



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2134586 - RS (2024/0111770-5)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
AGRAVANTE : COPESUL-CIA PETROQUIMICA DO SUL
ADVOGADOS : MARCIA MALLMANN LIPPERT - RS035570
FABIO LUIS DE LUCA - RS056159A
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO ENTRE A SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO PIS/COFINS E A DO IPI/ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS (NAFTA PETROQUÍMICA) NO MERCADO INTERNO COM ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. DIREITO AO CREDITAMENTO. INTELIGÊNCIA DO ART. 3º, § 2º, II, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.865/2004. INTERPRETAÇÃO A *CONTRARIO SENSU* DO DISPOSITIVO LEGAL. EQUIVALÊNCIA FUNCIONAL ENTRE ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO PARA FINS DE CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. AGRAVO INTERNO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

1. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, disciplinada pelo legislador ordinário por delegação do art. 195, § 12, da Constituição Federal, não se confunde com o regime constitucionalmente traçado para o IPI e o ICMS. Enquanto para estes últimos o direito ao crédito está atrelado ao montante cobrado na operação anterior, para o PIS e a COFINS, o legislador instituiu um método pelo qual o crédito é apurado mediante a aplicação das alíquotas sobre o valor de aquisição dos insumos, independentemente da tributação efetiva na etapa precedente.

2. O art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, ao vedar o crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, excepciona o caso dos insumos isentos. A norma veda o crédito para o insumo isento apenas quando este for utilizado em produtos ou serviços cuja saída seja igualmente desonerada (sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição). Interpretado *a contrario sensu*, o dispositivo autoriza o creditamento na aquisição de insumo isento quando a operação de saída do produto resultante for tributada.

3. Embora os institutos da isenção e da alíquota zero possuam naturezas jurídicas ontologicamente distintas, para os fins da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, produzem o mesmo efeito econômico e fiscal na etapa de aquisição do insumo: a desoneração da operação. O tratamento díspare violaria o princípio da isonomia e da razoabilidade, violando a lógica do próprio regime não cumulativo.

4. Agravo Interno provido para dar provimento ao Recurso Especial.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 21/08/2025 a 27/08/2025, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Marco Aurélio Bellizze, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 28 de agosto de 2025.

MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2134586 - RS (2024/0111770-5)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
AGRAVANTE : COPESUL-CIA PETROQUIMICA DO SUL
ADVOGADOS : MARCIA MALLMANN LIPPERT - RS035570
FABIO LUIS DE LUCA - RS056159A
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO ENTRE A SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO PIS/COFINS E A DO IPI/ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS (NAFTA PETROQUÍMICA) NO MERCADO INTERNO COM ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. DIREITO AO CREDITAMENTO. INTELIGÊNCIA DO ART. 3º, § 2º, II, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.865/2004. INTERPRETAÇÃO A *CONTRARIO SENSU* DO DISPOSITIVO LEGAL. EQUIVALÊNCIA FUNCIONAL ENTRE ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO PARA FINS DE CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. AGRAVO INTERNO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

1. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, disciplinada pelo legislador ordinário por delegação do art. 195, § 12, da Constituição Federal, não se confunde com o regime constitucionalmente traçado para o IPI e o ICMS. Enquanto para estes últimos o direito ao crédito está atrelado ao montante cobrado na operação anterior, para o PIS e a COFINS, o legislador instituiu um método pelo qual o crédito é apurado mediante a aplicação das alíquotas sobre o valor de aquisição dos insumos, independentemente da tributação efetiva na etapa precedente.

2. O art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, ao vedar o crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, excepciona o caso dos insumos isentos. A norma veda o crédito para o insumo isento apenas quando este for utilizado em produtos ou serviços cuja saída seja igualmente desonerada (sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição). Interpretado *a contrario sensu*, o dispositivo autoriza o creditamento na aquisição de insumo isento quando a operação de saída do produto resultante for tributada.

3. Embora os institutos da isenção e da alíquota zero possuam naturezas jurídicas ontologicamente distintas, para os fins da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, produzem o mesmo efeito econômico e fiscal na etapa de aquisição do insumo: a desoneração da operação. O tratamento díspare violaria o princípio da isonomia e da razoabilidade, violando a lógica do próprio regime não cumulativo.

4. Agravo Interno provido para dar provimento ao Recurso Especial.

RELATÓRIO

Trata-se de Agravo Interno interposto por **COPE SUL - CIA PETROQUÍMICA DO SUL** contra decisão monocrática de lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, à época relator do caso, que conheceu parcialmente do Recurso Especial da empresa e, nessa parte, negou-lhe provimento. Eis o teor do *decisum*, no que pertinente (fls. 1.321-1.325):

“(…)

Preliminarmente, verifico a ausência de interesse recursal da empresa no que se refere à COFINS no período de 1º de maio a 1º de agosto de 2004.

Muito embora a recorrente alegue, nas razões do apelo nobre, que a Corte Regional "deixou de reconhecer à COPE SUL o direito de tomar créditos de PIS e COFINS calculados sobre a aquisição de nafta petroquímica no mercado interno à alíquota zero no período de 1º de agosto de 2004 a 28 de fevereiro de 2006" (fl. 935, e-STJ), a leitura do ato judicial impugnado revela que foi "concedida em parte a segurança apenas para reconhecer o direito da impetrante à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de COFINS no período compreendido entre 1º-05-2004 e 1º-08-2004" (fls. 902-914, e-STJ).

No mérito, a pretensão da parte tampouco merece acolhida, pois a Segunda Turma do STJ examinou a matéria e chegou à conclusão de que não há ilegalidade nas restrições impostas pelos art. 21 e 37 da Lei 10.865/2004. Desse modo, a partir de 1º.8.2004, foi legalmente suprimido o direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS pela adquirente de nafta no mercado interno.

Cito precedente:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE ERRO MATERIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES. NOVA EMENTA DO JULGADO.

1. Houve erro de premissa fática no julgado embargado ao tomar data equivocada (01.08.2004) como a de início da vigência da exação de PIS /PASEP e COFINS importação sobre a nafta petroquímica. Em verdade, as exações de PIS/PASEP e COFINS - Importação tiveram a sua exigência autorizada já em 01.05.2004, posto que foram criadas pela Medida Provisória n. 164/2004 (convertida na Lei n. 10.865 /2004), a qual foi publicada em 29.01.2004, contando-se daí a aplicação do princípio constitucional da anterioridade nonagesimal que resultou na cláusula de vigência disposta no art. 27, do referido normativo com força de lei ("Art 27. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvado o disposto nos arts. 24 e 26").

2. Corrigido o erro, propõe-se nova ementa ao julgado embargado, com as respectivas alterações na fundamentação:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. DIFERENÇA DE TRATAMENTO DA NAFTA PETROQUÍMICA NACIONAL E

IMPORTADA PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS (INTERNOS). INAPLICABILIDADE DA "CLÁUSULA DE OBRIGAÇÃO DE TRATAMENTO NACIONAL". ART. 7º DO TRATADO DE ASSUNÇÃO (MERCOSUL). DECRETO N. 350/91. ART. 3º, PARTE II, DO GATT (DECRETO N. 1.355/94 E LEI N. 313/48).

1. Não conhecido o recurso especial em relação aos temas constitucionais invocados, visto que devem ser objeto de recurso extraordinário. Assim os temas relacionados aos princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade, proporcionalidade, não-confisco e não-cumulatividade.

2. Desde 01.04.2002, a nafta petroquímica nacional se submetia à alíquota zero de PIS/PASEP e COFINS pela sistemática cumulativa, regida pela Lei n. 9.718/98, no faturamento (saída) da empresa vendedora (art. 14, *caput* e § 2º, da Lei 10.336/2001), sendo que a possibilidade de creditamento pela empresa adquirente somente surgiu posteriormente com o nascimento das próprias contribuições ao PIS /PASEP e COFINS - não cumulativas, a partir de 01.12.2002 para o PIS /PAESP e a partir de 01.02.2004, para a COFINS - respectivamente, art. 3º, II c/c art. 68, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II c/c art. 93, I, da Lei n. 10.833/2003. Essa possibilidade de creditamento perdurou até o advento das alterações dos arts. 3º, §2º, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003, feitas pelos arts. 21 e 37, da Lei n. 10.865/2004. Essas alterações foram publicadas em 30.04.2004 e somente tiveram vigência em 01.08.2004, face ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, §6º, da CF/88 c/c art. 46, I e IV, da Lei n. 10.865/2004). Ou seja, para a nafta petroquímica nacional a incidência de alíquota zero com apropriação de créditos simultaneamente foi permitida de 01.12.2002, para o PIS/PAESP, e de 01.02.2004, para a COFINS, a 31.07.2004, para ambas, sendo que a permissão para o creditamento no período de 01.05.2004 a 31.07.2004 se deu apenas em razão da aplicação do princípio constitucional da anterioridade nonagesimal aos arts. 21 e 37, da Lei de conversão n. 10.865/2004, que vedaram o creditamento e que não constavam da redação original da Medida Provisória n. 164/2004.

3. Já a nafta petroquímica importada se submeteu à alíquota zero de PIS /PASEP e COFINS importação desde a criação dessas exações em 01.05.2004 (art. 8º, §9º, II, c/c art. 27, da Medida Provisória n. 164 /2004, convertidos no art. 8º, §12, VIII, c/c art. 53, da Lei n. 10.865 /2004). Assim, a partir do nascedouro da tributação já havia a vedação ao creditamento na sistemática das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos pela empresa adquirente (condição da recorrente) em razão do disposto no art. 15, §1º, da Medida Provisória n. 164/2004 e da Lei n. 10.865/2004. Ou seja, para a nafta petroquímica importada a incidência de alíquota zero com vedação de apropriação de créditos se deu anteriormente a partir de 01.05.2004. Assim, a apropriação de créditos jamais foi permitida.

4. Ocorre que essas duas situações não são comparáveis para fins de aplicação da cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional simplesmente porque há três tributos distintos em jogo, não havendo como fazer comparações cruzadas entre eles. De ver que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS - Importação o foram criadas

como correlatas às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS - Não cumulativas e não como correlatas às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS da antiga sistemática cumulativa.

5. Se mesmo levando em consideração essa correlação entre as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS - Importação e as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS - Não cumulativas, este Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.437.172 - RS (Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Rel. p/acórdão Min. Herman Benjamin, julgado em 15.09.2015), afastou a aplicação da Cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional contida nos tratados GATT e Mercosul para a equiparação entre os dois regimes, com muito mais razão não se deve aplicar a referida cláusula em uma situação onde os tributos examinados guardam maior distanciamento, como é o caso das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS - Importação e as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS da antiga sistemática cumulativa.

6. Não é possível analisar isoladamente a desequiparação feita pelo legislador para o direito ao creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS - Não cumulativas, das incidências anteriores a título de PIS/PASEP e COFINS sob a antiga sistemática cumulativa e na importação. Isto porque, ao contrário das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sob a antiga sistemática cumulativa para as quais não havia tributação na importação correspondente, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS - Importação se interligam às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS - Não cumulativas, dentro de uma cadeia de débitos e créditos a ensejar a não cumulatividade do sistema. Assim, a teleologia do conjunto do sistema é que deve ser levada em consideração para a análise do caso e não apenas uma visão unidimensional.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

3. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes, apenas para alterar a fundamentação do julgado e publicar nova ementa.

(EDcl no REsp 1.240.479/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 7/11/2019.)

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial para, nessa parte, negar-lhe provimento.” (grifei)

A controvérsia originou-se em Mandado de Segurança impetrado pela ora Agravante, objetivando o reconhecimento do direito de apurar e compensar créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, calculados sobre a aquisição de nafta petroquímica no mercado interno, produto sujeito à alíquota zero. A pretensão abrange o período de 1º de agosto de 2004 a 28 de fevereiro de 2006, buscando afastar a vedação embasada no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com a redação que lhes foi dada pelos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865/2004.

A sentença de primeiro grau extinguiu o processo sem resolução do mérito, por inadequação da via eleita (fls. 818-824).

Interposta apelação pela contribuinte, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu-lhe parcial provimento para reformar a sentença, afastar a inadequação da via mandamental e, com base no art. 515, § 3º, do CPC/73, julgar o mérito da causa. No mérito, concedeu parcialmente a segurança, tão somente para "reconhecer o direito da impetrante à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de COFINS no período compreendido entre 1º-05-2004 e 1º-08-2004, em face da não observância da anterioridade nonagesimal em relação às alterações promovidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04 no art. 3º da Lei n.º 10.833/03" (e-STJ, fl. 911). O acórdão restou assim ementado (fls. 902-914).

“PROCESSUAL CIVIL. EXTINÇÃO DO PROCESSO POR INADEQUAÇÃO DA VIA MANDAMENTAL. SÚMULA N.º 213 DO STJ. EXAME DO MÉRITO. APLICAÇÃO DO ART. 515, § 3º, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELO ART. 21 DA LEI N.º 10.865/04 NO ART. 3º DA LEI N.º 10.833/03. AUMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

1. De acordo com o disposto na Súmula n.º 213 do egrégio STJ, "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária".

2. A disciplina do regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, nos termos do disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal, foi relegada à lei. É ela quem deverá estipular quais as despesas passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, não havendo falar, em princípio, na manutenção de determinados créditos eternamente. O que hoje pode gerar crédito, amanhã, por força de revogação legítima da lei, pode não mais gerar.

3. As alterações promovidas pelos arts. 21 e 37 da Lei n.º 10.865/04 no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS (art. 3º, § 2º, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03), por implicar em aumento da base de cálculo das aludidas exações, devem, obrigatoriamente, sujeitar-se ao princípio da anterioridade nonagesimal.

4. A determinação de observância a tal primado, no entanto, restou prevista apenas em relação à contribuição ao PIS, consoante se verifica do disposto no art. 46 da Lei n.º 10.865/04, nada dispondo a lei sobre as idênticas alterações promovidas pelo referido diploma legal em relação à COFINS, as quais ficaram submetidas à regra geral do art. 53, que determinou que a Lei n.º 10.865/04 produziria efeitos a partir de 1º-05-2004.

5. As alterações promovidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04 no art. 3º da Lei n.º 10.833/03 (COFINS), portanto, deverão sujeitar-se à anterioridade nonagesimal, sendo desnecessário idêntico provimento em relação à contribuição ao PIS, uma vez que tal já foi determinado pelo art. 46 da Lei n.º 10.865/04.

6. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abarcando todos os elementos da sua atividade. Acaso fosse esta a intenção, não teria o legislador se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.

7. A impossibilidade de creditamento em relação aos insumos tributados à alíquota zero decorre de vedação imposta pelo legislador ordinário, o que afigura-se legal e constitucional em face da sistemática adotada para a não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS, e não do conceito propriamente dito de insumos.

8. Sentença reformada para afastar a extinção do processo sem julgamento do mérito, por inadequação da via eleita, e, adentrando no mérito da pretensão, conceder em parte a segurança apenas para reconhecer o direito da impetrante à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de COFINS no período compreendido entre 1º-05-2004 e 1º-08-2004, em face da não observância da anterioridade nonagesimal em relação às alterações promovidas pelo art. 21 da Lei n.º 10.865/04 no art. 3º da Lei n.º 10.833/03.”

Opostos Embargos de Declaração pela contribuinte, foram parcialmente acolhidos apenas para fins de prequestionamento.

A Recorrente interpôs Recurso Especial com fundamento no art. 105, III, "a", da Constituição Federal, alegando violação aos arts. 1º e 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabelecem o regime não cumulativo do PIS e da COFINS, bem como ao art. 3º, § 2º, II, das mesmas leis. Sustentou, em suma, a ilegalidade da vedação ao crédito na aquisição de nafta à alíquota zero, porquanto tal restrição fere a sistemática da não cumulatividade e estabelece tratamento anti-isonômico em comparação com os insumos isentos.

No presente Agravo Interno, a empresa sustenta, em síntese, que a decisão agravada merece reforma, porquanto: a) há interesse recursal, visto que o objeto principal da demanda (período de agosto/2004 a fevereiro/2006) foi denegado; b) o precedente invocado é inaplicável ao caso, pois trata de questão diversa (comparação entre nafta importada e nacional e cláusulas de tratados internacionais); e c) a vedação ao creditamento na aquisição de insumo à alíquota zero viola a sistemática da não cumulatividade do PIS/COFINS, que é distinta daquela do IPI/ICMS, e ofende a isonomia, ao dar tratamento diverso a situações economicamente equivalentes (insumo isento e insumo à alíquota zero).

Pugna, ao final, pela reconsideração da decisão monocrática ou, caso contrário, pelo provimento do agravo pelo órgão colegiado.

A Fazenda Nacional, intimada, não apresentou impugnação (fl. 1.350).

É o relatório.

VOTO

Presentes os requisitos extrínsecos e intrínsecos de admissibilidade, conheço do recurso.

Inicialmente, razão assiste à agravante no que atine à presença de interesse recursal. O objeto do recurso é o reconhecimento do direito ao creditamento no período de 1º de agosto de 2004 a 28 de fevereiro de 2006, conforme expressamente delimitado na petição inicial e nas razões recursais. O provimento parcial obtido no Tribunal *a quo*, referente a um período

anterior e com fundamento diverso (anterioridade nonagesimal), não esvazia o interesse da impetrante em ver apreciada a questão de fundo que afeta o período principal de sua pretensão, qual seja, a legalidade da vedação ao crédito em si, imposta pelo art. 3º, § 2º, II, das Leis do PIS e da COFINS. **Portanto, afastado a preliminar de ausência parcial de interesse recursal.**

Prosseguindo, a decisão monocrática fundamentou a negativa de provimento ao Recurso Especial na existência de precedente desta Segunda Turma que teria pacificado a matéria: o EDcl no REsp 1.240.479/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 7/11/2019.

Nada obstante, um exame mais acurado do referido julgado revela que a sua *ratio decidendi* não se amolda à controvérsia dos presentes autos. Aquele precedente tratou de uma questão jurídica substancialmente distinta, qual seja, a alegada violação à "Cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional", prevista no GATT e no Tratado de Assunção (Mercosul), em razão do tratamento tributário diferenciado conferido à nafta petroquímica adquirida no mercado interno e àquela importada, para fins de creditamento de PIS/COFINS. A discussão central era a possibilidade de se equiparar, para fins de aplicação de tratados internacionais, regimes tributários diversos (PIS/COFINS-Importação e PIS/COFINS-Não Cumulativo interno). O acórdão concluiu pela impossibilidade de tal equiparação, destacando a existência de tributos distintos e a maior distância entre os regimes comparados.

A presente lide, por outro lado, não envolve a comparação entre produto nacional e importado, nem a aplicação de normas de direito internacional. A controvérsia aqui posta é de natureza estritamente interna e se debruça sobre a lógica e a coerência do regime não cumulativo do PIS e da COFINS. O que se questiona é a validade da restrição ao crédito imposta pelo art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (com a redação da Lei nº 10.865/2004), à luz dos princípios da não cumulatividade e da isonomia, ao se criar um tratamento díspare para insumos desonerados (alíquota zero e isenção) utilizados na fabricação de produtos tributados.

Dessa forma, o precedente invocado não serve como fundamento para a solução da presente controvérsia, porquanto não enfrentou a tese central aqui debatida.

Aparadas essas arestas, tenho que, no mérito, assiste razão à recorrente.

A controvérsia jurídica cinge-se a examinar o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, no regime não cumulativo, decorrentes da aquisição de insumo (nafta petroquímica) com alíquota zero, quando a operação de saída do produto final é tributada.

Um dos argumentos centrais da Fazenda Nacional, acolhido em parte nas instâncias ordinárias, é o de que, se não há tributo cobrado na operação anterior (em razão da alíquota zero), não haveria o que se creditar na operação subsequente. Contudo, tal raciocínio baseia-se numa indevida transposição da sistemática da não cumulatividade do IPI e do ICMS para o âmbito do PIS e da COFINS. Vejamos:

De proêmio, é imperioso reconhecer que os regimes são fundamentalmente distintos. Para o IPI (art. 153, § 3º, II, CF) e o ICMS (art. 155, § 2º, I, CF), a própria Constituição Federal estabeleceu o método da não cumulatividade, atrelando o direito ao crédito ao "montante cobrado nas operações anteriores". Confira-se a redação dos dispositivos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

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

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

(...)

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

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

Trata-se de uma sistemática na qual o tributo pago em uma etapa é literalmente deduzido do tributo a pagar na etapa seguinte. Por essa razão, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que, nas operações isentas ou com alíquota zero de IPI, não havendo "montante cobrado", inexistente direito ao crédito. Confira-se:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. **Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.** IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.

(RE 353657, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25-06-2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-03 PP-00502 RTJ VOL-00205-02 PP-00807) (grifei)

EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. **Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** 4. Recurso extraordinário provido.

(RE 370682, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 25-06-2007, DJe-165 DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00024 EMENT VOL-02304-03 PP-00392) (grifeI)

Noutro giro, para o PIS e a COFINS, a realidade jurídica é outra. A Emenda Constitucional nº 42/2003, ao inserir o § 12 no art. 195 da Carta Magna, autorizou o legislador ordinário a definir os setores da economia para os quais as contribuições seriam não cumulativas, sem, contudo, pré-definir o método ou a técnica a ser utilizada. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 756 de Repercussão Geral, ratificou a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não cumulatividade:

“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 das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança;” (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)

O legislador, no exercício de sua competência, optou por um modelo distinto, consagrado nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse modelo, o direito ao crédito não está vinculado ao tributo cobrado na etapa anterior. Trata-se de um sistema no qual o contribuinte apura créditos calculados mediante a aplicação das alíquotas (1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS) sobre o valor de aquisição de determinados bens e serviços utilizados como insumo (art. 3º, § 1º, das referidas leis). A base de cálculo do crédito é o custo do insumo, e não o imposto que eventualmente incidiu sobre ele.

Outrossim, a lógica que veda o crédito no IPI/ICMS para insumos desonerados não se aplica mecanicamente ao PIS/COFINS, cujo regime de creditamento possui pressupostos e conformação legal autônomos. A distinção é clara, tanto é que, em casos da mesma estirpe, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a natureza infraconstitucional do debate, deixando de aplicar o entendimento firmado em relação às outras modalidades tributárias, conforme se pode aquilatar do seguinte julgado:

Ementa: Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. **PIS/COFINS. Creditamento. Alíquota zero. Legislação infraconstitucional.** I. Caso em exame 1. Agravo interno contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto para impugnar acórdão o qual negou provimento a recurso. II. Questão em discussão 2. Preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso extraordinário. III. Razão de decidir 3. A petição de agravo não trouxe novos argumentos aptos a desconstituir a decisão agravada, a qual deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos. 4. Hipótese em que, para dissentir do entendimento firmado pelo Tribunal de origem, seria necessário analisar a legislação infraconstitucional

aplicada ao caso, procedimento vedado neste momento processual. Precedente. IV. Dispositivo 5. Agravo interno a que se nega provimento, com a aplicação da multa de 1% (um por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.

(ARE 1523368 AgR, Relator(a): LUÍS ROBERTO BARROSO (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 17-02-2025, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 20-02-2025 PUBLIC 21-02-2025) (grifei)

Dada a diferenciação ontológica entre os regime de não-cumulatividade, cumpre examinar o dispositivo legal empregado pelas instâncias originárias para negar o direito ao credimento à parte contribuinte. O art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, possui o seguinte texto:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; (grifei)

Uma interpretação sistemática e teleológica do dispositivo revela uma flagrante quebra de isonomia. A norma, ao tratar do insumo isento, estabelece uma vedação condicionada. O crédito não é permitido apenas se a operação de saída do produto final for, também, uma operação desonerada (alíquota zero, isenta, ou não alcançada pela contribuição). Disso decorre, por uma interpretação *a contrario sensu*, que, se a operação de saída for tributada a aquisição de um insumo isento gera, sim, o direito ao crédito. Dessarte, o legislador elegeu a tributação da saída como o critério definidor do direito ao crédito na entrada isenta.[\[1\]](#)

Ao não estabelecer o mesmo regramento para os casos de alíquota zero, cria-se, assim, um tratamento díspare para situações que, do ponto de vista da finalidade da não cumulatividade, são funcionalmente idênticas. Explico:

Tanto a isenção quanto a alíquota zero resultam no mesmo efeito prático para a cadeia produtiva na etapa de aquisição, qual seja, a não oneração do insumo. A diferença fundamental, em termos técnicos, cinge-se ao caráter de benefício fiscal explícito da isenção, ao passo em que a alíquota zero mais se aproxima de um critério de política fiscal de controle de preços. A preferência estatal pela utilização da alíquota zero ocorre por razões de maior flexibilidade no manejo do instrumento, permitindo maior controle fiscal e administrativo, além de ser mais ágil e economicamente estratégica.

Do ponto de vista dogmático, Paulo de Barros Carvalho preconiza que “A alíquota zero, como já tive a oportunidade de expressar, é caso típico de isenção. Trata-se de

forma inibitória da operatividade funcional da regra matriz, de tal maneira que seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto”[\[2\]](#).

Não há fundamento razoável que justifique permitir o crédito para o insumo isento (com saída onerada) e vedá-lo para o insumo com alíquota zero (com saída igualmente onerada).

Essa distinção, como bem apontado pelo parecer do Prof. José Eduardo Soares de Mello, acostado às fls. 964-1022, é arbitrária e viola o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF). Se o legislador reconheceu a necessidade de manter o crédito para o insumo isento a fim de não onerar a cadeia produtiva quando a saída é tributada, a mesma lógica deve, por imperativo de coerência e isonomia, ser aplicada ao insumo com alíquota zero. Colhe-se do citado parecer:

“Evidente que a proibição de considerar créditos relativos ao PIS e à COFINS, nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, caracteriza violação à não-cumulatividade por implicar cumulação de carga tributária. Realmente, como o montante das mesmas contribuições, apurado em razão do faturamento/receita mensal (multiplicado pelas alíquotas de 1,65% e 7,6%, totalizando 9,25%) não pode sofrer nenhum abatimento ou desconto, o contribuinte arcará com um maior ônus tributário, sujeitando-se à sistemática cumulativa de modo significativo. O aparente benefício do contribuinte em não ser tributado nas aquisições dos insumos, em razão da previsão da alíquota zero, fica totalmente prejudicado em razão do faturamento/receita passar a ser tributado integralmente (sobre o valor agregado e sobre o valor total), sem nenhuma dedução. Na realidade, a desoneração tributária caracteriza mero "diferimento" do encargo das contribuições, mediante o adiamento do momento previsto para o cumprimento da obrigação tributária.”

A vedação ao crédito para o adquirente de insumo sujeito à alíquota zero tem como consequência a anulação do benefício fiscal pretendido pelo legislador ao desonerar a etapa anterior. O ônus tributário que se buscou eliminar na venda da nafta pelo fornecedor é integralmente transferido, e de forma ampliada, para a Recorrente.

Como bem assinalado nas razões recursais, ao não poder se creditar, a Agravante é forçada a calcular o PIS e a COFINS devidos em suas saídas sobre uma base de cálculo que inclui o custo de um insumo que deveria estar desonerado. Na prática, a empresa paga tributo sobre o valor que agregou e também sobre o custo do insumo, como se a não cumulatividade não existisse para essa parcela de seu custo. O benefício da alíquota zero, concedido ao fornecedor, transforma-se em um ônus para o adquirente e para toda a cadeia subsequente, até o consumidor final. O que deveria ser uma desoneração converte-se em mero diferimento da tributação.

Como visto, essa sistemática agride frontalmente a essência do princípio da não cumulatividade, que visa a tributar apenas o valor agregado em cada etapa, evitando a incidência em cascata. Não foi outra a conclusão de Marcelo Magalhães Peixoto, em percuciente artigo sobre o tema[\[3\]](#):

“Não por acaso, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 174.478/SP, fixou entendimento no sentido de que a **redução de base de cálculo corresponde à isenção parcial**. Inclusive, consta no inteiro teor do mencionado posicionamento da Suprema Corte que a redução parcial ou total é apenas uma questão de grau e não de diferença de mecanismos utilizados. Já o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 786.569/RS, assentou que “**fixa alíquota menor para a tributação de serviços hospitalares em relação aos demais serviços, é norma de isenção parcial**, como tal sujeita a interpretação literal (CTN, art. 111, II), que não comporta resultados ampliativos e nem aplicação por analogia”.

Partindo-se das premissas lógicas assentadas nos posicionamentos das Cortes Superiores, pode-se entender que a redução integral da alíquota (alíquota zero) corresponderia ao instituto da isenção (total), corroborando a tese de equivalência dos institutos aqui analisados.

Portanto, considerando que (i) a redução de alíquota, (ii) assim como a redução da base de cálculo, configuram isenção parcial, por possuírem a mesma substância, é indubitável a conclusão de que a alíquota zero (que nada mais se trata senão da redução a zero do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência) possui o mesmo efeito que a isenção total.

Sob tal premissa, parece-nos que a única solução coerente para os casos de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero é a concessão de créditos de PIS e COFINS, desde que tais insumos sejam posteriormente utilizados na elaboração de produtos ou serviços com venda em subsequente operação sujeita ao pagamento de PIS e COFINS.” (grifei)

No mesmo sentido, a doutrina de Sacha Calmon e Misabel Derzi:

“(..) Apesar da Constituição Federal (art. 195, §12) ter remetido à legislação infraconstitucional definir quais atividades ficariam nos regimes cumulativo e não cumulativo, nenhuma restrição fez ao princípio, como fez, em relação ao ICMS. Logo, por subsunção normativa, adotou na íntegra, o princípio da não-cumulatividade, o qual, nos casos de isenção ou alíquota zero (conforme está mantido na Lei nº 10.833 e seguintes), admite a adoção de um crédito presumido para evitar a cumulatividade nas contas do adquirente de insumos isentos ou não tributados. Com efeito, se a Consulente não pudesse creditar-se do insumo (input) isento, pagaria pelo seu produto (output) um PIS/Cofins de 9,25%, sem crédito! Nesse caso, não estaria nem no regime cumulativo nem no não cumulativo, mas no supercumulativo, o que além de ser um absurdo lógico-deontológico, caracterizaria confisco, vez que este tipo de tributação não encontra previsão em lei (princípio da legalidade).”[\[4\]](#)

Ante o exposto, dou provimento ao Agravo Interno para reconsiderar a decisão monocrática de fls. 1321-1325 e, por conseguinte, **dou provimento ao Recurso Especial** para conceder a segurança e reconhecer o direito da impetrante de apurar e compensar os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, calculados sobre o valor de aquisição de nafta petroquímica no mercado interno, sujeita à alíquota zero e seguidos de operação tributada, no período de 1º de agosto de 2004 a 28 de fevereiro de 2006.

A compensação dos valores deverá observar a legislação de regência vigente à época do encontro de contas, devendo os créditos ser atualizados monetariamente pela taxa SELIC, desde a data em que poderiam ter sido aproveitados até a sua efetiva compensação.

Sem condenação em honorários advocatícios, nos termos do artigo 25 da Lei nº 12.016/2009 e da Súmula 105/STJ.

É como voto.

[1] PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Aplicação do crédito de PIS e COFINS em relação à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.<<https://apet.org.br/artigos/aplicacao-do-credito-de-pis-e-cofins-em-relacao-a-aquisicao-de-insumos-sujeitos-a-aliquota-zero>>. Acesso em 07.07.2025.

[2] Paulo de Barros Carvalho, in Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 33, pág. 165/166

[3] PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Aplicação do crédito de PIS e COFINS em relação à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.<<https://apet.org.br/artigos/aplicacao-do-credito-de-pis-e-cofins-em-relacao-a-aquisicao-de-insumos-sujeitos-a-aliquota-zero>>. Acesso em 07.07.2025.

[4] Coêlho, Sacha Calmon Navarro; e Derzi, Misabel Abreu Machado. PIS /Cofins: Direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. RDDT vol. 115, p. 143-154



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

**AgInt no REsp 2.134.586 / RS
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2024/0111770-5

Número de Origem:

200671000018126 50073649120214047100

Sessão Virtual de 21/08/2025 a 27/08/2025

Relator do AgInt

Exma. Sra. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Secretário

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COPESUL-CIA PETROQUIMICA DO SUL

ADVOGADOS : MARCIA MALLMANN LIPPERT - RS035570

FABIO LUIS DE LUCA - RS056159A

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS -
PIS

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : COPESUL-CIA PETROQUIMICA DO SUL

ADVOGADOS : MARCIA MALLMANN LIPPERT - RS035570

FABIO LUIS DE LUCA - RS056159A

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

TERMO

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 21/08/2025 a 27/08/2025, por unanimidade, decidiu dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Marco Aurélio Bellizze, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com a Sra. Ministra Relatora. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 27 de agosto de 2025