ponto de vedar expressamente o aproveitamento de créditos com base nas aquisições no mercado interno, para revenda, de gasolinas, óleo diesel, GLP, gás natural, querosene para aviação, biodiesel e álcool hidratado para fins carburantes – silenciava significativamente, em relação às aquisições de álcool anidro carburante" (e-STJ, fls. 8-9).

Defendeu subsumir ao conceito de industrialização, na forma da lei, a operação consistente na simples mistura de elementos como fito de aperfeiçoar ou adaptar o produto para o consumo.

Frisou que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 "autoriza a manutenção e utilização dos créditos vinculados a essas operações, e isto, diga-se, independentemente da sina legal estabelecida para as vendas do produto" (e-STJ, fl. 13).

Salientou, ainda, que, por questão de cautela, ingressou com Processo Administrativo de Consulta n. 15467.001734/2009-42 objetivando obter a confirmação de que os créditos de PIS e COFINS relativos às aquisições de álcool anidro carburante realizadas durante o período de 01/08/2004 até a entrada em vigor da Lei n. 11.727 de junho de 2008, poderiam ser aproveitados, uma vez que adquiridos para fins de industrialização, o qual, entretanto, teve resposta negativa, a impedir o exercício do aludido direito.

Asseverou, por fim, que a vedação ao creditamento, imposta pela Receita Federal, violaria o princípio da não cumulatividade e o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

A autoridade reputada coatora, em suas informações, defendeu a inexistência de direito líquido e certo da parte impetrante quanto ao pretendido creditamento (e-STJ, fls. 90-106).

Em suma, a autoridade fiscal registrou, de início, que a adição de álcool anidro à Gasolina tipo A não caracteriza industrialização, sendo o álcool anidro um combustível complementar, e não um insumo propriamente dito. Argumentou, ainda, que a sistemática de tributação monofásica aplicada ao setor de combustíveis não permite o creditamento pretendido.

O Ministério Público Federal absteve-se de ofertar parecer (e-STJ, fls. 123-124).

Em primeira instância, o Juízo da 23ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro denegou a ordem impetrada, extinguindo o feito, nos termos do art. 487, I, do CPC, sob o fundamento, em síntese, de que a sistemática de tributação monofásica do PIS e da COFINS não permite o creditamento pretendido, uma vez que o álcool anidro não pode ser considerado insumo no contexto da legislação aplicável (e-STJ, fls. 125-131).

Irresignada, Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. interpôs recurso de apelação, ao qual o Tribunal Regional Federal da 2ª Região negou provimento, com esteio em dois fundamentos precípuos: i) a adição do álcool etílico anidro combustível à gasolina não implica industrialização, não constituindo insumo propriamente dito; e ii) o fato de a tributação de PIS e COFINS, no caso de combustíveis, ser concentrada no elo industrial ou importador da cadeia produtiva (em regime monofásico, portanto) impede o direito o crédito.

O acórdão foi assim ementado (e-STJ, fls. 231-232):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. ÁLCOOL ETÍLICOANIDRO COMBUSTÍVEL AEAC. ADIÇÃO À GASOLINA. PRODUTO

SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. VIGÊNCIA DA LEI Nº 10.865/04. IMPOSSIBILIDADE.

1 - O álcool etílico anidro combustível — AEAC é utilizado pelos distribuidores para ser misturado com a gasolina 'A' — a produzida no País, a importada ou a formulada pelos agentes econômicos autorizados para cada caso, isenta de componentes oxigenados, e assim produz-se a gasolina tipo 'C', constituída de gasolina A e álcool etílico anidro combustível e vendida pelos Distribuidores.

2 - A adição do álcool etílico anidro combustível- AEAC à gasolina não implica em industrialização, em que o produto é transformado parcial ou completamente, já que a função precípua de combustível é mantida. Não é insumo propriamente dito e não transforma a distribuidora em fabricante do produto. Para fins carburantes, é um tipo de combustível, que mantém essa função, ainda que complementar, ao ser misturado à gasolina tipo 'A'.

3 - A tributação de PIS e COFINS é concentrada no elo industrial ou importador da cadeia produtiva (refinarias e importadoras de combustíveis) e as etapas subsequentes, como a comercialização do produto pelo distribuidor ou varejista, ficam dela desoneradas, pela atribuição de alíquota zero, quer seja a gasolina ou o álcool a ela adicionado.

4 - No caso específico, quanto ao desconto de créditos calculados para fins do art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), durante a vigência, da Lei nº 10.805/04, e antes de ser revogada pela Lei nº 11.727/2008, a receita da venda de álcool para fins carburantes não integrava a base de cálculo de PIS e COFINS.

5 - Apelação conhecida e improvida. Sentença confirmada, com acréscimo de fundamentação.

Opostos embargos de declaração (e-STJ, fls. 235-242), estes foram rejeitados (e-STJ, fls. 248-254).

Em contrariedade ao aresto, Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. interpõe o presente recurso especial (e-STJ, fls. 257-268), em que aponta a violação dos arts. 165, 458 e 535, II, do CPC, bem como do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em suas razões recursais, a insurgente tece, preliminarmente, considerações destinadas a promover a nulidade do acórdão recorrido por ausência de fundamentação, sobretudo porque deixou de apreciar ponto essencial da demanda, qual seja, "a utilização dos créditos de PIS e COFINS relativos às aquisições de álcool anidro carburante para o fim de adicioná-lo à Gasolina A, e transformá-la em Gasolina C, apta à distribuição para consumo nos postos de revenda – a teor do que autorizam os artigos 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004" (e-STJ, fl. 263).

No mérito, defende que o art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza expressamente o creditamento de PIS e COFINS sobre bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda, sem nenhuma vedação aplicável ao caso (e-STJ, fl. 265).

Afirma que a adição de álcool anidro à Gasolina tipo A caracteriza processo de industrialização, sendo o álcool anidro um insumo essencial para a produção da Gasolina tipo C (e-STJ, fls. 266-267). Esclarece que, na hipótese dos autos, diversamente do entendimento do Tribunal de origem, o álcool anidro é insumo essencial para a produção da Gasolina tipo C, sendo indispensável para sua comercialização no território nacional.

Destaca, em seus dizeres, que as vendas da COSAN, oriundas das vendas de combustíveis derivados de petróleo, estão sujeitas à tributação à alíquota zero do PIS e da COFINS; entretanto, tal tratamento não compromete a manutenção dos créditos fiscais, em face da expressa autorização do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 (e-STJ, fl. 267).

Requer, assim, o provimento do recurso especial para seja concedida a ordem impetrada na origem, a fim de que seja reconhecido o direito ao creditamento de PIS e COFINS no período de 01/08/2004 a 30/09/2008 (e-STJ, fls. 267-268).

A parte adversa apresentou contrarrazões às fls. 288-308 (e-STJ).

Em dezembro de 2017, o então relator, Ministro Mauro Campbell Marques, determinou a devolução dos autos ao Tribunal de origem, a considerar, na oportunidade, a afetação do Recurso Especial n. 1.221.170/PR (Tema 780), sob o rito do art. 543-C, do CPC/1973, consistente em definir "conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição" (e-STJ, fls. 354-355).

Fixada a tese no Superior Tribunal de Justiça e retornados os autos ao órgão julgador originário, este não exerceu o juízo de retratação, tendo em vista que um dos fundamentos do acórdão recorrido, suficiente para manter a sua conclusão, não se refere ao entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.221.170/PR (Tema 780) – e, portanto, a ele não se contrapõe –, em acórdão assim ementado (e-STJ, fl. 801):

ART. 1.040, II, DO CPC/15. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL. UTILIZAÇÃO PARA A PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO "C". INSUMO. TEMA 780 DO STJ. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JUÍZO DE RETRATAÇÃO NÃO EXERCIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.221.170/PR (tema 780), submetido à sistemática dos recursos repetitivos, em que foram fixadas as seguintes teses: "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas

Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." **2.** Busca a parte autora o creditamento de PIS e da COFINS incidentes sobre aquisição de álcool anidro misturado à gasolina tipo "A", relativamente ao período de 01/08/04 a 30/09/08, em que a tributação é de incidência monofásica.

3. O acórdão recorrido utilizou dois fundamentos para não reconhecer o direito ao creditamento em favor da apelante, quais sejam: i) a adição do álcool etílico anidro combustível - AEAC à gasolina não implica em industrialização, não constituindo insumo propriamente dito; e ii) o fato de a tributação de PIS e COFINS, no caso de combustíveis, ser concentrada no elo industrial ou importador da cadeia produtiva (regime monofásico), não gerando direito a crédito.

4. Embora o primeiro fundamento, aparentemente, esteja em desacordo com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema 780, já que a existência de industrialização não é relevante para a caracterização do produto como insumo, devendo ser avaliada a imprescindibilidade ou a importância para o desenvolvimento da atividade econômica, o segundo fundamento é determinante para afastar o direito ao creditamento, sendo suficiente para manter a conclusão do acórdão que julgou a apelação.

5. Acrescente-se que o referido fundamento está em conformidade com uma das teses fixadas pelo STJ, no Tema 1093, com o seguinte teor: "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)." Precedente desta E. Turma Especializada.

6. Deixa-se de exercer o juízo de retratação, tendo em vista que um dos fundamentos do acórdão recorrido, suficiente para manter a sua conclusão, não está em desacordo com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (tema 780).

7. Juízo de retratação não exercido.

Opostos embargos embargos de declaração (e-STJ, fls. 810-818), estes foram rejeitados (e-STJ, fls. 846-850).

Em 30/05/2025, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, com apoio no art. 1.041 do CPC, determinou a remessa dos autos a esta Corte Superior de Justiça, para julgamento do recurso especial (e-STJ, fl. 893).

É o relatório.

VOTO

A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em definir, para além da alegada ocorrência de negativa de prestação jurisdicional, se a empresa distribuidora de combustíveis – que adquire Etanol Anidro Combustível (EAC) para adicioná-lo à Gasolina A, na formulação da Gasolina C, vendendo-a a postos de combustíveis – tem ou não direito ao creditamento da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), *no período de 01/08/2004 a 30/09/2008*, como corolário da não cumulatividade, segundo a lei de regência.

1. Negativa de prestação jurisdicional. Não ocorrência.

Preliminarmente, a recorrente defende a nulidade do acórdão recorrido, sob o argumento de que o TRF da 2ª Região deixou de apreciar ponto essencial da demanda, qual seja, "a utilização dos créditos de PIS e COFINS relativos às aquisições de álcool anidro carburante para o fim de adicioná-lo à Gasolina A e transformá-la em Gasolina C, apta à distribuição para consumo nos postos de revenda, a teor do que autorizam os artigos 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004" (e-STJ, fl. 263).

O argumento é meramente retórico e, como tal, não procede.

Efetivamente, sem adentrar, com profusão, no acerto da conclusão adotada, é de se reconhecer que a Corte Regional teceu fundamentação absolutamente suficiente e idônea a subsidiá-la.

Veja-se que o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao manter, em grau recursal, a denegação da ordem impetrada na origem, adotou dois fundamentos precípuos: *i)* a adição do álcool etílico anidro combustível à gasolina não implica industrialização, não constituindo insumo propriamente dito; e *ii)* o fato de a tributação de PIS e COFINS, no caso de combustíveis, ser concentrada no elo industrial ou importador da cadeia produtiva (em regime monofásico, portanto) impede o direito ao crédito.

A tese atinente à interpretação da pretensão posta, consoante o teor do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004, que cuidam do direito ao creditamento em relação a bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes – *no que residiria a alegada omissão* –, foi,

portanto, sopesada e peremptoriamente rechaçada pelo Tribunal de origem, notadamente ao assentar que, em sua compreensão, a adição de álcool anidro à gasolina não consistiria propriamente em processo de industrialização e, portanto, não transformaria a distribuidora em fabricante do produto.

Reproduz-se, a seguir, excerto do acórdão recorrido, que bem evidencia, na parte em destaque, o enfrentamento da matéria, considerada omissa (e-STJ, fls. 227-229):

A Impetrante sustenta, primacialmente, que na qualidade de distribuidora, e diferentemente das usinas, não aufera receita de venda de álcool anidro carburante, já que o utiliza na industrialização (beneficiamento) da gasolina tipo C.

O álcool etílico anidro combustível - AEAC é utilizado pelos distribuidores para ser misturado com a gasolina 'A' - a produzida no País, a importada ou a formulada pelos agentes econômicos autorizados para cada caso, isenta de componentes oxigenados, e assim produzir-se a gasolina tipo 'C', constituída de gasolina A e ,álcool etílico anidro combustível e vendida pelos Distribuidores.

Tem-se, portanto, que o álcool etílico anidro combustível - AEAC, para fins carburantes, é um tipo de combustível, que mantém essa função, ainda que complementar, ao ser misturado à gasolina tipo A.

Assim, a adição do álcool etílico anidro combustível - AEAC à gasolina não implica em industrialização, em que o produto é transformado parcial ou completamente, já que a função precípua de combustível é mantida. Não é insumo propriamente dito e não transforma a distribuidora em fabricante do produto.

No caso dos combustíveis, a tributação de PIS e COFINS é concentrada no elo industrial ou importador da cadeia produtiva (refinarias e importadoras de combustíveis) e as etapas subsequentes, como a comercialização do produto pelo distribuidor ou varejista, ficam dela desoneradas, pela atribuição de alíquota zero, quer seja a gasolina ou o álcool a ela adicionado.

No caso específico, quanto ao desconto de créditos calculados para fins do art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COTINS), durante a vigência da Lei nº 10.865/04, e antes de ser revogada pela Lei nº 11.727/2008, a receita da venda de álcool para fins carburantes não integrava a base de cálculo de PIS e COFINS.

[...]

O benefício fiscal deve ser interpretado restritivamente, de acordo com o art. 111 do CTN, razão pela qual mesmo após as modificações trazidas pela Lei nº 10.865/04, arts. 21 e 37, manteve-se a tributação concentrada- incidência

monofásica, em um determinado ponto da cadeia produtiva, donde restar vedado o creditamento por parte do adquirente dos produtos, ainda que estejam sujeitos à incidência não cumulativa.

Saliente-se, ainda, que a Corte Regional, por ocasião do exercício do Juízo de retratação propugnado pelo art. 1.040, II, do CPC, embora tenha reconhecido que o primeiro fundamento adotado "*aparentemente*" não se conformaria com a tese conformada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 780, deixou de exercer o juízo de retratação, por entender que o fundamento remanescente, atinente à vedação de creditamento no regime monofásico de incidência tributária, conforme Tema 1.093/STJ, seria autônomo e suficiente à manutenção da conclusão do julgado, nestes termos (e-STJ, fls. 797-800):

Os presentes autos retornaram a este órgão julgador originário, conforme despacho do Vice-Presidente desta Corte, tendo em vista a aparente divergência do acórdão recorrido com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (tema 780), submetido à sistemática dos recursos repetitivos, em que foram fixadas as seguintes teses:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e **(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**"

Analisando o acórdão recorrido, verifica-se que foram, basicamente, dois os fundamentos utilizados para não reconhecer o direito ao creditamento em favor da apelante, quais sejam: i) a adição do álcool etílico anidro combustível - AEAC à gasolina não implica em industrialização, não constituindo insumo propriamente dito; e ii) o fato de a tributação de PIS e COFINS, no caso de combustíveis, ser concentrada no elo industrial ou importador da cadeia produtiva (regime monofásico), não gerando direito a crédito.

Embora, de fato, o primeiro fundamento, aparentemente, esteja em desacordo com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema 780, já que a existência de industrialização não é relevante para a caracterização do produto como insumo, devendo ser avaliada a sua imprescindibilidade ou importância para o desenvolvimento da atividade econômica, o segundo fundamento é determinante para afastar o direito ao creditamento, sendo suficiente para manter a conclusão do acórdão que julgou a apelação.

Acrescente-se que o referido fundamento está em conformidade com uma das teses fixadas pelo STJ, no Tema 1093, com o seguinte teor: "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)."

Nesse quadro, tem-se que o julgado não incorre em nenhum vício de julgamento, apresentando-se, pois, de toda insubsistente a alegação de negativa de prestação jurisdicional.

2. Mérito. Direito do distribuidor ao desconto de crédito atinente aos custos de aquisição de etanol anidro combustível, relativo ao período de 01/08/2004 a 30/09/2008. Inexistência.

Passa-se, doravante, a analisar se a distribuidora de combustíveis, que adquire Etanol Anidro Combustível (EAC) para adicioná-lo à Gasolina A, na formulação da Gasolina C, vendendo-a a postos de combustíveis, tem ou não direito ao creditamento da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), relativo ao período de 01/08/2004 a 30/09/2008, como corolário da não cumulatividade, *segundo a lei de regência*.

De início, registra-se que a Constituição Federal atribuiu à União a competência para instituir contribuições sociais para o custeio da seguridade social, **incumbindo ao legislador ordinário** estabelecer as hipóteses em que tais contribuições incidirão uma única vez (art. 195, § 4º), bem como os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, do art. 195, serão não cumulativas.

Eis o teor dos dispositivos constitucionais acima mencionados:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

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.

De seus contornos, é possível antever que o tratamento constitucional conferido às contribuições sociais PIS/COFINS, **no que se refere à não cumulatividade**, não encontra nenhum paralelo, seja quanto à finalidade, à obrigatoriedade, à metodologia, e à extensão, com a disciplina dada ao Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

A esse propósito, veja-se que a Constituição Federal, ao estabelecer a competência da União para instituição de impostos, especificamente no que concerne ao IPI, e a dos Estados, no que se refere ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conferiu-lhes o atributo da não cumulatividade, de modo a permitir, no primeiro caso, a *"compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores"* (art. 153, § 3º, II); e no segundo, *"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"* (art. 155, § 2º, I).

Encontrando-se o IPI, assim como o ICMS submetidos à tributação plurifásica de bens – estendendo-se, pois, sobre todas as etapas na cadeia de produção e da circulação da mercadoria ou serviço –, a não cumulatividade constitui mecanismo destinado justamente a restringir sua incidência, fazendo recair apenas sobre o "valor adicionado" em cada etapa. Para tanto, o valor incidente sobre a etapa antecedente gera um crédito a ser compensado com o valor devido na operação subsequente, o que impede, por via de consequência, a chamada tributação em cascata.

Dessa forma, por meio do atributo da não cumulatividade, ainda que o tributo recaia sobre cada operação, ao final da cadeia produtiva ou de circulação, o valor de IPI e do ICMS arrecadado não poderá ser superior à maior alíquota incidente sobre o valor final do produto, **conferindo neutralidade à tributação** e evitando-se, com tal expediente, a excessiva oneração da atividade industrial e da circulação de mercadorias e serviços, manifestamente contrária aos interesses nacionais.

De outro modo, em relação às contribuições PIS e COFINS, a Constituição Federal não lhes conferiu o atributo da não cumulatividade, **como princípio a elas inerente**. Concedeu, como visto, ampla autonomia ao legislador ordinário para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos tais contribuições incidirão uma única vez, sem cumulação, portanto, nas operações subsequentes.

Por intermédio da não cumulatividade **ocasionalmente** atribuída ao PIS /COFINS pelo legislador, o creditamento não guarda nenhuma vinculação com o montante de tributo recolhido na etapa anterior. De forma diversa, a apropriação de crédito dá-se sobre algumas aquisições (*custos e despesas*) **especificadas na lei**, na mesma proporção em que o tributo incide sobre as vendas (receitas), pelo denominado *método subtrativo indireto*.

Dessa maneira, a não cumulatividade atribuída às contribuições em questão não se destina a conferir neutralidade à tributação, mas sim de desonerar determinada etapa da cadeia produtiva, como estímulo à específica atividade econômica, **assumindo contornos de verdadeira subvenção pública**.

Em precisa distinção da não cumulatividade inerente ao IPI e ao ICMS com aquela atribuída ao PIS/COFINS pelo legislador, nos casos em que especifica, Ives Gandra da Silva Martins, com maestria, leciona:

[...] A não cumulatividade só é obrigatória para o IPI e para o ICMS.

A EC nº 42/2003, todavia, como faculdade, introduziu a não cumulatividade para as contribuições sociais. Essa matéria até hoje propicia intermináveis polêmicas doutrinárias, administrativas e judiciais, em face de caótica legislação ordinária regulatória do princípio, com modificações e interpretações, o mais das vezes mais geradoras de dúvidas do que de soluções.

Do que escrevi até agora, **pode-se concluir, pela variada forma possível de implantação do princípio, a existência de duas grandes vertentes que lhe são pertinentes, a saber:**

- a) o princípio da neutralidade de tributação**, para permitir que as operações sejam tributadas apenas pelo adicional de carga que carregam; e
- b) o princípio da subvenção pública, quando o direito a crédito não corresponde, necessariamente, à compensação da carga anterior, mas à efetiva desoneração de uma etapa, como forma de estímulo à produção e à circulação de bens e serviços.**

Na primeira vertente, própria do IPI e do ICMS, que constitui inclusive princípio perfilado na lei maior (art. 153, parágrafo 3º, inc. I e art. 155, parágrafo 2º, inc. I), o crédito fiscal corresponde a instrumento pelo qual se opera a compensação periódica do montante do imposto recolhido nas entradas de insumos - matérias-primas, bens de ativo fixo - e serviços com o imposto devido pela saída do produto final tributado. Considerando-se que bens de ativo fixo e insumos são necessários à produção do bem final ou do serviço, devem gerar direito a crédito, nos termos das leis complementares. **Busca-se, portanto, na primeira vertente, a neutralidade da tributação.**

Na segunda, de que o PIS e a Cofins são exemplos, adota-se, na linguagem da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, o denominado *método subtrativo indireto*, em que a metodologia adotada é a concessão de crédito fiscal sobre algumas compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção que grave as vendas (receitas). O método assemelha-se - sem corresponder integralmente - à solução de compensação de base sobre base e não de imposto sobre imposto. Não é idêntico, posto que, se a base da saída pode se assemelhar à base da entrada, é, todavia, composta por elementos diversos (custos e despesas), ou seja, por ingredientes que a alargam.

[...]

Trata-se, portanto, como se verifica, de técnica absolutamente diversa da adotada pelo princípio constitucional da não cumulatividade para o IPI e para o ICMS. O aspecto mais relevante desta técnica reside no fato - ao contrário daquela adotada pelo princípio da não cumulatividade concernente ao IPI e ao ICMS - de seu mecanismo ser de tipo aberto - e não desenhado, como princípio, na Constituição. A concessão do crédito fiscal não impõe nenhuma vinculação com o “*quantum*” recolhido nas etapas anteriores.

[...]

As Leis nos 10.637, de 2003, e 10.833, de 2004, conversoras das MPs nos 66 e 135, em verdade criaram uma forma de não cumulatividade correspondente a autêntica subvenção pública, que é forma de atender os reclamos de política tributária estimuladora de setores empresariais, muito embora muitas vezes haja mais estímulo em alíquotas menores, do que alíquotas maiores, com técnicas mais sofisticadas de incentivos. (in A não Cumulatividade do PIS-Cofins. IBDT - IRevista Direito Tributário Atual, (30, 172-179). Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1794>

Concebido, pois, como subvenção fiscal, as normas que disciplinam o crédito de PIS/COFINS (advindo da não cumulatividade) não comportam interpretação extensiva que ampliem indevidamente tal benesse, conforme preceitua o art. 111, I, do Código Tributário Nacional.

Em face disso, curial delinear o regime de tributação relativo ao PIS e à COFINS que recai sobre as operações de venda da Gasolina C (*resultante do adicionamento de álcool anidro à Gasolina A*), feitas pelo Distribuidor, bem como o tratamento legal a respeito da existência de eventual direito de creditamento relativo à aquisição de *álcool anidro*, **correlacionados, notadamente, ao período de 01/08/2004 a 30/09/2008, objeto do subjacente *mandamus*.**

A esse fim, consigna-se que a contribuição ao PIS e a COFINS têm por base de cálculo a receita bruta obtida com a comercialização do combustível, apurada e recolhida pelo vendedor, por ocasião da saída da correlata mercadoria.

Sobre o regime de incidência tributária da contribuição do PIS e da COFINS, é possível constatar, a partir do tratamento legal dispensado às operações de combustíveis em geral, certa variação conforme o tipo de combustível objeto de disciplina, havendo predominância da incidência monofásica, a onerar as etapas iniciais do processo produtivo, gravando, em regra, o produtor/importador, tão somente.

Como é de sabença, no regime de arrecadação monofásico, a totalidade da carga tributária de cada cadeia produtiva concentra-se apenas sobre um contribuinte, *em geral*, na primeira etapa de comercialização, de incumbência do fabricante ou importador, **fazendo com que, nas etapas subsequentes (nas operações de venda realizadas pelos distribuidores e pelos comerciantes varejistas), a alíquota de tais contribuições, para cada qual, seja reduzido a zero.**

Para a correta delimitação do regime de incidência, deve-se observar, com acuidade, as disposições da Lei n. 9.718/1998 que instituiu um regime próprio de contribuição para o PIS e COFINS para o setor de combustíveis (*no art. 4º, regras atinentes às operações de combustíveis derivados do petróleo; e no art. 5º, relativas às operações com álcool para fins carburantes*).

Relevante destacar, no ponto, que a Lei n. 9.718/1998 conferiu a cada agente integrante da cadeia produtiva do setor de combustíveis, segundo a atividade econômica por ele ali desempenhada, um tratamento tributário específico.

A lei, ao fixar as alíquotas das contribuições em comento (*cuja carga tributária é, em regra, concentrada nas figuras do produtor/importador*), bem como ao estabelecer

determinado direito de crédito, considera justamente a atividade desempenhada por esse agente econômico na cadeia produtiva, o que não pode, de modo algum, ser desconsiderado pelo intérprete.

Tal constatação assume destacada importância, a considerar a inarredável interlocução existente entre este regime específico de tributação da contribuição do PIS e da COFINS para o setor de combustíveis e as regras dispostas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.883/2003, que implantaram a sistemática não cumulativa de tais tributos.

Veja-se que, para a implementação da sistemática não cumulativa, as Leis n. 10.637/2002 e 10.883/2003 estabeleceram, entre outras disposições, os casos em que o creditamento da contribuição relativa ao PIS e da COFINS sobre os custos e despesas de aquisição de determinados bens e serviços podem ser descontados (*ut art. 3º*).

A sua interpretação (*do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.883/2003*) não pode estar dissociada do regime próprio de contribuição para o PIS e COFINS estabelecido para o setor de combustíveis, instituído pela Lei n. 9.718/1998, olvidando-se, para efeito de creditamento, a função econômica efetivamente desempenhada pelo agente na correlata cadeia produtiva e, principalmente, a sua oneração pelos tributos em exame.

É dizer, não se pode, simplesmente, reconhecer ao distribuidor um direito de crédito, inerente à função de produtor, tal como o aqui postulado, sem que este mesmo distribuidor suporte a carga tributária própria do fabricante, sob pena de gerar desvirtuamento das normas tributárias regentes da matéria, bem como manifesto desequilíbrio econômico na cadeia produtiva em comento.

É o que se passa a demonstrar.

A esse propósito, enfatiza-se que as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecerem o sistema não cumulativo na cobrança da contribuição para o PIS e da COFINS, **em sua redação original**, dele excluíram, expressamente, as operações relacionadas ao setor de combustíveis derivados de petróleo e álcool.

Nesse sentido, dispunham os arts. 8º e 10, respectivamente, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, com idêntico teor (razão pela qual se reproduz apenas o primeiro indicado), nestes termos:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

[Art. 1º [...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

[...]

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000 [combustíveis, inclusive GLP, e álcool carburante], n. 10.147, de 21 de dezembro de 2000 [medicamentos], e no 10.485, de 3 de julho de 2002 [peças e acessórios de veículos automotores], ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição.

Como se constata (nesse primeiro momento), as receitas decorrentes da venda de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool para fins carburantes, *porque excluídas expressamente das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003*, permaneceram sujeitas à incidência cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS.

Somente a partir da vigência da Lei n. 10.865/2004 – marco inicial da pretensão postulada no subjacente mandado de segurança –, as receitas decorrentes das vendas de combustíveis derivados do petróleo, como é o caso da gasolina, em seus variados tipos, passaram a ser submetidas ao regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Registra-se, por sua vez, que as receitas decorrentes das vendas **de álcool para fins carburantes** (em seus variados tipos, como o hidratado e o anidro) permaneceram (naquele momento) no sistema cumulativo.

Isso é o que se extrai dos arts. 8º e 10, respectivamente, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que passaram a ter a seguinte redação (a partir das alterações promovidas pela Lei n. 10.865/2004):

Art. 8º. Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3 do art. 1;

[Art. 1º [...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

[...]

IV - de venda de álcool para fins carburantes.

A Lei n. 10.865/2004 deu novos contornos ao art. 4º da Lei n. 9.718/1998, **referendando o regime de arrecadação monofásico, imputando a totalidade da**

carga tributária das contribuições em comento, incidente sobre a cadeia produtiva de combustíveis derivados do petróleo, **aos produtores e importadores**, com o estabelecimento, para cada produto ali especificado, das respectivas alíquotas.

Relevante anotar que, em atenção ao regime monofásico estabelecido em lei – *em que apenas os produtores e importadores são onerados sobre a receita da venda da gasolina* – e, para que não houvesse dúvida quanto à não oneração do distribuidor sobre a receita da venda da gasolina por ele realizada, **inclusive a resultante do adicionamento de álcool anidro**, a Medida Provisória n. 2.158-35/2001, então em vigor, de modo expresse, dispôs:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS /PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, **auferida por distribuidores** e comerciantes varejistas;

II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores

III - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas.

Ainda que salutar para dissipar eventuais dúvidas que poderiam daí exsurgir, a redundância do texto legal afigura-se evidente.

Primeiro, porque, concentrando-se a totalidade da carga tributária da cadeia produtiva **da gasolina** nas figuras do importador e do produtor, nos termos do art. 4º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 10.865/2004), as receitas das vendas (de gasolina) operadas pelo distribuidor, seriam, por consectário, não oneradas, o que ficou explicitado no inciso I. No inciso II, especificou-se que a receita da venda de gasolina, *resultante do adicionamento de álcool anidro*, também não seria onerada, circunstância, como visto, já abarcada pelo inciso precedente.

Para fins tributários, o distribuidor, quando vende Gasolina C (*resultante da adição do álcool anidro à Gasolina A*) aos comerciantes varejistas, não está comercializando álcool anidro adicionado à gasolina; ele está vendendo gasolina propriamente dita. Veja-se que, caso se tratasse de simples revenda de *álcool para fins carburantes – ou de gasolina, como de fato se cuida* – operada por distribuidor, o pretendido creditamento, *em não havendo expressa autorização legal*, é, em si, vedado nos termos ar. 3º, I, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

O pretendo creditamento, na hipótese versada nestes autos – *ou seja, decorrente da aquisição de álcool anidro, a ser adicionado à Gasolina A, para a*

formulação da Gasolina C – dependeria, como seria de rigor, de expressa previsão legal, **o que somente ocorreu em 2008 (fora, portanto, do período vindicado no subjacente *mandamus*).**

Saliente-se que as receitas decorrentes da venda **de álcool para fins carburantes** (em seus variados tipos, como o hidratado e o anidro) somente passaram a ser regidas pelo sistema não cumulativo **a partir da vigência da Lei n. 11.728/2008 – marco final da pretensão postulada no subjacente mandado de segurança –**, a qual revogou o inciso IV, do § 3º, do art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cujo teor foi acima reproduzido), bem como introduziu nova redação ao art. 5º da Lei n. 9.718/1998.

De suma relevância notar que, somente a partir da vigência da Lei 11.728/2008, que modificou a Lei n. 9.718/1998 (*responsável por instituir o regime próprio de contribuição para o PIS e COFINS para o setor de combustíveis*), é que foi reconhecido ao distribuidor, **em seu § 15**, o direito de crédito em relação aos custos de aquisição do álcool anidro para ser adicionado à Gasolina A, na formulação da Gasolina C, cuja alíquota haveria de ser fixada pelo Poder Executivo.

Eis o disposto no art. 5º Lei n. 9.718/1998, com redação dada pela Lei 11.728/2008:

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de:

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e
II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor.

§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida:

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina;
II – por comerciante varejista, em qualquer caso;
III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros.

§ 2º A redução a 0 (zero) das alíquotas previstas no inciso III do § 1 deste artigo não se aplica às operações em que ocorra liquidação física do contrato.

§ 3º As demais pessoas jurídicas que comerciem álcool não enquadradas como produtor, importador, distribuidor ou varejista ficam sujeitas às disposições da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica distribuidora.

§ 4 O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador;

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

[...]

§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor.

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, hipótese em que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo.

Veja-se que, ao contrário do que ocorreu com a cadeia produtiva da gasolina, em relação a do **álcool para fins carburantes** (em seus variados tipos, como o hidratado e o anidro), a Lei 9.718/1998, com redação dada pela Lei n. 11.728/2008, passou a onerar não apenas os produtores e importadores, como também os distribuidores pela venda de álcool, possibilitando-lhes, inclusive, a opção por regime especial de apuração (*ad rem*).

De seu texto, acima reproduzido, foi reconhecido ao distribuidor o direito de crédito relativo aos custos de aquisição de álcool combustível para revenda de outro produtor, importador e distribuidor (§ 13), **bem como o direito de crédito atinente aos custos de aquisição do álcool anidro para ser adicionado à Gasolina A, na formulação da Gasolina C, em alíquota a ser definida pelo Poder Executivo (§ 15), cuja venda, inclusive, não era onerada (§ 1º).**

Apenas para registro, já que refoge do período em discussão, anota-se que o direito de crédito do distribuidor previsto no § 13 perdurou até a entrada em vigor da Lei n. 12.859/2013, que o restringiu apenas ao fornecedor e ao importador. Providência legislativa, ressalta-se, que coincidiu com a expedição do **Decreto n. 7.997, de maio de 2013**, o qual, relativamente à opção ao regime especial previsto no § 4º do art. 5º da

Lei 9.718/1998, **estabeleceu, em relação ao distribuidor, alíquota zero, circunstância que, na prática, fez com que apenas o produtor e importador fossem onerados pelas contribuições em questão, em regime monofásico.**

Por sua vez, o direito do distribuidor de descontar o crédito atinente aos custos de aquisição do álcool anidro para ser adicionado à Gasolina A, na formulação da Gasolina C, então previsto no § 15 (que delegava o estabelecimento das alíquotas ao Poder Executivo), foi redirecionado no § 13-A, pela Lei n. 14.292/2022 (sem tal delegação e restrito à aquisição no mercado interno), o qual, mais recentemente, foi revogado pela Lei Complementar n. 214/2025.

No período de vigência do § 15 do art. 5º da Lei 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.728/2008) e do § 13-A da mesma lei (com redação conferida pela Lei n. 14.292/2022), tem-se não haver dúvidas sobre a existência do direito ao crédito do distribuidor pelos custos de aquisição do álcool anidro, já que indiscutivelmente amparado pela lei de regência.

Na hipótese dos autos, circunscrevendo-se a pretensão de crédito ao período de 01/08/2004 a 30/09/2008, é de se constatar que esta não encontra respaldo na legislação correspondente.

Do exposto até aqui, ressaíu evidenciado que a **cadeia produtiva da gasolina** (do que se cuida na hipótese em exame) submete-se ao regime monofásico de incidência tributária relativa à contribuição do PIS e da COFINS, cuja carga tributária é, pois, concentrada exclusivamente nas figuras do produtor e do importador. Como seria de rigor, as receitas advindas das vendas de gasolina realizada pelo distribuidor, inclusive a resultante do adicionamento do álcool anidro, não eram oneradas, o que foi explicitado na Medida Provisória n. 2.158-35/2001 acima transcrita.

A impetrante, ora recorrente, invocou, na exordial de seu mandado de segurança, o disposto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, que, segundo alega, autoriza a manutenção do creditamento mesmo quando a legislação preveja saídas com alíquota zero.

Todavia, sobre esta alegação, o **Superior Tribunal de Justiça possui posicionamento firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos – de ser vedada a constituição de crédito da contribuição para o PIS e da COFINS sobre os componentes de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3, I, b, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003), conclusão que não se altera com o teor do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, sobretudo porque as leis específicas que trataram do tema, na sequência, continuaram a vedar o creditamento na aquisição de bens sujeitos à monofasia.**

Convém reproduzir, abaixo, as teses fixadas pela Primeira Seção desta Superior de Justiça, por ocasião do Tema 1.093 (REsp n. 1.894.741/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022):

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.

A aplicação do Tema 1.093/STJ à hipótese dos autos afigura-se, pois, inarredável, porquanto se está diante, em verdade, de simples revenda de gasolina operada pelo distribuidor, em regime de incidência monofásica, a obstar o direito de desconto de crédito.

A corroborar este entendimento, no interregno em destaque (01/08/2004 a 30/09/2008), conforme se buscou demonstrar, inexistia **previsão legal específica** que conferisse ao distribuidor o direito de descontar créditos pelos custos de aquisição com álcool anidro, a inviabilizar por completo a pretensão expendida no subjacente mandado de segurança.

Não obstante, para infirmar esta conclusão, a recorrente defende a existência de seu direito ao creditamento, **com base no art. 3º, inciso II (e não no inciso I), das**

Leis n. 10.637/2002 e 10.883/2003, que preconiza, desde a sua redação original (e, portanto, passível de abranger, segundo alega, o período vindicado no mandado de segurança subjacente), a possibilidade de descontar créditos em relação aos bens, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Para tanto, o distribuidor defende assumir verdadeiramente a função de produtor da Gasolina C, fazendo, por isso, jus ao direito de descontar créditos pelos custos de aquisição do álcool anidro, compreendido, pois, como insumo utilizado em sua fabricação (da Gasolina C).

Como assinalado no início deste voto, a interpretação do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.883/2003 não pode estar dissociada do regime próprio de contribuição para o PIS e COFINS estabelecido para o setor de combustíveis, instituído pela Lei n. 9.718/1998, olvidando-se, para efeito de creditamento, a função econômica efetivamente desempenhada pelo agente na correlata cadeia produtiva e, principalmente, a sua oneração pelos tributos em exame.

O art. 3º dos diplomas legais em comento (já em sua redação original) preceituou a possibilidade de descontar créditos: *no inciso I*, em relação aos bens adquiridos para revenda, **exceto em relação à aquisição do álcool para fins carburantes e de gasolina "ou quaisquer outras [mercadorias] submetidas à incidência monofásica da contribuição; e no inciso II, em relação aos bens, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.**

Ao ensejo, transcreve-se o dispositivo legal em sua redação original:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

[...]

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000 [derivados básicos de petróleo e gás natural; e álcool para fins carburantes], 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição; [...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Na sequência, os aludidos dispositivos legais foram alterados pela Lei n. 10.865/2004 – marco inicial da postulação subjacente –, apenas realocando as hipóteses que estavam contidas no inciso I do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, em duas alíneas (a e b), **mantida, pois, a vedação de creditamento para os casos de aquisição de álcool para fins carburantes e de gasolina destinados à revenda – produtos, repisa-se, que estavam referenciados pela alusão que os arts. 1º, § 3º, IV, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, faziam à Lei n. 9.990/2000, atrelada à fórmula genérica referente à monofasia; e, no inciso II, prevendo uma exceção, desinfluyente à discussão destes autos** (pagamento realizado pelo fabricante ou importador de determinados veículos, de que trata o art. 2º da Lei 10.485/2002, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI).

Eis o dispositivo legal em exame:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos **produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000 [derivados básicos de petróleo e gás natural; e álcool para fins carburantes]**, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, **ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;**

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2 da Lei n 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Como se pode constatar, o legislador ordinário, a quem a Constituição Federal conferiu ampla autonomia para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos a contribuição ao PIS e a COFINS incidirão uma única vez, sem cumulação, proibiu o direito de creditamento em relação ao álcool combustível e à gasolina adquiridos para revenda; e reconheceu, por outro lado, o direito ao desconto de crédito referente à aquisição de bens utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos **destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes.

No ponto, é importante perceber que a lei conferiu, em alguma extensão, tratamento tributário análogo ao produtor e ao importador por serem, justamente, os agentes econômicos responsáveis por introduzir o produto no mercado nacional.

Dessa maneira, o produtor, ao fabricar o álcool para fins carburantes ou a gasolina; e o importador, ao fazê-los ingressar no território nacional (que, inclusive, é onerado pelas contribuições em comento na modalidade importação), o introduzem no mercado mediante sua "**venda**" ao distribuidor, o qual, por sua vez, **a revende** aos postos de combustíveis (comerciantes varejistas), que, por fim, **a revendem** ao consumidor final.

A vedação ao crédito, como se verifica, é direcionado especificamente à **aquisição do álcool para fins carburantes ou da gasolina para revenda – que é, aliás, a atividade precípua do distribuidor de combustíveis** –, sendo absolutamente possível cogitar, como subvenção fiscal e estímulo à cadeia produtiva, a concessão de crédito, por meio de lei, ao produtor e ao importador, tão somente.

Trata-se, a toda evidência, de benefício creditício concedido ao agente econômico que produz ou fabrica determinado bem e procede a sua venda, sendo-lhe admitido, por isso, descontar créditos relacionados aos custos de aquisição de produtos utilizados como insumo no desenvolvimento de sua atividade econômica.

Na sistemática da não cumulatividade da contribuição do PIS e da COFINS, implementada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a correta delimitação das despesas incorridas pelo produtor no desenvolvimento de sua atividade assume destacada relevância para a adequada mensuração da base de cálculo do tributo **que será por ele pago**.

Como bem assinala Ricardo Lodi Ribeiro, *"[...] não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)"* (in *A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 111, p. 102 – sem grifo no original).

Já se pode antever o descabimento de se reconhecer o direito de descontar crédito a distribuidor, pretensamente advindo do regime de não cumulatividade implementado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pelos custos de aquisição de mercadoria, se a receita das vendas do *"suposto novo produto"* por ele operadas não sofre a incidência de tais tributos, quanto menos segundo as alíquotas impostas ao agente econômico a que pretende, aqui, equiparar-se.

Na cadeia produtiva da gasolina, **com mais razão**, a concessão do crédito ao fabricante pelas despesas incorridas na produção, no que se inserem os insumos adquiridos, justifica-se principalmente porque ele é justamente o agente econômico que suporta a totalidade da carga tributária das contribuições incidentes sobre a cadeia produtiva, em regime de incidência monofásica.

A indagação feita pela Fazenda Nacional por ocasião de sua sustentação oral (deveras esclarecedora) bem evidencia o paradoxo objetivado com a subjacente impetração.

Seria possível conferir ao distribuidor o direito a créditos tributários **inerentes à condição de fabricante** de determinada mercadoria (Gasolina C), pelos custos de aquisição de álcool anidro, se na respectiva cadeia produtiva **ele não é onerado como produtor?**

Não havendo previsão legal específica na Lei 9.718/1998 (tal como se deu no período postulado no mandado de segurança), tem-se que a resposta não pode ser outra se não a negativa para tal questionamento.

De fato, não se apresenta juridicamente possível, na cadeia produtiva em questão, o mesmo agente econômico ser concebido, a um só tempo, como produtor, para efeito de percepção de um crédito (*com base no regime geral da não cumulatividade*); e, como distribuidor, para não ser não onerado pelos tributos em comento nas receitas das vendas da Gasolina C por ele operadas (*agora com esteio no regime específico do setor de combustíveis*).

Observe-se que o creditamento que veio a ser posteriormente implementado pela Lei 11.727/2008 não decorreu, segundo penso, do suposto reconhecimento de que o distribuidor faria as vezes do produtor na cadeia produtiva da Gasolina C, mas, sim, como salutar estímulo à atividade econômica desempenhada pelo distribuidor, em benefício do meio ambiente (já que a utilização do biocombustível em questão, adicionado à gasolina, propicia significativa redução da emissão de gases poluentes).

O art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **isoladamente considerado**, não dá respaldo à pretensão creditória.

O **distribuidor** não fabrica gasolina. O distribuidor adquire Gasolina A do respectivo produtor (*em saída onerada do estabelecimento deste último*), adquire álcool anidro do correlato fabricante (*em saída igualmente tributada deste último*), procede à mistura de tais produtos na exata proporção determinada pela Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), o que resulta na denominada Gasolina C, e a vende aos comerciantes varejistas (postos de gasolina), *em saída desonerada*.

Em tal operação, o distribuidor (re)vende gasolina acrescida de álcool anidro, que – com permissão da redundância – continua a ser gasolina.

Tal constatação pode ser extraída, inclusive, das normas regulamentares expedidas pela Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), que, ao definir a Gasolina A, salienta tratar-se de combustível **produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores**. Diversamente, ao conceituar a Gasolina C, assinala cuidar-se de combustível **resultante da mistura** da Gasolina A e de etanol anidro, nas proporções definidas pela legislação em vigor.

A Portaria ANP n. 309/2001 – então em vigor no período, objeto da subjacente impetração (2004 a 2008) – já fazia esta distinção terminológica entre o **processo produtivo da gasolina**, realizado pelas Refinarias, pelas Centrais de Matérias-Primas Petroquímicas e pelo Formulador, e o **processo de (simples) aditivação de produtos outros** (*como o álcool anidro, aditivos e corantes*) à gasolina (já produzida), a cargo exclusivo das distribuidoras, segundo as especificações da legislação então em vigor.

Oportuno transcrever, a seguir, as normas regulamentares em comento:

Art. 2º Para efeitos desta Portaria as gasolinas automotivas classificam-se em:

I - gasolina A - é a produzida no País, a importada ou a formulada pelos agentes econômicos autorizados para cada caso, isenta de componentes oxigenados e que atenda ao Regulamento Técnico;

II - gasolina C - é aquela constituída de gasolina A e álcool etílico anidro combustível, nas proporções e especificações definidas pela legislação em vigor e que atenda ao Regulamento Técnico.

[...]

Art. 5º Às gasolinas geradas pelas Refinarias, pelas Centrais de Matérias-Primas Petroquímicas, pelo Formulador e àquelas importadas somente poderão ser incorporados álcool etílico anidro, aditivos e corantes nos teores e especificações estabelecidos pela legislação em vigor.

§ 1º As adições de produtos à gasolina referidas no caput são prerrogativa exclusiva do Distribuidor de Combustíveis Líquidos Derivados do Petróleo, Álcool Combustível e Outros Combustíveis Automotivos.

§ 2º É vedado ao Distribuidor vender gasolina que não seja do tipo C.

As resoluções da ANP que se seguiram reproduziram a idêntica diretriz, nestes termos:

Resolução ANP nº 57 DE 20/10/2011

[...]

Art. 2º Para efeitos desta Resolução as gasolinas automotivas classificam-se em:

I - gasolina A - combustível produzido por processo de refino de petróleo ou formulado por meio da mistura de correntes provenientes do refino de petróleo e processamento de gás natural, destinado aos veículos automotivos dotados de motores ciclo Otto, isento de componentes oxigenados;

II - gasolina C - combustível obtido da mistura de gasolina A e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor.

[...]

Art. 5º A adição de etanol anidro combustível à gasolina A cabe exclusivamente ao distribuidor autorizado pela ANP.

§ 1º O distribuidor somente poderá comercializar gasolina A com outro distribuidor.

§ 2º A comercialização a que se refere o parágrafo anterior deve respeitar o limite estabelecido pelo art. 16-B da Portaria ANP nº 29, de 9 de fevereiro de 1999 , ou regulamentação que venha a substituí-la.

§ 3º É de responsabilidade do distribuidor garantir que o teor de etanol na gasolina C esteja em conformidade com o teor estabelecido na legislação vigente.

Resolução nº 40, de 25 de outubro de 2013.

[...]

Art. 2º Para efeitos desta Resolução as gasolinas automotivas classificam-se em:

I - gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, destinado aos veículos automotivos dotados de motores de ignição por centelha, isento de componentes oxigenados;

II - gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina A e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor.

[...]

Art. 5º A adição de etanol anidro combustível à gasolina A cabe exclusivamente ao distribuidor autorizado pela ANP.

Parágrafo único. É de responsabilidade do distribuidor garantir que o teor de etanol na gasolina C esteja em conformidade com o teor estabelecido na legislação vigente.

Resolução ANP Nº 807 de 23/01/2020.

[...]

Art. 3º As gasolinas automotivas classificam-se em:

I - gasolina A comum: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, destinado aos veículos automotivos dotados de motores de ignição por centelha, isento de componentes oxigenados;

II - gasolina A premium: combustível de elevada octanagem, produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, destinado aos veículos automotivos dotados de motores de ignição por centelha cujo projeto exija uma gasolina com maior octanagem, isento de componentes oxigenados;

III - gasolina C comum: combustível obtido a partir da mistura de gasolina A comum e de etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor; e

IV - gasolina C premium: combustível obtido a partir da mistura de gasolina A premium e de etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor;

Art. 4º Somente os distribuidores de combustíveis líquidos poderão realizar a adição de etanol anidro combustível à gasolina A para formulação da gasolina C.

Parágrafo único. O etanol anidro combustível a ser adicionado à gasolina A deverá atender à regulamentação vigente da ANP.

Da própria regulação do setor, é possível extrair a conclusão de que *a mistura* operada com exclusividade pelo distribuidor, com detida observância das normas de

especificação e proporção expedidas pela ANP – a refugir, inclusive da aproximação de um suposto processo de beneficiamento (que pressupõe um aperfeiçoamento com base em empreendedorismo) – não se confunde com processo fabril em que há a transformação em um novo produto.

Na hipótese, é certo que as instâncias ordinárias, também com esteio no tratamento legal e regulamentar regentes da matéria posta, reconheceram que o distribuidor, ao adicionar/misturar o álcool anidro à Gasolina A, a resultar na denominada Gasolina C, não procede a nenhum processo produtivo, mas, meramente, de adição, não podendo, por isso, ser concebido, tecnicamente, como fabricante da Gasolina C, para efeitos tributários.

Essa conclusão, que se me afigura absolutamente correta pelos fundamentos já expendidos, não se encontra calcada no cenário fático-probatório delineado pelas instâncias ordinárias (imutável pela incidência da Súmula n. 7/STJ), mas, sim, na interpretação harmônica da legislação tributária regente da matéria, a cargo desta Corte Superior de Justiça.

A partir de entendimento adotado, mostra-se absolutamente desnecessário perquirir se o álcool etanol anidro combustível, adquirido pelo distribuidor para adicioná-lo à gasolina, poderia ou não ser caracterizado como insumo, justamente na dicção do art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo-se, a esse fim, observar as teses jurídicas firmadas pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema 780/STJ), sob o rito dos recursos repetitivos, por ocasião do julgamento do REsp n. 1.221.170/PR (Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018), assim reproduzidas, com destaque:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Registre-se que este exame teria como pressuposto lógico o reconhecimento de que a recorrente, distribuidora de combustíveis, além de desenvolver a atividade econômica própria de produtor/fabricante (*objeto do art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e*

10.833/2003), assume os ônus tributários advindos dessa pretensa qualidade, circunstâncias essas que, na esteira da fundamentação expendida, foram peremptoriamente afastadas.

De todo inviável, assim, reconhecer ao distribuidor o direito de descontar créditos, pretensamente advindo do regime de não cumulatividade implementado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pelos custos de aquisição de álcool anidro a ser adicionado à gasolina – *produtos estes, perfeitos e acabados, que são submetidos a um processo de aditivação, tão somente, e, a seguir, revendidos* –, se a receita das vendas desse produto (*gasolina adicionada ao álcool anidro*) por ele operadas não sofre a incidência dos tributos em questão na condição de fabricante.

Por fim, revela-se absolutamente necessário tecer algumas considerações a respeito do recente precedente da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, formado por ocasião do julgamento do REsp 1.971.879/SE (DJEN de 21/5/2025), para o fim de destacar as distinções com o presente caso e, principalmente, **a parcial divergência deste signatário com o entendimento ali adotado, ora submetido à apreciação desta Segunda Turma.**

Tal como o caso em exame, também se discutiu no âmbito da Primeira Turma do STJ a possibilidade de o distribuidor de combustíveis descontar créditos da contribuição relativa ao PIS e da COFINS, pelos custos de aquisição de Etanol Anidro Combustível, para ser adicionado à Gasolina A, na formulação da Gasolina C.

A diferença marcante entre os casos – *muito bem identificada pelo Ministro Afrânio Vilela na primeira oportunidade em que este recurso foi pautado para deliberação desta Segunda Turma* – é a de que, na hipótese em exame, no período objeto do subjacente mandado de segurança (entre 01/08/2004 a 30/09/2008), inexistia **previsão legal específica** que conferisse ao distribuidor o direito de descontar créditos pelos custos de aquisição com álcool anidro, a inviabilizar por completo a pretensão expendida no subjacente mandado de segurança. Já no caso julgado pela Primeira Turma, a pretensão era posterior à vigência da Lei 11.727/2008, em que o referido direito de crédito foi expressamente admitido no § 15 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998, em que se delegou a definição da respectiva alíquota ao Poder Executivo.

Ali, se discutia, especificamente, se seria lícito que o Decreto n. 8.164/2013, expedido pelo Poder Executivo, reduzisse a zero o direito creditício em comento, a frustrar, por completo, direito de crédito do distribuidor reconhecido no § 15 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998.

Tal como decidido pela Primeira Turma, assinaei no presente voto que, nesse período de vigência do § 15 do art. 5º da Lei 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.728/2008) e do § 13-A da mesma lei (com redação conferida pela

Lei n. 14.292/2022), apresenta-se indiscutível a existência do direito ao crédito do distribuidor pelos custos de aquisição do álcool anidro, já que amparado pela lei de regência.

Poder-se-ia, nesse quadro, afirmar que o julgado da Primeira Turma, por cuidar de hipótese diversa da retratada nestes autos, não teria aplicação ao caso em análise, não havendo falar, por conseguinte, em dissonância de entendimentos.

Todavia, não se pode deixar de esclarecer aos eminentes pares que a compreensão ora apresentada afasta-se, em boa medida, dos fundamentos exarados no judicioso voto condutor proferido pela Ministra Regina Helena Costa, a considerar que S. Exa., de modo expresso, reconhece que a Lei n. 11.728/2008 **"manteve o direito de crédito anteriormente amparado nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.863/2002, atribuindo ao Poder Executivo, tão-somente, a quantificação do respectivo patamar (§ 15)"** [...].

Mais que isso, aquele respeitável órgão julgador reconheceu que o distribuidor, ao adquirir etanol anidro (*compreendido como insumo*), para adicionar à Gasolina A, efetivamente fabrica um novo produto, a Gasolina C, razão pela qual, nos termos do arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.863/2002, faz jus ao direito de descontar créditos de tal despesa (álcool anidro), o que, como ali assentado, ***foi mantido*** pela Lei n. 11.728/2008.

Por oportuno, transcrevem-se os seguintes excertos do voto condutor, do julgado da Primeira Turma:

Diante desse panorama normativo, no tocante aos itens cuja receita oriunda da respectiva venda foi alcançada pelas contribuições em exame na operação antecedente – caso do Etanol Anidro Combustível (EAC), como se verá adiante –, impõe-se efetuar distinção entre, de um lado, as aquisições de bens destinados à revenda (art. 3º, *caput* inciso I), e, de outra parte, a obtenção de bens e serviços a serem utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (art. 3º, *caput*, inciso II).

Na primeira hipótese, garante-se, como regra, o direito de crédito na obtenção de bens voltados à revenda – sem, portanto, a elaboração de produto novo –, afastando, no entanto, o creditamento concernente à compra de certos itens, dentre os quais o álcool do tipo Etanol Hidratado Combustível (EHC), consoante interpretação conjunta dos arts. 2º, § 1º-A, e 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

A seu turno, no tocante à aquisição de bens ou serviços a serem utilizados como insumos na produção de novos bens direcionados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes – pressupondo, dessarte, a modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento ou da

finalidade do produto final –, o direito a crédito foi atribuído de maneira ampla, excetuado, tão somente, o pagamento realizado pelo fabricante ou importador de determinados veículos, na forma dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, e 2º da Lei n. 10.485/2002.

Assim, há distinção relevante entre ambas as disposições normativas, sendo necessário divisar entre os casos de compra de itens destinados à revenda – hipótese na qual, como regra, a obtenção de álcool do tipo Etanol Hidratado Combustível (EHC) não rende ensejo a creditamento –, e, por sua vez, a aquisição de bens ou serviços a serem utilizados como insumo na confecção de produto distinto a ser objeto de venda, inclusive no caso do álcool da espécie Etanol Anidro Combustível (EAC), circunstância viabilizadora do direito ao crédito na respectiva aquisição (art. 3º, II, das Leis n. 10.637 /2002 e 10.833/2003).

Em suma, se o álcool é adquirido para revenda – caso do Etanol Hidratado Combustível (EHC) –, a legislação, em princípio, veda o creditamento, na esteira dos arts. 2º, § 1º-A, e 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003. Diversamente, se o álcool é obtido para ser empregado como insumo de novo produto, como na hipótese do Etanol Anidro Combustível (EAC) a ser adicionado à Gasolina A para formulação da Gasolina C, resta incólume o direito de apropriação creditícia, com amparo, neste caso, nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833 /2003.

[...]

Ainda, nos casos de aquisição de álcool para adição à gasolina – servindo, portanto, como –, a Lei n. 11.727/2008 manteve o direito de crédito insumo anteriormente amparado nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637 /2002 e 10.883/2002, atribuindo ao Poder Executivo, tão somente, a quantificação do respectivo patamar (§ 15), o que foi empreendido mediante a edição do Decreto n. 6.573/2008, o qual estabeleceu o seguinte em seu art. 3º

[...]

Assim, a mera sujeição do álcool à monofasia quanto às contribuições em exame não interdita, por si só, o direito ao creditamento, sendo de rigor descortinar a controvérsia mediante análise acurada de normas especiais. em regra Ainda, ao apontar, no Tema n. 1.093 dos recursos repetitivos, ser vedada, a constituição de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, a Primeira Seção desta Corte partiu, precipuamente, da interpretação conjunta dos arts. 2º, § 1º e § 1º-A, e 3º, I, das Leis ns. 10.637 /2002 e 10.833/2003, os quais, como b revenda mencionado, interditam o creditamento no tocante à obtenção de bens destinados à , a exemplo de produtos farmacêuticos ou de higiene pessoal e autopeças. tipo **De maneira distinta, no caso em apreço, reitere-se, a aquisição de álcool do Etanol Anidro Combustível (EAC) pelos distribuidores, por regulamentares, é destinada exclusivamente à adição à formular um novo produto denominado Gasolina C força de normas legais e Gasolina A , de modo a atividade econômica, tratando-se, portanto, de bem utilizado como , enquanto parte essencial de sua insumo na fabricação de produtos destinados à venda , hipótese na qual o direito à apuração de crédito**

encontra supedâneo em preceitos legais diversos, mais precisamente nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por isso, diante das peculiaridades envolvendo a matéria em debate, revela-se inviável transpor as conclusões do Tema n. 1.093 dos recursos repetitivos para a solução da controvérsia, impondo-se, com arrimo no art. 489, § 1º, VI, do CPC/2015, afastar a aplicação do apontado precedente qualificado.

Nos termos expostos na presente proposição, *diversamente e com as mais respeitadas vênias*, o art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **isoladamente considerado**, não dá respaldo à pretensão creditória.

Conforme demonstrado, além de o distribuidor em questão proceder a simples processo de aditivação, o que não se confunde com o de industrialização, objeto da norma em discussão, não se me afigura possível, à margem do regime específico do setor de combustíveis engendrado pela Lei n. 9.718/1998, tomar o distribuidor, como se produtor de gasolina fosse, para viabilizar direito de descontar crédito relativo à contribuição do PIS e da COFINS, sem que ele recolha os aludidos tributos, segundo, justamente, as alíquotas impostas ao agente econômico a que pretende, aqui, equiparar-se (ao de produtor de gasolina).

Em arremate, na esteira dos fundamentos acima delineados, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0301882-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.711.904 / RJ

Números Origem: 00119127320104025101 119127320104025101 201051010119120

PAUTA: 14/10/2025

JULGADO: 14/10/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
ADVOGADOS : FABIO PALLARETTI CALCINI - SP197072
HEBERT LIMA ARAÚJO - SP185648
ADVOGADOS : ANA FLÁVIA CHRISTOFOLETTI DE TOLEDO - SP228976
ELIAS MARQUES DE MEDEIROS NETO E OUTRO(S) - SP196655
ADALBERTO DA SILVA BRAGA NETO - SP227151
THATHYANNY FABRÍCIA BERTACO PERIA - SP175199
ÉZIL EDUARDO COSTA JÚNIOR - RJ154008
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). FABIO PALLARETTI CALCINI, pela parte RECORRENTE: COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.

Dr(a). MARCELO KOSMINSKY, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após as sustentações orais, pediu vista regimental dos autos o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze."

Aguardam os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Maria Thereza de Assis Moura.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0301882-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.711.904 / RJ

Números Origem: 00119127320104025101 119127320104025101 201051010119120

PAUTA: 18/11/2025

JULGADO: 18/11/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CELSO ALBUQUERQUE SILVA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
ADVOGADOS : FABIO PALLARETTI CALCINI - SP197072
HEBERT LIMA ARAÚJO - SP185648
ADVOGADOS : ANA FLÁVIA CHRISTOFOLETTI DE TOLEDO - SP228976
ELIAS MARQUES DE MEDEIROS NETO E OUTRO(S) - SP196655
ADALBERTO DA SILVA BRAGA NETO - SP227151
THATHYANNY FABRÍCIA BERTACO PERIA - SP175199
ÉZIL EDUARDO COSTA JÚNIOR - RJ154008
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Maria Thereza de Assis Moura votaram com o Sr. Ministro Relator.

C54246149515741542944@ 2017/0301882-0 - REsp 1711904