



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1965163 - PE (2021/0328417-5)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : TOTAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA
OUTRO NOME : TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A
ADVOGADOS : HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
GUSTAVO HENRIQUE VASCONCELOS VENTURA - PE017900
ALESSANDRA ARAÚJO SILVA LINS - PE017171
LEONEL PEREIRA PITTZER - RJ145974
RODRIGO FUX - RJ154760
ERIVANIA FERNANDES DE SOUZA - PE034056
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO MANIFESTADA PELO DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEIS DE RECONHECIMENTO DE DIREITO ALEGADAMENTE LÍQUIDO E CERTO CONSISTENTE NO DESCONTO DE CRÉDITO RELATIVO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS ATINENTE À AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL PARA A REVENDA. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL QUANTO AO DIREITO DE CREDITAMENTO RELATIVO AO ÁLCOOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL ADQUIRIDO PARA REVENDA, INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. RECONHECIMENTO. ORDEM CORRETAMENTE DENEGADA NA ORIGEM. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto por distribuidora de combustíveis contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que negou provimento à apelação, mantendo a denegação da ordem impetrada na origem, em que se pretendia o reconhecimento do direito ao creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre a aquisição de etanol hidratado para revenda, em razão da não cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da Constituição Federal.
2. O Juízo de primeiro grau denegou a segurança, sob o fundamento de que, no regime monofásico, não há amparo legal para o creditamento em relação às mercadorias adquiridas para revenda. O TRF5 manteve a decisão, destacando que o regime monofásico concentra a tributação na etapa inicial da cadeia produtiva, vedando o creditamento para distribuidoras.
3. Nas razões recursais, a distribuidora defende que: *i)* após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas das referidas contribuições

para o PIS e COFINS, antes zerada, para as distribuidoras, não se estaria mais diante do regime monofásico (como compreendeu a Corte Regional), mas sim de um regime bifásico, já que tanto o produtor/importador como o distribuidor, na saída da mercadoria de seus estabelecimentos, são onerados por tais tributos, e que, por imposição constitucional, geraria o direito ao creditamento decorrente da não cumulatividade; e *ii)* faz jus ao direito ao crédito de PIS/COFINS durante o período de vigência da redação dada ao Decreto n. 7.997/2013, mesmo diante da redução a zero das alíquotas na venda do distribuidor, em virtude da prescrição do art. 17 da Lei n. 11.033/2008, que permite expressamente o creditamento mesmo quando a legislação preveja saídas com alíquota zero.

II. Questão em discussão

4. A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em definir se a empresa distribuidora de combustíveis, que adquire Etanol Hidratado Combustível e o revende 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), como corolário da não cumulatividade, estabelecida no § 12 do art. 195 da Constituição Federal.

III. Razões de decidir

5. Diversamente do tratamento dado ao IPI e a ao ICMS, em relação às contribuições PIS e COFINS, a Constituição Federal não lhes conferiu o atributo da não cumulatividade, como princípio a elas inerente. Concedeu, na verdade, 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 meio da não cumulatividade atribuída ao PIS/COFINS pelo legislador, o creditamento não guarda nenhuma vinculação com o montante de tributo recolhido na etapa anterior. 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. Desse modo, a não cumulatividade atribuída às contribuições em questão não se destina a conferir neutralidade à tributação (como ocorre com o IPI e o ICMS), mas sim de desonerar determinada etapa da cadeia produtiva, como estímulo à específica atividade econômica, assumindo contornos de verdadeira subvenção pública.

6. Sobre o regime de incidência tributária, especificamente quanto à cadeia produtiva de *álcool hidratado combustível*, a legislação pertinente, no tocante à oneração do distribuidor, variou consideravelmente ao longo do tempo.

6.1 Da análise cronológica da legislação posta, verifica-se que as vendas de álcool hidratado operadas pelo distribuidor, em determinados períodos, não eram oneradas pela incidência das contribuições em comento (ante o estabelecimento de alíquota zero para tal operação), a revelar um regime genuinamente monofásico; em outros, diversamente, as vendas do distribuidor, na correlata cadeia produtiva, também eram oneradas em conjunto com aquelas operadas pelos importador/produtor, a denotar um regime bifásico.

6.2 Em relação ao período de vigência do Decreto n. 7.997/2013, em que se evidencia o regime de incidência monofásica, afinal, nesse período, a oneração da tributação recaiu exclusivamente sobre a receita das vendas realizadas pelo importador ou produtor, enquanto (conforme asseve a própria impetrante) ao distribuidor foi concedida a redução da alíquota a zero, esta Corte Superior de Justiça possui posicionamento firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos (*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) 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.

7. O aludido precedente qualificado, todavia, não se aplica integralmente à hipótese dos autos, a considerar que, após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas das referidas contribuições para o PIS e COFINS, antes zerada, para as distribuidoras, não se estaria mais diante de um regime monofásico, mas sim bifásico, já que tanto o produtor/importador como o distribuidor, na saída da mercadoria de seus estabelecimentos, passaram a ser onerados por esses tributos (pelo que se percebe, até a redação dada pela LC 214/2025).

7.1 Não obstante, as normas que tratam do direito ao desconto de crédito, advindo da não cumulatividade atribuída à contribuição ao PIS e à COFINS, previstas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sempre o vedaram, como regra, no caso de aquisição de álcool para fins carburantes destinado à revenda, independentemente do regime de incidência tributária.

7.2 Diz-se, em regra, pois a própria lei (notadamente a que regula a tributação da contribuição ao PIS e da Cofins, do setor de combustíveis), como seria de rigor, estabelece as específicas hipóteses em que se admite o creditamento pela aquisição de álcool para revenda, quais sejam: *art. 17 da Lei n. 10.865/2004, em benefício do importador, contribuinte do PIS-Importação e da Cofins-Importação; § 13 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.727/2008), em benefício do produtor e do importador de álcool que adquire o produto para revenda de outro produtor ou de outro importador; e § 15 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.727/2008) em benefício do distribuidor, dos créditos decorrentes da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, como estímulo ao beneficiamento ambiental daí decorrente).*

7.3 A lei de regência 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 produto em comento, e o importador, ao fazê-lo ingressar no território nacional (*que, inclusive, é onerado por tais contribuições na modalidade importação*), o introduzem no mercado por meio de sua "venda" ao distribuidor, o qual, por sua vez, a revende aos postos de combustíveis (comerciantes varejistas), que, por fim, a revende ao consumidor final. A vedação ao crédito, como se verifica, é direcionada especificamente à aquisição do álcool para fins carburantes para revenda, 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.

8. Sem imiscuir na discussão a respeito da alegada afronta à Constituição Federal, de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, para o desate da matéria posta, restrita à legislação infraconstitucional, afigura-se suficiente o reconhecimento de que o constituinte conferiu ampla autonomia ao legislador ordinário para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos as contribuições ao PIS e a COFINS serão não cumulativas (Tema 756/STF)

, não- se revestindo de obrigatoriedade, tampouco se destinando a conferir neutralidade à tributação, como pretendido pela parte recorrente.

IV. Dispositivo e tese

9. Resultado do Julgamento: Recurso desprovido.

Tese de julgamento: 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 hidratado combustível adquirido para revenda, independentemente do regime de incidência tributária, ressalvadas as hipóteses especificadas na lei.**

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 195, § 12; Lei n. 10.637/2002, art. 3º, I, b; Lei n. 10.833/2003, art. 3º, I, b; Lei n. 11.033/2004, art. 17.

Jurisprudência relevante citada: STJ, Tema 1.093, REsp 1.894.741/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/04/2022; STF, Tema 756, RE 841979, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, julgado em 28/11/2022.

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 1965163 - PE (2021/0328417-5)

RELATOR : **MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE : TOTAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA
OUTRO NOME : TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A
ADVOGADOS : HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
GUSTAVO HENRIQUE VASCONCELOS VENTURA - PE017900
ALESSANDRA ARAÚJO SILVA LINS - PE017171
LEONEL PEREIRA PITTZER - RJ145974
RODRIGO FUX - RJ154760
ERIVANIA FERNANDES DE SOUZA - PE034056
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO MANIFESTADA PELO DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEIS DE RECONHECIMENTO DE DIREITO ALEGADAMENTE LÍQUIDO E CERTO CONSISTENTE NO DESCONTO DE CRÉDITO RELATIVO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS ATINENTE À AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL PARA A REVENDA. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL QUANTO AO DIREITO DE CREDITAMENTO RELATIVO AO ÁLCOOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL ADQUIRIDO PARA REVENDA, INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. RECONHECIMENTO. ORDEM CORRETAMENTE DENEGADA NA ORIGEM. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto por distribuidora de combustíveis contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que negou provimento à apelação, mantendo a denegação da ordem impetrada na origem, em que se pretendia o reconhecimento do direito ao creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre a aquisição de etanol hidratado para revenda, em razão da não cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da Constituição Federal.
2. O Juízo de primeiro grau denegou a segurança, sob o fundamento de que, no regime monofásico, não há amparo legal para o creditamento em relação às mercadorias adquiridas para revenda. O TRF5 manteve a decisão, destacando que o regime monofásico concentra a tributação na etapa inicial da cadeia produtiva, vedando o creditamento para distribuidoras.
3. Nas razões recursais, a distribuidora defende que: *i*) após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas das referidas contribuições

para o PIS e COFINS, antes zerada, para as distribuidoras, não se estaria mais diante do regime monofásico (como compreendeu a Corte Regional), mas sim de um regime bifásico, já que tanto o produtor/importador como o distribuidor, na saída da mercadoria de seus estabelecimentos, são onerados por tais tributos, e que, por imposição constitucional, geraria o direito ao creditamento decorrente da não cumulatividade; e *ii)* faz jus ao direito ao crédito de PIS/COFINS durante o período de vigência da redação dada ao Decreto n. 7.997/2013, mesmo diante da redução a zero das alíquotas na venda do distribuidor, em virtude da prescrição do art. 17 da Lei n. 11.033/2008, que permite expressamente o creditamento mesmo quando a legislação preveja saídas com alíquota zero.

II. Questão em discussão

4. A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em definir se a empresa distribuidora de combustíveis, que adquire Etanol Hidratado Combustível e o revende 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), como corolário da não cumulatividade, estabelecida no § 12 do art. 195 da Constituição Federal.

III. Razões de decidir

5. Diversamente do tratamento dado ao IPI e a ao ICMS, em relação às contribuições PIS e COFINS, a Constituição Federal não lhes conferiu o atributo da não cumulatividade, como princípio a elas inerente. Concedeu, na verdade, 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 meio da não cumulatividade atribuída ao PIS/COFINS pelo legislador, o creditamento não guarda nenhuma vinculação com o montante de tributo recolhido na etapa anterior. 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. Desse modo, a não cumulatividade atribuída às contribuições em questão não se destina a conferir neutralidade à tributação (como ocorre com o IPI e o ICMS), mas sim de desonerar determinada etapa da cadeia produtiva, como estímulo à específica atividade econômica, assumindo contornos de verdadeira subvenção pública.

6. Sobre o regime de incidência tributária, especificamente quanto à cadeia produtiva de *álcool hidratado combustível*, a legislação pertinente, no tocante à oneração do distribuidor, variou consideravelmente ao longo do tempo.

6.1 Da análise cronológica da legislação posta, verifica-se que as vendas de álcool hidratado operadas pelo distribuidor, em determinados períodos, não eram oneradas pela incidência das contribuições em comento (ante o estabelecimento de alíquota zero para tal operação), a revelar um regime genuinamente monofásico; em outros, diversamente, as vendas do distribuidor, na correlata cadeia produtiva, também eram oneradas em conjunto com aquelas operadas pelos importador/produtor, a denotar um regime bifásico.

6.2 Em relação ao período de vigência do Decreto n. 7.997/2013, em que se evidencia o regime de incidência monofásica, afinal, nesse período, a oneração da tributação recaiu exclusivamente sobre a receita das vendas realizadas pelo importador ou produtor, enquanto (conforme assere a própria impetrante) ao distribuidor foi concedida a redução da alíquota a zero, esta Corte Superior de Justiça possui posicionamento firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos (*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) 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.

7. O aludido precedente qualificado, todavia, não se aplica integralmente à hipótese dos autos, a considerar que, após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas das referidas contribuições para o PIS e COFINS, antes zerada, para as distribuidoras, não se estaria mais diante de um regime monofásico, mas sim bifásico, já que tanto o produtor/importador como o distribuidor, na saída da mercadoria de seus estabelecimentos, passaram a ser onerados por esses tributos (pelo que se percebe, até a redação dada pela LC 214/2025).

7.1 Não obstante, as normas que tratam do direito ao desconto de crédito, advindo da não cumulatividade atribuída à contribuição ao PIS e à COFINS, previstas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sempre o vedaram, como regra, no caso de aquisição de álcool para fins carburantes destinado à revenda, independentemente do regime de incidência tributária.

7.2 Diz-se, em regra, pois a própria lei (notadamente a que regula a tributação da contribuição ao PIS e da Cofins, do setor de combustíveis), como seria de rigor, estabelece as específicas hipóteses em que se admite o creditamento pela aquisição de álcool para revenda, quais sejam: *art. 17 da Lei n. 10.865/2004, em benefício do importador, contribuinte do PIS-Importação e da Cofins-Importação; § 13 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.727/2008), em benefício do produtor e do importador de álcool que adquire o produto para revenda de outro produtor ou de outro importador; e § 15 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.727/2008) em benefício do distribuidor, dos créditos decorrentes da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, como estímulo ao beneficiamento ambiental daí decorrente).*

7.3 A lei de regência 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 produto em comento, e o importador, ao fazê-lo ingressar no território nacional (*que, inclusive, é onerado por tais contribuições na modalidade importação*), o introduzem no mercado por meio de sua "venda" ao distribuidor, o qual, por sua vez, a revende aos postos de combustíveis (comerciantes varejistas), que, por fim, a revende ao consumidor final. A vedação ao crédito, como se verifica, é direcionada especificamente à aquisição do álcool para fins carburantes para revenda, 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.

8. Sem imiscuir na discussão a respeito da alegada afronta à Constituição Federal, de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, para o desate da matéria posta, restrita à legislação infraconstitucional, afigura-se suficiente o reconhecimento de que o constituinte conferiu ampla autonomia ao legislador ordinário para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos as contribuições ao PIS e a COFINS serão não cumulativas (Tema 756/STF)

, não- se revestindo de obrigatoriedade, tampouco se destinando a conferir neutralidade à tributação, como pretendido pela parte recorrente.

IV. Dispositivo e tese

9. Resultado do Julgamento: Recurso desprovido.

Tese de julgamento: 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 hidratado combustível adquirido para revenda, independentemente do regime de incidência tributária, ressalvadas as hipóteses especificadas na lei.**

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 195, § 12; Lei n. 10.637/2002, art. 3º, I, b; Lei n. 10.833/2003, art. 3º, I, b; Lei n. 11.033/2004, art. 17.

Jurisprudência relevante citada: STJ, Tema 1.093, REsp 1.894.741/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/04/2022; STF, Tema 756, RE 841979, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, julgado em 28/11/2022.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso especial interposto por TDC Distribuidora de Combustíveis Ltda., com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, em contrariedade a acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Subjaz ao presente recurso especial mandado de segurança impetrado por Total Distribuidora de Petróleo Ltda. contra o Delegado da Receita Federal do Brasil no Recife/PE, em que se postulou a declaração de seu direito líquido e certo ao aproveitamento de créditos, decorrentes da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, pela aquisição de ÁLCOOL COMBUSTÍVEL – ETANOL HIDRATADO –, após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas das referidas contribuições, antes zerada para as distribuidoras, em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade de tais contribuições, com apoio no art. 195, § 12, da Constituição Federal.

Pretendeu a impetrante, ainda, "seja assegurado seu direito líquido e certo ao creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre a aquisição de ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - ETANOL HIDRATADO durante o período de vigência da redação dada ao Decreto n. 7.997/2013, mesmo diante da redução a zero das alíquotas na venda do distribuidor; quer porque a lei continuava prevendo a possibilidade de que os tributos voltassem a ser exigidos, quer diante da prescrição do art. 17 da Lei n. 11.033/2008, que permite expressamente o creditamento mesmo quando a legislação preveja saídas com alíquota zero" (e-STJ, fl. 8).

Alegou, no ponto, que, as distribuidoras de combustíveis, quando vendem estes produtos com tributação diferenciada, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS pela alíquota 0% (zero), porém isso não quer dizer que não há tributação. Diferentemente do que ocorre na isenção e na imunidade, a aplicação da alíquota de 0% (zero) quer dizer sim que houve a tributação, porém, o efeito financeiro na saída é de não haver valor a ser recolhido. Anotou, assim, que deve ser permitido o crédito de PIS e COFINS, resultante do débito da operação anterior em obediência à sistemática constitucional da não cumulatividade, sendo estes os fundamentos jurídicos que justificam o direito ao crédito de PIS e Cofins quando da aquisição de mercadorias tributadas, mesmo quando sujeitas ao regime dito monofásico.

Para tanto, argumentou, em resumo, que, em atenção ao fato de que as aquisições de álcool hidratado são tributadas na aquisição pelo distribuidor e, agora, após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017, passaram a sofrer nova incidência também na saída do distribuidor, a vedação ao direito de crédito evidencia violação ao princípio da não cumulatividade, de assento constitucional (art. 195, § 12, CF).

Registrou, por fim, que o § 12 do art. 195 da Carta Federal, conferiu *status* constitucional à não cumulatividade do PIS e da COFINS e que tal dispositivo ficou restringido em razão da regulamentação infraconstitucional mencionada, com o claro intuito de limitar a sistemática da não cumulatividade.

O Delegado da Receita Federal do Brasil no Recife/PE defendeu a inexistência de direito líquido e certo da parte impetrante quanto ao pretendido creditamento (e-STJ, fls. 121-146).

Em suma, a autoridade fiscal registrou, de início, que, em relação ao princípio da não cumulatividade aplicado ao PIS e à COFINS, o constituinte não estabeleceu nenhum regramento de como se daria a aplicação do princípio, conferindo ao legislador ordinário ampla autonomia a esse propósito. Aduziu que, não obstante a possibilidade de creditamento de alguns insumos, os arts. 3º, parágrafos 2º, inciso II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente a apuração de créditos de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS em relação a produtos sujeitos à tributação concentrada (regime monofásico), sendo inadmissível o pleito da impetrante por violação do princípio da legalidade. Anotou que o disposto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004 restringe-se ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO e que sua extensão a situações diversas daquela prevista na legislação implicaria privilégio indevido para certas atividades econômicas, em prejuízo daquelas sujeitas à tributação polifásica. Salientou, ainda, que a isenção ou a exclusão do crédito tributário, mesmo que por meio de creditamento não cumulativo depende de previsão legal, a ser interpretada restritivamente nos termos do art. 111 do CTN.

O Ministério Público Federal absteve-se de ofertar parecer (e-STJ, fls. 149-150).

Em primeira instância, o Juízo da 5ª Vara Federal da Seção Judiciária de Recife/PE denegou a ordem impetrada, extinguindo o feito, nos termos do art. 487, I, do CPC, sob o fundamento, em síntese, de que, "em sendo a tributação monofásica, não há amparo legal para que os comerciantes atacadistas, ou varejistas tenham direito ao crédito em relação às mercadorias adquiridas para revenda uma vez que não são onerados com o pagamento dos tributos" (e-STJ, fl. 196)

Irresignada, TDC Distribuidora de Combustíveis Ltda. interpôs recurso de apelação, ao qual o Tribunal Regional Federal da 5ª Região negou provimento, em acórdão assim ementado (e-STJ, fls. 297-298):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. EMPRESA REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL. PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL E DA CORTE UNIFORMIZADORA. APELAÇÃO DESPROVIDA.

1. A tese da impetrante é a de que os Decretos nºs 9.101/2017 e 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas da contribuição para o PIS e da COFINS, antes zerada para as empresas distribuidoras, afronta o princípio da não cumulatividade das referidas contribuições, nos termos do art. 195, § 12, da Carta Constitucional.

2. É preciso, de logo, esclarecer que os referidos Decretos tratam do regime de tributação monofásico, ou seja, por essa sistemática, a contribuição para o PIS e a COFINS incidem apenas no início da cadeia produtiva. O que ocorre é que, ao longo dos anos, houve sucessivos aumentos e reduções das alíquotas das contribuições através de Decretos. Para os comerciantes varejistas, que é o caso da impetrante, a Lei nº 9.718/98, no seu art. 5º, § 1º, inciso II, estabelece a alíquota zero para as aludidas contribuições, incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive, para fins carburantes.

3. O regime monofásico, também conhecido como tributação concentrada, consiste em um mecanismo que atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda a cadeia produtiva.

4. Por sua vez, a Lei nº 10.147/2000, que criou o regime monofásico para determinados produtos, tornou os industriais e importadores responsáveis pelo recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre a cadeia de produção e consumo, mediante a aplicação da alíquota global de 12,50%, e reduziu a zero a alíquota das mencionadas exações, para revendedores e varejistas. Destarte, as empresas que ocupam, na cadeia produtiva, a condição de revendedoras, não recolhem as contribuições em tela.

5. Com a edição das Leis nºs 10.637 de 30/12/2002, conversão da MP nº 66 /2002, e 10.833 de 29/12/2003, conversão da MP nº 135/2003, foi criada a

sistemática de não-cumulatividade para a contribuição para o PIS e a COFINS. Contudo, a Lei nº 10.637/2002 fez a expressa ressalva, nos seus arts. 1º e 2º, com redação dada pela Lei nº 10.865/2004, de que a comercialização dos produtos, no atacado e no varejo, permaneceria sob o regime monofásico.

6. A Lei nº 10.865/2004, que alterou a redação das Leis nºs 9.990/2000, 10.147/2000, 10.485/2002, 10.637/2002 e 10.833/2003, estabeleceu que as receitas de comercialização dos bens estariam submetidas à sistemática de não-cumulatividade, especificamente, para os fabricantes e importadores. Assim, em relação aos atacadistas e varejistas foi mantida a alíquota zero, na venda de tais produtos, o que é coerente com o sistema monofásico de tributação, como dito alhures.

7. A interpretação que se extrai desses diplomas legais, inclusive, porque consignado no art. 3º, I, 'b', da Lei nº 10.637/2002, reproduzido na Lei nº 10.833/2003, é de que há vedação ao creditamento das referidas contribuições, em relação aos produtos adquiridos para revenda.

8. Deve ser afastada a interpretação isolada do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, como realizou o magistrado sentenciante, sem considerar os ditames do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, o qual dispõe expressamente sobre a necessidade de observância das regras contidas no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para a apuração do saldo credor. Não há, portanto, como se acolher a alegação de que o art. 17 daquele diploma legal tenha revogado ou afastado as vedações legais ao creditamento, no regime de incidência monofásica da contribuição para o PIS e da COFINS.

9. Destarte, em relação à majoração e à redução das alíquotas das referidas contribuições, nos termos dos Decretos nº 9.101/2017 e nº 9.112/2017, incidentes sobre a importação e comercialização de combustíveis, as contribuintes atingidas são as fabricantes/produtoras, o que não é o caso da impetrante, que é revendedora de combustíveis, por força do regime de tributação monofásica.

10. Aliás, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando no sentido de que " as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não Cumulativo, a teor dos artigos 2º, parágrafo 1º e incisos; e 3º, I, 'b', da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003' e que, portanto, 'não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não Cumulativo, salvo "' (AgInt no AREsp 1.221.673/BA, Relatora: Ministra ASSUSETE determinação legal expressa MAGALHÃES, julgado em 17/04/2018, D Je 23/04/2018). E, ainda, " a incidência monofásica do PIS e " (AgInt no AREsp 1.109.354/SP, da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento Relator: Ministro

MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 05/09/2017, D Je Data: 15/09/2017) .

11. Em suma, as empresas sujeitas ao regime monofásico do PIS e da COFINS não podem aproveitar créditos das referidas contribuições, até porque esse regime gera a concentração da tributação em uma única etapa da cadeia produtiva. Não há crédito a ser objeto de compensação.

12. Por derradeiro, a divergência sobre a matéria entre a 1ª e a 2ª Turmas do STJ será, em breve, dirimida pelo julgamento dos EAREsp 1.109.354 e dos EResp 1.768.224, já havendo voto do Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, favorável à tese fazendária. O julgamento foi adiado por pedido de vista em 05/11/2019.

13. Apelação desprovida. Sentença mantida.

Opostos embargos de declaração (e-STJ, fl.318-326), estes foram rejeitados (e-STJ, fls. 361-367).

Em contrariedade ao aresto, TDC Distribuidora de Combustíveis Ltda. interpõe o presente recurso especial (e-STJ, fls. 465-481), em que aponta a violação dos arts. 5º, II, da Lei n. 9.718/1998, com redação dada pela Lei n. 11.727/2008; 17 da Lei n. 11.033/2004; 195, § 12, da Constituição Federal.

Em suas razões recursais, a insurgente tece, de início, considerações destinadas a promover um *distinguishing* do caso retratado nestes autos com a hipótese discutida nos EAREsp 1.109.354/SP e EResp 1.768.224/RS, julgados pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos quais se firmou o entendimento de que as empresas tributadas pelo regime monofásico não têm direito a créditos de PIS e Cofins. Esclarece que, na hipótese dos autos, diversamente, a lei de regência (*art. 5º, I e II, § 8º, bem como os Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017*) determina a plurifasia da tributação do álcool hidratado, na medida em que não apenas o produtor/importador é tributado na saída do aludido produto, como também o são os distribuidores (caso da recorrente), na saída da mercadoria.

Ressalta, em seus dizeres, que "à diferença do que acontece com outros combustíveis, no qual a incidência das contribuições é feita exclusivamente sobre o produtor/importador, NO CASO DO ÁLCOOL, desde a aprovação da Lei nº 11.727/2008, até a presente data, está prevista a incidência bifásica para toda a cadeia. Isto é, coexistem duas incidências programadas nas operações do mercado interno, pois, além do produtor/importador, O DISTRIBUIDOR TAMBÉM ESTÁ SUJEITO À INCIDÊNCIA DESSAS CONTRIBUIÇÕES, COMO ESTABELECE O ART. 5º, II, DA LEI Nº 9.718/1998 " (e-STJ, fl. 473).

No mérito, defende que "o creditamento é medida que se impõe em razão do princípio da não cumulatividade prevista no § 12 do art. 195 da Constituição Federal, uma vez que, o art. 5º, II, da Lei nº 9.718/1998, com redação dada pela

Lei nº 11.727/2008, estabeleceu o recolhimento do PIS/COFINS pelas Distribuidoras a partir de 2017 (conforme quadro abaixo), de modo que a supressão do distribuidor da permissão da tomada de crédito, estabelecida pela Lei nº 12.859/2013, qual seja: '§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador', se mostra fragrantemente ilegal" (e-STJ, fl. 470).

Afirma que, **"a despeito da dupla incidência ao longo da cadeia, o art. 5º, § 13, da Lei nº 9.718/1998 foi inconstitucionalmente modificado para suprimir a figura do distribuidor dentre aqueles legitimados para aproveitar créditos de não cumulatividade**, pois a mesma Lei manteve a previsão legal para a incidência sobre as operações de saída do distribuidor, **sujeitando-lhes, assim, à apuração cumulativa e ofendendo o art. 195, § 12, da Constituição"** (e-STJ, fl. 474).

Entende, assim, estar "demonstrada a inclusão da Recorrente e do produto, álcool hidratado, na não-cumulatividade do PIS/COFINS com majoração de alíquotas, em razão das alterações feitas pela Lei 11.727/08, nos artigos 1º, § 3º, IV, 5º, incisos I e II, 8º, VII, 'a' e 10, VII, 'a', respectivamente, das Leis 10.637/02 e 10.833/03" (e-STJ, fl. 480). Ressalta que "sob esse influxo constitucional do princípio da não cumulatividade que deve ser apreciado o direito ora vindicado, visto que a legislação ordinária reforçou essa *ratio* da não-cumulatividade, ao prever no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 que o crédito de PIS e COFINS seria mantido ainda que as operações anteriores se sujeitassem à alíquota zero" (e-STJ, fl. 480).

Por fim, conclui: "Diante desse quadro, em que as aquisições de álcool hidratado são tributadas na aquisição pelo distribuidor e, após a edição dos Decretos nº 9.101/2017 e nº 9.112/2017, passam a sofrer nova incidência também na saída do distribuidor, a vedação ao direito de crédito pela aquisição **mostra quadro que suscita dúvidas sobre a constitucionalidade dessas medidas normativas à luz do art. 195, § 12, da Constituição"** (e-STJ, fls. 480-481).

A parte adversa apresentou contrarrazões às fls. 182-186 (e-STJ).

É o relatório.

VOTO

A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em definir, se a empresa distribuidora de combustíveis, que adquire de produtores/importadores **etanol hidratado (álcool) e o revende** 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), como corolário da não cumulatividade estabelecida no § 12 do art. 195 da Constituição Federal.

A propósito da delimitação da controvérsia, a impetrante bem esclareceu o objeto do *mandamus* impetrado na origem, consoante os termos a seguir:

A Impetrante é empresa que se dedica à distribuição de combustíveis e derivados de petróleo, conforme previsto em seu Estatuto Social, pelo que adquire Gasolina A e Óleo Diesel da PETROBRÁS (Refinaria), bem como Etanol Anidro Combustível (EAC) e B100 das USINAS para fabricação (mistura dos produtos) e revenda da Gasolina “C” e Óleo Diesel “B”, respectivamente, aos postos de combustíveis e eventuais consumidores finais.

Igualmente, adquire das Usinas e produtores o Etanol Hidratado (álcool) para revenda a postos de combustíveis. Dito isto, ressalte-se que esta ação se limitará ao pleito de reconhecimento do direito ao creditamento da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre a aquisição de Etanol Hidratado.

Vejamos.

[...]

Ante todo o exposto, a Impetrante requer:

- a) Seja declarado o direito líquido e certo da Impetrante **CONCEDENDO PLENAMENTE A SEGURANÇA** para aproveitar créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS **pela aquisição de combustível Etanol Hidratado**, após a edição dos Decretos nº 9.101/17, e nº 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas das referidas Contribuições para o PIS e COFINS, antes zerada para as Distribuidoras; em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade das referidas contribuições, tudo com fulcro no artigo 195, §12 da Constituição Federal;
- b) Igualmente, requer seja declarado o direito líquido e certo ao creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS **sobre a aquisição de Etanol Hidratado** durante o período de vigência da redação dada ao Decreto n. 7.997/2013, mesmo diante da redução a zero das alíquotas na venda do distribuidor; quer porque a lei continuava prevendo a possibilidade de que os tributos voltassem a ser exigidos, quer diante da prescrição do art. 17 da Lei n. 11.033/2008, que permite expressamente o creditamento mesmo quando a legislação preveja saídas com alíquota zero.

Passa-se, assim, a sopesar a existência do alegado direito de creditamento relativo às contribuições PIS e COFINS em favor do distribuidor de combustíveis, que adquire dos produtores/importadores **etanol hidratado (onerado por tais tributos na entrada) e o revende aos postos de combustíveis, em operação igualmente**

tributada a partir dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017, em que houve a majoração das alíquotas, antes zerada, como decorrência da não cumulatividade estabelecida no art. 195, § 12, da CF/1988.

Para tanto, importante bem delinear: *i)* a extensão da não cumulatividade atribuída ao PIS e à COFINS, cujos contornos foram delegados pela Constituição Federal ao legislador ordinário; *ii)* a cadeia de produção e de comercialização do etanol hidratado e o modo como se opera a tributação da operação em questão (se monofásica, como entenderam as instâncias ordinárias; ou se bifásica, como defende a parte recorrente); e, principalmente, *iii)* o tratamento legal conferido ao pretendido aproveitamento de crédito.

Pois bem. 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.

Convém transcrever os 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 fim, 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, contrária, manifestamente, aos interesses nacionais.

Diversamente, 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 meio da não cumulatividade 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*.

Desse modo, 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>

Já se pode antever que a argumentação expendida pela recorrente –calcada na suposta imperiosidade constitucional de se alcançar a neutralidade da tributação (alegadamente em incidência plurifásica), como se ínsita fosse à não cumulatividade atribuída à contribuição ao PIS e à COFINS (nos mesmos moldes ao que se dá com os tributos IPI e ICMS) – não guarda respaldo no ordenamento jurídico posto.

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 os contornos das normas que cuidam da incidência das contribuições relativas ao PIS e à COFINS que gravam as operações com

álcool ao longo da cadeia produtiva e, na sequência, principalmente, as que tratam do direito ao crédito, advindo da não cumulatividade.

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 álcool hidratado, apurados e recolhidos pelo vendedor, por ocasião da saída da correlata mercadoria. Ainda que desinfluyente para o caso em exame, sobre a atividade de importação, registra-se incidir, ainda, o PIS-Importação e a COFINS-Importação, na entrada do produto, por ocasião do desembarque aduaneiro, de incumbência do importador.

Sobre o regime de incidência tributária, 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 importador/produtor, tão somente.

Especificamente quanto à cadeia produtiva de álcool hidratado, a legislação pertinente, no tocante à oneração do distribuidor, variou consideravelmente ao longo do tempo.

Apenas a título de registro, veja-se que o art. 5º da Lei n. 9.718/1998, em sua redação original, atribuiu ao distribuidor de álcool, num primeiro momento, a qualidade de contribuinte substituto, impondo-lhe o recolhimento das contribuições devidas pelos comerciantes varejistas. Posteriormente, em incidência monofásica, o art. 5º da Lei n. 9.718/1998, com a redação dada pela Medida Provisória n. 1.991-15/2000, onerou os distribuidores. De igual modo, mas com alíquotas diferentes, deram-se as disposições dadas pela Lei n. 9.990/2000.

A Medida Provisória n. 413, de janeiro de 2008, por sua vez, estabeleceu a incidência dos tributos em comento sobre a receita bruta **auferida por produtor e por importador na venda de álcool**, inclusive para fins carburantes, **e reduziu a zero as alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda do referido produto, quando auferida por distribuidor** ou por comerciante varejista, nos seguintes moldes:

Art. 5. A Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, incidentes sobre a receita bruta, auferida por produtor e por importador na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas de 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), respectivamente.

§ 1 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 por distribuidor ou comerciante varejista.

§ 2 O produtor e o importador de que trata o caput 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 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.

§ 3 A opção prevista no § 2 será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 4 No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 2 e 3, a Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.

Em seguida, a Lei n. 11.727/2008 alterou, mais uma vez, a redação do art. 5º da Lei n. 9.718/1998, oportunidade em que, novamente, onerou 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*), com base nestes termos:

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 § 1º 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.

§ 4o 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 cinqüenta e dois centavos) **por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador;**

II – R\$ 58,45 (cinqüenta 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.**

§ 5o A opção prevista no § 4o deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 5 A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 6 No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 4 e 5 deste artigo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.

[...]

§ 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.

Importante assinalar que, relativamente à opção ao regime especial previsto no § 4º do art. 5º da Lei 9.718/1998, o **Decreto n. 7.997, de maio de 2013, em relação ao distribuidor, estabeleceu alíquota zero, circunstância que, na prática, fez com que apenas o produtor e importador fossem onerados pelas contribuições em questão, em regime monofásico.** Confirmam-se os termos do decreto:

“Art. 2º As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, com a utilização do coeficiente fixado no art. 1º , ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 21,43 (vinte e um reais e quarenta e três centavos) e R\$ 98,57 (noventa e oito reais e cinquenta e sete centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e [Vigência](#)

II - zero real e zero real no caso de venda realizada por distribuidor.” (NR)

Em julho de 2017, também por meio de Decretos (n. 9.101 e 9.112), em relação à opção ao regime especial prevista no § 4º do art. 5º da Lei 9.718/1998, foi majorada a alíquota da contribuição para o PIS e da COFINS incidente sobre a venda de álcool realizada pelo distribuidor, assim como dos produtores /importadores, nos seguintes termos (na redação do último decreto acima referido):

Art. 2º As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998 , com a utilização do coeficiente fixado no art. 1º, ficam fixadas, respectivamente, no valor de:

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; e

II - R\$ 35,07 (trinta e cinco reais e sete centavos) e R\$ 161,28 (cento e sessenta e um reais e vinte e oito centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.” (NR)

A Lei Complementar n. 214/2025, que conferiu a redação atual ao referido dispositivo, estabeleceu, novamente, a incidência dos tributos em comento sobre a receita bruta **auferida por produtor e por importador na venda de etanol, inclusive para fins carburantes, **e reduziu a zero as alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda do referido produto, quando auferida por distribuidor ou por comerciante varejista. Confira-se:****

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelo produtor ou importador nas operações com etanol, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de 5,25% (cinco inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) e 24,15% (vinte e quatro inteiros e quinze centésimos por cento). (Redação dada pela Lei Complementar nº 214, de 2025)

I – (Revogado pela Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

II – (Revogado pela Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

§ 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: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 14.292, de 2022)

II - por comerciante varejista, exceto na hipótese prevista no inciso II do § 4º-B deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 14.292, de 2022)

III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

IV - por distribuidor, no caso de venda de etanol combustível. (Redação dada pela Lei Complementar nº 214, de 2025)

§ 2º A redução a 0 (zero) das alíquotas previstas no inciso III do § 1º deste artigo não se aplica às operações em que ocorra liquidação física do contrato. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 14.292, de 2022)

§ 4º O produtor e o importador 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, com incidência única, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em R\$ 34,33 (trinta e quatro reais e trinta e três centavos) e R\$ 157,87 (cento e cinquenta e sete reais e oitenta e sete centavos) por metro cúbico de etanol combustível. (Redação dada pela Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

[...]

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS /Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. **(Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013)**

Como se pode constatar, as vendas de álcool hidratado operadas pelo distribuidor, em determinados períodos, não eram oneradas pela incidência das contribuições em debate (ante o estabelecimento de alíquota zero para tal operação), a revelar um regime genuinamente monofásico; em outros, diversamente, as vendas do distribuidor, na correlata cadeia produtiva, também eram oneradas em conjunto com aquelas operadas pelos importador/produtor, a denotar um regime bifásico.

Ressalta-se que, no regime de arrecadação monofásico, a totalidade da carga tributária da cadeia produtiva atinente à contribuição ao PIS e à COFINS 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 reduzida a zero.

Na hipótese dos autos, é possível identificar, dos fundamentos expendidos na subjacente impetração, duas linhas argumentativas, **com cortes temporais diversos**:

i) a primeira, de que, após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112 /2017, que determinaram a majoração das alíquotas das referidas contribuições para o PIS e COFINS, antes zerada, para as distribuidoras, não se estaria mais diante do regime monofásico (o qual, segundo o posicionamento firmado pelo STJ em repetitivo, não autoriza o creditamento) – como compreendeu a Corte Regional –mas sim de um regime bifásico, já que tanto o produtor/importador como o distribuidor, na saída da mercadoria de seus estabelecimentos, são onerados por tais tributos, o que, **por imposição constitucional**, ensejaria o direito ao creditamento decorrente da não cumulatividade;

ii) a segunda, de que existe direito ao crédito de PIS/COFINS durante o período de vigência da redação dada ao Decreto n. 7.997/2013, mesmo diante da redução a zero das alíquotas na venda do distribuidor, em virtude da prescrição do art. 17 da Lei n. 11.033/2008, que permite expressamente o creditamento mesmo quando a legislação preveja saídas com alíquota zero.

Invertendo-se a ordem de análise, **em relação a essa segunda tese** (atinente ao período de vigência do Decreto n. 7.997/2013), em que se evidencia o regime de incidência monofásica, afinal, nesse período, a oneração da tributação recaiu exclusivamente sobre a receita das vendas realizadas pelo importador ou produtor, enquanto (conforme asseve a própria impetrante) ao distribuidor foi concedida a redução da alíquota a zero, **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.**

Por oportuno, transcrevem-se as teses fixadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal 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.

No tocante ao período de vigência do Decreto n. 7.997/2013, a Corte Regional, embora não tenha feito nenhuma distinção quanto aos cortes temporais mencionados pela parte impetrante, tendo-a qualificado erroneamente como comerciante varejista por ocasião do julgamento dos embargos de declaração –quando, na verdade, não há dúvidas quanto a sua qualidade de distribuidora de combustíveis (**afinal esta qualificação integra justamente a causa de pedir da subjacente impetração**) –, conferiu desfecho adequado, em conformidade, como visto, com as teses jurídicas definidas no Tema 1.093.

O aludido precedente qualificado, todavia, não se aplica integralmente à hipótese dos autos (e por essa razão reputou-se necessária a submissão do caso a este colegiado), a considerar que, conforme demonstrado, **após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017** que determinaram a majoração das alíquotas das referidas contribuições para o PIS e COFINS, antes zerada, para as distribuidoras, não se estaria mais diante de um regime monofásico, mas sim bifásico, já que tanto o produtor/importador como o distribuidor, na saída da mercadoria de seus estabelecimentos, passaram a ser onerados por esses tributos (pelo que se percebe, até a redação dada pela LC 214/2025). Nesse quadro, segundo defende a recorrente – **no que consiste a primeira tese expendida na subjacente impetração** –, de rigor o deferimento ao direito ao creditamento, como decorrência da não cumulatividade de assento constitucional.

No ponto, é preciso anotar que a própria parte recorrente não ignora – *ao contrário, reconhece textualmente* – que, mesmo em tal situação, as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 são (e sempre foram) peremptórias em vedar, em regra, o direito ao crédito dos tributos em comento pela aquisição de álcool para revenda, porém, segundo defende, seu direito decorreria de imposição constitucional (art. 195, § 12, CF).

Efetivamente, as normas que tratam do direito ao crédito, advindo da não cumulatividade atribuída à contribuição ao PIS e à COFINS, previstas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sempre vedaram, como regra, o direito ao crédito pela aquisição de álcool para revenda.

Diz-se, em regra, pois a própria lei, como seria de rigor, estabelece as específicas hipóteses em que se admite o creditamento pela aquisição de álcool para revenda, quais sejam: *art. 17 da Lei n. 10.865/2004, em benefício do importador, contribuinte do PIS-Importação e da Cofins-Importação; § 13 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.727/2008), em benefício do produtor e do importador de álcool que adquire o produto para revenda de outro produtor ou de outro importador; e § 15 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.727/2008) em benefício do distribuidor, dos créditos decorrentes da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, como estímulo ao beneficiamento ambiental daí decorrente).*

Em sua redação original, os arts. 3º, I, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já vedavam o creditamento pela aquisição de álcool para fins carburantes destinada à revenda, nestes termos:

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; [...]

Perceba-se que, na redação originária, entre as vedações ao creditamento, estabeleceu-se a aquisição do álcool para fins carburantes para a revenda "*ou quaisquer outras [mercadorias] submetidas à incidência monofásica da contribuição*". A partir dessa fórmula genérica adotada, constata-se que, à cadeia produtiva do *álcool para fins carburantes*, o legislador, num primeiro momento, atribuiu o regime de incidência monofásica (ficando vedado, por isso, o direito ao creditamento).

Na sequência, os aludidos dispositivos legais foram alterados pela Lei n. 10.865/2004, sem modificação de conteúdo, 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 destinados à revenda – produto, repisa-se, que estava referenciado 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.**

Reproduz-se, pois, 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.

Posteriormente, a Lei n. 11.787/2008, mantendo a aquisição do álcool para fins carburantes para a revenda no rol de vedações ao creditamento, reposicionou a menção a este produto do art. 1º, § 3º, IV, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 para o art. 2º, § 1º-A, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, **agora dissociado da fórmula genérica de monofasia**, regime este de incidência tributária que também permaneceu incompatível com o creditamento em dispositivo apartado (§ 1º do art. 2º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 – situações listadas de monofasia).

Eis o dispositivo legal, com sua remissão:

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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Art. 2º

[...]

§ 1º-A. Excetuam-se do disposto no *caput* deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de **álcool, inclusive para fins carburantes**, à qual se aplicam as alíquotas previstas no *caput* e no § 4º do art. 5º da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Como se constata, a vedação legal ao creditamento pela aquisição do álcool para fins carburantes destinada à revenda deixou de estar atrelada ao regime monofásico de incidência tributária.

Registra-se, por fim, que, mais recentemente, a Lei Complementar n. 214 /2025 alterou a redação do § 1º-A do art. 2º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, para, no que importa à menção à mercadoria mencionada no inciso I do art. 3º, alterar a expressão "álcool" por "etanol", estando assim redigida:

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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei [etanol, inclusive para fins carburantes];

Art. 2º

[...]

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no *caput* deste artigo a receita bruta auferida com a venda de **etanol, inclusive para fins carburantes**, à qual se aplicam as alíquotas previstas, conforme o caso, no [art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. \(Redação dada pela Lei Complementar nº 214, de 2025\) Produção de efeitos](#)

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 incidiriam uma única vez, sem cumulação, proibiu **o direito de creditamento em relação ao álcool hidratado adquirido para revenda, independentemente do regime de incidência tributária.**

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 produto em comento, e o importador, ao fazê-lo ingressar no território nacional (*que, inclusive, é onerado por tais contribuições na modalidade importação*), o introduzem no mercado por meio de sua "**venda**" ao distribuidor, o qual, por sua vez, **a revende** aos postos de combustíveis (comerciantes varejistas), que, por fim, **a revende** ao consumidor final. A vedação ao crédito (como se verifica) é direcionada especificamente à **aquisição do álcool para fins carburantes para revenda**, 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.

Tanto é assim que, no mesmo dispositivo em que há a vedação expressa ao desconto de crédito relativo à **aquisição de álcool para fins carburantes para revenda** (inciso I, parte final, alínea *b*, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), tal direito foi concedido ao produtor em relação aos **"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"** (art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Aliás, nem sequer é possível cogitar tratamento que afronta a isonomia, como sugere a recorrente em suas razões recursais, ao reportar-se à Lei n. 12.859/2013, que excluiu a figura do "distribuidor" do direito ao crédito estatuído no § 13 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998, em benefício do produtor e do importador de álcool que adquire o produto para revenda de outro produtor ou de outro importador", nos termos abaixo:

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. **(Redação dada pela Lei n. 12.859, de 2013)**

Observe-se que não é toda e qualquer aquisição de álcool para revenda operada pelo produtor ou pelo importador que gera o direito ao desconto de crédito, mas somente aquela feita de outro produtor ou de outro importador – ou seja, trata-se de operação restrita entre os agentes econômicos responsáveis por introduzir a mercadoria no mercado nacional – não se equiparando, propriamente, à "*aquisição para revenda efetuada*" pelos outros integrantes da cadeia econômica (distribuidor e comerciante varejista), quando o produto já foi inserido no mercado nacional.

Por conseguinte, esta exceção, tal como as demais fixadas em lei (*art. 17 da Lei n. 10.865/2004, em benefício do importador, contribuinte do PIS-Importação e da Cofins-Importação; e § 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*), em benefício do distribuidor, dos créditos decorrentes da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, como estímulo ao beneficiamento ambiental daí decorrente), guarda justificativa absolutamente proporcional e razoável à natureza do instituto em exame.

Evidenciado que as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 são (e sempre foram) peremptórias em vedar o direito ao crédito dos tributos em comento pela aquisição de álcool hidratado combustível para revenda (*atividade econômica precípua desempenhada pelo distribuidor*), a recorrente – **sem discordar de tal constatação** – defende, na verdade, a própria inconstitucionalidade dos correlatos dispositivos legais, por violarem o disposto no art. 195, § 12, CF, que confere o atributo da não cumulatividade à contribuição ao PIS e à COFINS.

Tal linha de argumentação, a toda evidência, refoge dos contornos adstritos ao conhecimento do recurso especial por esta Corte Superior de Justiça.

Sem imiscuir-se na discussão a respeito da alegada afronta à Constituição Federal, de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, para o desate da

matéria posta, restrita à legislação infraconstitucional, suficiente – *segundo penso* – o reconhecimento de que o constituinte conferiu ampla autonomia ao legislador ordinário para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos as contribuições ao PIS e a COFINS serão não cumulativas, não se revestindo de obrigatoriedade, tampouco se destinando a conferir neutralidade à tributação, como pretendido pela parte recorrente.

O Supremo Tribunal Federal, a esse propósito, por ocasião da análise do Tema 756, acentuou que o art. 195, § 12, da Constituição Federal, conferiu autonomia ao legislador para cuidar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, observados os demais preceitos constitucionais, reconhecendo – a título de exemplo – a validade das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ao vedarem o desconto de crédito na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS.

Eis a ementa do julgado, com as teses fixadas em destaque:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade. 1.

O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v. g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido.

6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756:

“I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança;

II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04.

III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

(RE 841979, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 28-11-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s /n DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023)

Nesse contexto, o desfecho conferido na origem ao *mandamus* não comporta alteração.

Em arremate, na esteira dos fundamentos acima delineados – diversos, em parte, dos adotados na origem – nego provimento ao recurso especial interposto por TDC Distribuidora de Combustíveis S.A.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2021/0328417-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.965.163 / PE

Número Origem: 08089517020184058300

PAUTA: 14/10/2025

JULGADO: 14/10/2025

RelatorExmo. 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 : TOTAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA
OUTRO NOME : TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A
ADVOGADOS : HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
GUSTAVO HENRIQUE VASCONCELOS VENTURA - PE017900
ADVOGADOS : ALESSANDRA ARAÚJO SILVA LINS - PE017171
LEONEL PEREIRA PITTZER - RJ145974
RODRIGO FUX - RJ154760
ADVOGADA : ERIVANIA FERNANDES DE SOUZA - PE034056
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). HELENO TAVEIRA TORRES, pela parte RECORRENTE: TOTAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA

Dr(a). HELENO TAVEIRA TORRES, pela parte OUTRO NOME: TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A

Dr(a). HELENO TAVEIRA TORRES, pela parte DEN.ANT.: TOTAL DISTRIBUIDORA S/A

Dr(a). RAFAELA MATEUS DUARTE, 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.

C52164496198=4425@ 2021/0328417-5 - REsp 1965163

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2021/0328417-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.965.163 / PE

Número Origem: 08089517020184058300

PAUTA: 18/11/2025

JULGADO: 18/11/2025

RelatorExmo. 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 : TOTAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA
OUTRO NOME : TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A
ADVOGADOS : HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
GUSTAVO HENRIQUE VASCONCELOS VENTURA - PE017900
ADVOGADOS : ALESSANDRA ARAÚJO SILVA LINS - PE017171
LEONEL PEREIRA PITTZER - RJ145974
RODRIGO FUX - RJ154760
ADVOGADA : ERIVANIA FERNANDES DE SOUZA - PE034056
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

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.

C52164496198=4425@ 2021/0328417-5 - REsp 1965163