



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1971879 - SE (2021/0359000-5)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : PETROX DISTRIBUIDORA LTDA
ADVOGADOS : PATRÍCIA FREIRE CALDAS HERÁCLIO DO RÊGO
RODRIGUES DIAS - PE021146
MARY ELBE GOMES QUEIROZ - PE025620
LUCIANA CHRISTINA GUIMARÃES LÓSSIO - DF015410
RAISSA ANDRADE DE MELLO - PE030186
ARNALDO RODRIGUES DA SILVA NETO - PE017762
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL DO TIPO *ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL* (EAC) COMO INSUMO NA FORMULAÇÃO DA *GASOLINA C* PELOS DISTRIBUIDORES DE COMBUSTÍVEIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, II, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.833/2003, E 5º, § 15, DA LEI N. 9.718 /1998, NA REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI N. 11.727/2008. TEMA N. 1.093 DOS RECURSOS REPETITIVOS. *DISTINGUISHING*. REGIME MONOFÁSICO QUE NÃO IMPEDE O CREDITAMENTO QUANDO HÁ AUTORIZAÇÃO LEGAL EXPRESSA. LEGISLAÇÃO EDITADA TENDO EM CONTA BENEFÍCIOS AMBIENTAIS NA PRODUÇÃO DE COMBUSTÍVEL MENOS POLUENTE. INTERPRETAÇÃO MAIS CONSENTÂNEA COM A TUTELA ECOLÓGICA. RECURSO ESPECIAL PRÓVIDO.

1. De acordo com a Constituição da República, o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da defesa do meio ambiente, segundo o qual é impositivo conferir à legislação tributária, instituída em consonância com a proteção ecológica, o sentido mais afinado à preservação da natureza.

2. Nos termos da Lei n. 8.723/1993 e de atos normativos editados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), como parte integrante da Política Nacional do Meio Ambiente, é obrigatória a adição de álcool do tipo *Etanol Anidro Combustível* (EAC) à *Gasolina A* para formulação da *Gasolina C*, atividade a ser exclusivamente exercida pelos distribuidores, de modo a viabilizar a produção de combustível com menor emissão de carbono.

3. O *Etanol Anidro Combustível* (EAC) é insumo indispensável no processo de formulação da *Gasolina C*, razão pela qual sua aquisição tributada rende ensejo à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, com amparo nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. A despeito do regime monofásico, o legislador, de maneira expressa, autorizou a apropriação de créditos quando da aquisição de álcool para acréscimo à gasolina, caso do *Etanol Anidro Combustível* (EAC), sendo ilegal a redução a 0 (zero) do direito creditício pelo Decreto n. 8.164/2013, porquanto o ato meramente regulamentar

contrariou os princípios da *capacidade contributiva* e da *proteção ambiental*, bem como a prescrição contida no art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação atribuída pela Medida Provisória n. 413/2008 e pela Lei n. 11.727/2008.

5. A diretriz fixada pela Primeira Seção desta Corte no Tema n. 1.093 dos recursos repetitivos não se aplica às aquisições de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para adição à gasolina, pois (i) há norma legal expressa autorizando a apropriação de créditos nessas hipóteses, (ii) a medida tem escopo extrafiscal direcionado à produção de combustível menos poluente, em sintonia com o dever constitucional de proteção ambiental, e (iii) as teses vinculantes foram fixadas tendo em conta, precipuamente, o regime da aquisição de bens para *revenda* previsto nos arts. 3º, I, *b*, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não versando, portanto, sobre a obtenção de bens ou serviços para servir de insumos na formulação de produtos destinados à *venda*, como no caso.

6. Recurso Especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prossequindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 13 de maio de 2025.

REGINA HELENA COSTA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1971879 - SE (2021/0359000-5)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : PETROX DISTRIBUIDORA LTDA
ADVOGADOS : PATRÍCIA FREIRE CALDAS HERÁCLIO DO RÊGO
RODRIGUES DIAS - PE021146
MARY ELBE GOMES QUEIROZ - PE025620
LUCIANA CHRISTINA GUIMARÃES LÓSSIO - DF015410
RAISSA ANDRADE DE MELLO - PE030186
ARNALDO RODRIGUES DA SILVA NETO - PE017762
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL DO TIPO *ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL* (EAC) COMO INSUMO NA FORMULAÇÃO DA *GASOLINA C* PELOS DISTRIBUIDORES DE COMBUSTÍVEIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, II, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.833/2003, E 5º, § 15, DA LEI N. 9.718 /1998, NA REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI N. 11.727/2008. TEMA N. 1.093 DOS RECURSOS REPETITIVOS. *DISTINGUISHING*. REGIME MONOFÁSICO QUE NÃO IMPEDE O CREDITAMENTO QUANDO HÁ AUTORIZAÇÃO LEGAL EXPRESSA. LEGISLAÇÃO EDITADA TENDO EM CONTA BENEFÍCIOS AMBIENTAIS NA PRODUÇÃO DE COMBUSTÍVEL MENOS POLUENTE. INTERPRETAÇÃO MAIS CONSENTÂNEA COM A TUTELA ECOLÓGICA. RECURSO ESPECIAL PRÓVIDO.

1. De acordo com a Constituição da República, o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da defesa do meio ambiente, segundo o qual é impositivo conferir à legislação tributária, instituída em consonância com a proteção ecológica, o sentido mais afinado à preservação da natureza.

2. Nos termos da Lei n. 8.723/1993 e de atos normativos editados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), como parte integrante da Política Nacional do Meio Ambiente, é obrigatória a adição de álcool do tipo *Etanol Anidro Combustível* (EAC) à *Gasolina A* para formulação da *Gasolina C*, atividade a ser exclusivamente exercida pelos distribuidores, de modo a viabilizar a produção de combustível com menor emissão de carbono.

3. O *Etanol Anidro Combustível* (EAC) é insumo indispensável no processo de formulação da *Gasolina C*, razão pela qual sua aquisição tributada rende ensejo à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, com amparo nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. A despeito do regime monofásico, o legislador, de maneira expressa, autorizou a apropriação de créditos quando da aquisição de álcool para acréscimo à gasolina, caso do *Etanol Anidro Combustível* (EAC), sendo ilegal a redução a 0 (zero) do direito creditício pelo Decreto n. 8.164/2013, porquanto o ato meramente regulamentar contrariou os princípios da *capacidade contributiva* e da *proteção ambiental*, bem como a prescrição contida no art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação atribuída pela Medida Provisória n. 413/2008 e pela Lei n. 11.727/2008.

5. A diretriz fixada pela Primeira Seção desta Corte no Tema n. 1.093 dos recursos repetitivos não se aplica às aquisições de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para adição à gasolina, pois (i) há norma legal expressa autorizando a apropriação de créditos nessas hipóteses, (ii) a medida tem escopo extrafiscal direcionado à produção de combustível menos poluente, em sintonia com o dever constitucional de proteção ambiental, e (iii) as teses vinculantes foram fixadas tendo em conta, precipuamente, o regime da aquisição de bens para *revenda* previsto nos arts. 3º, I, b, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não versando, portanto, sobre a obtenção de bens ou serviços para servir de insumos na formulação de produtos destinados à *venda*, como no caso.

6. Recurso Especial provido.

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA

(Relatora):

Trata-se de Recurso Especial interposto por **PETROX DISTRIBUIDORA LTDA.** contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no julgamento de Apelação e Remessa Necessária, assim ementado (fls. 1.170/1.171e):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. AQUISIÇÃO DE ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL (EAC), QUANDO ADICIONADO À GASOLINA "A", RESULTANDO NA GASOLINA "C". AQUISIÇÃO NÃO SUJEITA AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. LEI Nº 11.033/2004 - REPORTE. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA.

1. *Remessa necessária e apelação interposta pela Fazenda Nacional em face de sentença que concedeu a segurança pleiteada, para assegurar à impetrante o direito de manter e utilizar os créditos de PIS/COFINS não cumulativos originados das aquisições de Etanol Anidro Combustível - EAC, utilizado na fabricação de gasolina C para revenda, inclusive quanto aos valores pagos, a esse título, nos 05 (cinco) anos anteriores à impetração deste mandamus , que deverão sofrer atualização monetária pela taxa SELIC.*

2. *No mérito, cinge-se a controvérsia acerca do da impetrante ao creditamento de PIS e COFINS na aquisição de Etanol Anidro Combustível - EAC, utilizado na fabricação da Gasolina C, relativo ao quinquênio anterior ao ajuizamento desta demanda (proposta em 08/08/2019).*

3. *Os créditos calculados em relação aos bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados do valor do PIS devido pelo contribuinte (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002). Contudo, não obstante a possibilidade de creditamento de alguns insumos, não dá direito a crédito o valor dos bens adquiridos que não estão sujeitos ao pagamento da contribuição, como ocorre no caso da tributação concentrada (regime monofásico) (art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002). Não por outra razão, o art. 1º, § 3º, I, da Lei nº 10.637/2002 excluiu do regime da não-cumulatividade as receitas decorrentes das contribuições sujeitas à alíquota zero. No que se refere à COFINS, O mesmo regramento legal se extrai da Lei nº 10.883/0003.*

4. *Prevalece na Segunda Turma do STJ o posicionamento de que, apesar de a norma contida no mencionado dispositivo não possuir aplicação restrita ao REPORTE, as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS 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. Assim, não se aplica, em razão da incompatibilidade de regimes e da especialidade normativa, o disposto nos arts. 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao regime não cumulativo, salvo determinação legal expressa. Este TRF5 também se posiciona no sentido de que a incidência monofásica do PIS e da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento. Precedentes: Processo: 0800150-68.2018.4.05.8300, Desembargador Federal Edilson Pereira Nobre Júnior - 4ª Turma, julgado em 12/06/2018; Processo: 0812649-21.2017.4.05.8300, Desembargador Federal Rogério de Meneses Fialho Júnior - 3ª Turma, julgado em 12/04/2018.

5. Ainda que se possa vislumbrar a caracterização do EAC como insumo na produção da Gasolina C, o creditamento pretendido não é possível, em razão da tributação concentrada na produção do EAC nas usinas, vendido à empresa impetrante.

6. A impetrante foi desonerada do pagamento do PIS e da COFINS. Nos termos do art. 5º, § 1º, I, da Lei nº 9.718/98, com redação dada pela Lei nº 11.727/2008 e pela Lei nº 12.859/2013, as alíquotas das mencionadas contribuições, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores, foram reduzidas a zero. Ademais, com o advento da Lei nº 12.859/2013, os distribuidores, como é o caso da impetrante, foram expressamente excluídos da redação do § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, pelo que não têm direito ao crédito aqui pleiteado.

7. Remessa necessária e apelação da Fazenda nacional providas, para denegar a segurança pleiteada.

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados (fls. 1.288/1.293e).

Com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

- Art. 1.022, II, do Código de Processo Civil: há omissão no acórdão recorrido quanto à análise e valoração do crédito na aquisição de álcool para adição à gasolina, na forma do art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação conferida pela Lei n. 11.727/2008, bem como sobre a inviabilidade de ato meramente regulamentar zerar o direito creditório plasmado em lei, como efetuado pelo Decreto n. 8.164/2013;

- Arts. 1º, § 3º, I, 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.637/2002 - “O r. acórdão recorrido, ao alegar que não haveria pagamento do PIS/COFINS na aquisição do álcool anidro, por suposta monofasia, bem como que as receitas sem tributação não integram a base de cálculo do PIS/COFINS - tentando alinhar tais raciocínios ao álcool anidro - finda por negar vigência/violar tais dispositivos legais. [...] Ao revés de tal raciocínio, a aquisição/entrada do álcool anidro é tributada, não havendo, por esta razão, que se falar em receita tributada a alíquota zero” (fls. 1.364/1.365e);

- Art. 5º, I e § 15, da Lei n. 9.718/1998 - “Assim, em divergência ao acórdão recorrido, há efetiva tributação do álcool anidro na entrada/na aquisição pelos distribuidores (caso da Impetrante), pois, de forma taxativa, a norma

prevê a tributação/o pagamento do PIS/COFINS do álcool anidro pelos produtores e importadores na venda do álcool anidro ao Impetrante” (fl. 1.366 e);

- Art. 5º, § 1º, I, da Lei n. 9.718/1998 (Redação Lei 11.727/08) - “O r. acórdão recorrido, ainda para tentar infirmar a suposta ausência de direito ao crédito pela Recorrente do PIS/COFINS do álcool anidro, afirma que os distribuidores teriam sido desonerados do pagamento do PIS/COFINS pela redação do inciso I, § 1º art. 5º Lei 9.718/98 (redação Lei 11.727/08). [...] tal dispositivo não estabelece uma desoneração à Recorrente que impediria o direito ao crédito, sendo, mais uma negativa de vigência/violação” (fl. 1.367 e);

- Arts. 17 da Lei n. 11.033/2004; e 16 da Lei n. 11.116/2005 - “Entretanto por entender que não haveria tributação do álcool anidro, o r. acórdão recorrido entendeu que não poderiam ser aplicados ao caso os artigos 17 e 16. [...] Como a matéria dos autos não trata de aquisição de álcool anidro para revenda, e, há expressa previsão legal sobre o crédito na Lei 11.727/08 no § 15 do art. 5º Lei 9.718/98 a não aplicação de tais dispositivos significa suas violações, já que plenamente aplicáveis ao caso em tela” (fls. 1.368/1.369e);

- Art. 5º, § 13, da Lei n. 9.718/1998 (Redação Lei 12.859/13) - “Ocorre que não poderia a alteração do § 13 mutilar direito creditório constante das normas instituidoras do PIS/COFINS não cumulativo, normas da regra geral” (fl. 1.370e);

- Art. 97 do CTN - “a alteração efetuada pelo Decreto 8.164/13 extrapolou os limites permitidos pelo § 15 do art. 5º da Lei 9.718/98, pois, reduzindo a zero o crédito do álcool anidro, feriu a reserva legal” (fl. 1.371e);

- Art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 - “o r. acórdão, apesar de reconhecer que o álcool anidro é insumo da atividade, viola os dispositivos legais que efetivamente determinam o direito ao crédito pela aquisição de insumo da atividade [...]. A violação a tais dispositivos é tão hialina que este C. STJ já tem entendimento assente quanto a interpretação de tais dispositivos, no julgamento do Tema 779 STJ (REsp 1.221.170-PR)” (fl. 1.373e).

Com contrarrazões (fls. 1.462/1.486e), o recurso foi admitido (fl. 1.548e).

Os autos foram devolvidos ao tribunal de origem para aguardar julgamento do Tema Repetitivo n. 1.093 desta Corte (fls. 1.571/1.572e), sobrevindo novo juízo de admissibilidade (fls. 1.642/1.649e).

Proferi decisão monocrática conhecendo em parte do Recurso Especial e, nessa extensão, negando-lhe provimento (fls. 1.665/1.678e), a qual foi mantida no julgamento de Agravo Interno (fl. 1.730/1.743e).

Posteriormente, esta Primeira Turma acolheu Embargos Declaratórios, com efeitos infringentes, para conhecer do Recurso Especial, determinando nova análise do mérito recursal (fls. 1.850/1.862e).

É o relatório.

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA

(Relatora):

I. Admissibilidade do Recurso Especial

Inicialmente, anoto que, embora esta Primeira Turma tenha mantido decisão monocrática mediante a qual o Recurso Especial foi parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido (fls. 1.730/1.743e), houve ulterior acolhimento de Embargos Declaratórios, com efeitos infringentes, para conhecer da insurgência, de modo a viabilizar o oportuno exame do mérito, consoante acórdão publicado em 2.9.2024 (fls. 1.850/1.862e).

Na oportunidade, reconheceu-se não ter o tribunal de origem apreciado a apontada distinção entre o presente caso e o entendimento firmado no Tema n. 1.093 dos recursos repetitivos, além da ausência de manifestação sobre os diversos preceitos legais alegadamente violados nas razões recursais, contrariando os deveres de adequada fundamentação e de integração do julgado, nos moldes dos arts. 489 e 1.022 do Código de Processo Civil, viabilizando, em consequência, a análise do mérito em razão do denominado prequestionamento ficto da matéria controvertida (art. 1.025 do estatuto processual).

Além disso, ao apreciar o recurso integrativo, este colegiado considerou que a fundamentação apresentada pela Recorrente, caso acolhida, é capaz, em tese, de infirmar a decisão proferida pelo tribunal de origem, afastando-se, assim, a aplicação analógica dos óbices constantes das Súmulas n. 283 e 284 do Supremo Tribunal Federal (fl. 1.857e).

Nesse contexto, verifico estar o Recurso Especial hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes outras questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão veiculada não demanda reexame fático-probatório, estando todos os aspectos factuais e processuais clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

Do mesmo modo, anote-se ter a Corte *a qua* dirimido a controvérsia com arrimo em fundamentos de índole infraconstitucional.

II. Contornos da lide e delimitação da controvérsia

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança impetrado por **PETROX DISTRIBUIDORA LTDA.**, ora Recorrente, objetivando manter e utilizar créditos da

contribuição ao PIS e da COFINS decorrentes da aquisição de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para servir como insumo na produção de *Gasolina C* (fls. 1/165e).

Segundo narrado na petição inicial, a Recorrente, distribuidora de combustíveis líquidos, adquire *Gasolina A* das refinarias, não sendo autorizada a revender o produto no mercado varejista por força de vedações emanadas da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP).

Aponta que, com fundamento em atos normativos da agência reguladora, igualmente adquire *Etanol Anidro Combustível* (EAC), o qual, adicionado à *Gasolina A*, produz a denominada *Gasolina C*, produto destinado à venda pelo distribuidor de combustíveis líquidos aos comerciantes varejistas.

Sustenta, assim, que o *Etanol Anidro Combustível* (EAC) é um insumo indispensável à produção da *Gasolina C*, viabilizando, portanto, o creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS em suas aquisições tributadas, nos termos dos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Defende, ademais, que o art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação conferida pela Medida Provisória n. 413/2008 e pela Lei n. 11.727/2008, expressamente reconheceu o direito ao creditamento das contribuições em exame na aquisição de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para acréscimo à *Gasolina A*, atribuindo ao Poder Executivo, tão somente, o dever de quantificar o respectivo montante, competência exercida mediante a publicação do Decreto n. 6.573/2008.

Sustenta, no entanto, ter o Poder Executivo publicado o Decreto n. 8.164/2013 por meio do qual reduzido a 0 (zero) o valor do crédito na aquisição de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) destinado à junção à *Gasolina A*, ato apontado como ilegal, porquanto, ao ver da Recorrente, “[...] se o comando legal determinava que fosse estabelecido o valor do crédito por ato do Poder Executivo, este ato deveria estabelecer valores proporcionais à incidência sobre o insumo adquirido, pois jamais foi conferido algum poder ao Decreto para ‘anular’ o direito ao crédito” (fl. 20e).

Em primeira instância, a segurança foi concedida (fls. 860/934e), decisão posteriormente reformada pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob os fundamentos de que, (i) embora o *Etanol Anidro Combustível* (EAC) seja considerado insumo na fabricação da *Gasolina C*, resta inviável o creditamento, porquanto o regime monofásico a que sujeito o álcool inviabiliza a apuração de créditos, e (ii) com o advento da Lei n. 12.859/2013, fruto da conversão da Medida Provisória n. 613/2013 em lei, os distribuidores – caso da Recorrente – foram excluídos do direito ao apontado creditamento (fls. 1.164/1.172e).

Opostos aclaratórios alegando, a par da qualificação do *Etanol Anidro Combustível* (EAC) como insumo cujo creditamento é autorizado pelos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, ausência de manifestação sobre a subsistência do § 15 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 e do Decreto n. 6.573/2008, o recurso foi rejeitado (fls. 1.288/1.293e)

Assim, o cerne da presente controvérsia reside em *definir se o Etanol Anidro Combustível* (EAC), obtido pelo distribuidor de combustível para junção à *Gasolina A*,

de modo a formular a Gasolina C, pode ser qualificado como insumo, e, à vista dessa premissa, avaliar a existência do direito ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS em suas aquisições tributadas, tendo em conta os parâmetros estabelecidos nas Leis ns. 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003.

III. Diretriz hermenêutica a respeito da relação entre meio ambiente e tributação

Para a solução do dissenso, cumpre trazer à baila a imanente correlação entre a tributação e a proteção ecológica, *ratio* amparada desde a redação originária do art. 170, VI, da Constituição da República, ao arrolar a defesa do meio ambiente como princípio fundamental da ordem econômica, e, especialmente, após as alterações promovidas pela EC n. 42/2003, impondo, atualmente, a adoção de tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e de prestação.

Essa diretriz constitucional – que, implicitamente, sempre abrigou a implementação da tutela ecológica por meio de instrumentos fiscais, pois inexorável o impacto da tributação no livre exercício de atividades econômicas – ganhou maior relevância mediante a expressa determinação de que *o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da defesa do meio ambiente*, conforme consta do § 3º do art. 145 da Constituição da República, incluído pela EC n. 132/2023 (Reforma Tributária):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (destaques meus).

Na mesma linha, por imperativo constitucional, a concretização da proteção ecológica mediante instrumentos tributários pode ocorrer por meio de técnicas distintas, a exemplo da competência da União para instituir o Imposto Seletivo (IS), de modo a onerar a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos moldes do art. 153, VIII, da Constituição da República, igualmente inserido na ordem jurídica pela EC n. 132/2023 (Reforma Tributária).

Especificamente no tocante às atividades ligadas à importação, à produção e à comercialização de combustíveis, tal determinação precedeu à recente alteração constitucional, destacando-se, a esse respeito, a norma prevista no art. 177, § 4º, I, *a*, e II, *a* e *b*, da Constituição da República, segundo a qual a lei instituidora da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo, seus derivados, gás natural e álcool combustível deverá adotar alíquotas diferenciadas de acordo com o produto ou o respectivo uso, direcionando-se parcela dos recursos arrecadados ao pagamento de subsídios, além do financiamento de projetos ambientais destinados à indústria do petróleo e do gás.

Rememore-se, ademais, a regra plasmada no art. 225, § 1º, VIII, da Constituição da República, incluída pela EC n. 123/2022, dispondo incumbir ao Poder Público “[...] manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes”, especialmente no tocante à contribuição ao PIS e à COFINS, e, mais recentemente, ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), nos moldes da dicção atribuída pela EC n. 132/2023 (Reforma Tributária).

Conquanto não se olvide ser viável a veiculação de medidas precipuamente arrecadatórias para favorecer a tutela do meio ambiente, há, na extrafiscalidade, terreno propício à implementação de política pública voltada à preservação da natureza, porquanto vocacionada ao emprego de instrumentos fiscais como forma de incentivar ou de inibir o comportamento dos contribuintes, com vista à realização do dever de proteção da biota, temática por mim abordada em âmbito doutrinário (cf. COSTA, Regina Helena. *Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil*. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 312-332).

Em igual linha de intelecção, emprestando ênfase à função indutora de condutas em conformidade com a tutela ecológica, anota José Marcos Domingues que, “[...] no ambiente sadio da tributação ambiental, o vetor arrecadatório deve dar espaço generoso à reacomodação qualitativa da carga fiscal em prol do duplo dividendo que alivia a produção e a renda em face da oneração da poluição” (*In: Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 343).

Outrossim, a par de atribuir ao legislador ordinário o encargo de levar em conta a proteção do meio ambiente na formulação da política fiscal (*e.g.* graduação de tributos ou concessão de benefícios fiscais à vista de medidas voltadas à preservação ambiental), a Constituição da República igualmente confere ao intérprete diretriz precípua segundo a qual, observados os limites semânticos da linguagem, *é impositivo conferir à legislação tributária, instituída em consonância com a proteção do meio ambiente, o sentido mais afinado à preservação da natureza*.

Trata-se, portanto, de uma teleologia constitucional própria, voltada a compatibilizar o exercício da competência tributária e o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado mediante a inibição ou o estímulo de comportamentos ecologicamente escorreitos e cuja positivação atribui ao intérprete o dever de levar em conta os escopos da imposição de tributos no processo interpretativo de toda a legislação infraconstitucional.

IV. Regramento sobre a adição de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) à *Gasolina A* e formulação da *Gasolina C*

Antes de analisar as normas tributárias concernentes à matéria, passo a esquadriñar algumas premissas sobre a dinâmica da adição do álcool do tipo *Etanol*

Anidro Combustível (EAC) à *Gasolina A* para formulação da *Gasolina C*, cuja compreensão é imprescindível ao deslinde da presente controvérsia, enquanto suporte fático sobre o qual não se devem ser aferidas as respectivas consequências fiscais.

Nesse contexto, de acordo com o art. 1º da Lei n. 8.723/1993, como parte integrante da Política Nacional do Meio Ambiente, “[...] os fabricantes de combustíveis ficam obrigados a tomar as providências necessárias para reduzir os níveis de emissão de monóxido de carbono, óxido de nitrogênio, hidrocarbonetos, álcoois, aldeídos, fuligem, material particulado e outros compostos poluentes nos veículos comercializados no País, enquadrando-se aos limites fixados nesta lei”.

Ainda, nos moldes da redação originária do art. 9º do mesmo diploma normativo, foi estabelecido o percentual obrigatório de 22% (vinte e dois por cento) de álcool para acréscimo à gasolina, montante elevado para 27% (vinte e sete por cento) com a promulgação da Lei n. 14.993/2024.

Em âmbito infralegal, a matéria foi normatizada por distintos atos regulamentares emanados da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), a qual estabeleceu diversos conceitos a respeito do tema, valendo citar os seguintes:

- i) *Gasolina A*: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, destinado aos veículos automotivos dotados de motores de ignição por centelha, sendo qualificada como *comum* ou *premium*, a depender do grau de octanagem (art. 3º, I e II, da Resolução ANP n. 807/2020);
- ii) *Gasolina C*: combustível obtido a partir da mistura da *Gasolina A* e do *Etanol Anidro Combustível* (EAC), nas proporções definidas pela legislação em vigor, sendo igualmente subdivida em *comum* ou *premium* (art. 3º, III e IV, da Resolução ANP n. 807/2020);
- iii) *Etanol Anidro Combustível* (EAC): etanol combustível destinado para mistura com *Gasolina A*, de modo a propiciar a formulação da *Gasolina C* (art. 3º, IX, da Resolução ANP n. 907/2022);
- iv) *Etanol Hidratado Combustível* (EHC): etanol destinado à utilização direta em motores de combustão interna (art. 3º, XI, da Resolução ANP n. 907/2022).

A par de definir conceitos alusivos a produtos distintos, a Resolução ANP n. 807/2020 estabeleceu que somente os distribuidores podem realizar a adição de álcool do tipo *Etanol Anidro Combustível* (EAC) à *Gasolina A* para formulação da *Gasolina C*, sendo vedado, ademais, a comercialização de combustíveis em desacordo com a regulamentação da agência reguladora, aí incluída a revenda da *Gasolina A* pelos distribuidores aos comerciantes varejistas (arts. 3º e 4º).

Assim, por força de normas legais e regulamentares, o distribuidor de combustíveis líquidos, no exercício sua atividade empresarial, deve adquirir o álcool da

categoria *Etanol Anidro Combustível* (EAC) das usinas para, adicionando-o à *Gasolina A* em percentual fixado em lei, formular a *Gasolina C*, único produto final passível de comercialização no mercado varejista.

Por isso, no seio da respectiva cadeia econômica e tendo em conta a produção de combustível menos poluente, o álcool do gênero *Etanol Anidro Combustível* (EAC) é essencial para o desenvolvimento da atividade desempenhada pelos distribuidores, porquanto elemento indissociável da formulação da *Gasolina C* a ser ulteriormente vendida aos comerciantes e aos consumidores finais.

Delineada tal premissa, passo ao exame da legislação tributária relativa à matéria.

V. Disciplina normativa sobre o creditamento de contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas

A sistemática da não cumulatividade, no texto original da Constituição da República, veio expressamente contemplada apenas para dois tributos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), regramento previsto, respectivamente, em seus arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, a qual incluiu o § 12 ao art. 195 do Texto Constitucional, estatui-se que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento serão não cumulativas.

No plano infraconstitucional, os arts. 1º e 2º, *caput*, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, prescrevem que a contribuição ao PIS e a COFINS, no sistema não cumulativo, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, com alíquotas, respectivamente, de 1,65% e 7,6%.

No entanto, os §§ 1º-A dos mesmos preceitos normativos excepcionam desse regramento a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, hipótese na qual aplicáveis as alíquotas constantes do art. 5º, *caput*, e § 4º, da Lei n. 9.718/1998, assim expressos:

Lei n. 10.637/2002 (PIS):

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

[...]

§ 1º-A. *Excetua-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 nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.*

Lei n. 10.883/2003 (COFINS):

Art. 1º *A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

[...]

Art. 2º *Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

[...]

§ 1º-A. *Excetua-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 nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.*

Lei n. 9.718/1998:

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.

[...]

§ 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 cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador;

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

Noutro giro, tratando-se da sistemática não cumulativa – a qual, em essência, representa autêntica concretização do *princípio da capacidade contributiva*, visando a impedir, mediante concessão de créditos, que o tributo se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou da mercadoria –, as Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003 permitiram o creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente aos diversos custos incorridos pelos contribuintes, valendo destacar as normas plasmadas nos arts. 3º, I e II, dos apontados diplomas normativos:

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) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI (destaques meus).

Aponte-se, ainda, a regra constante dos arts. 3º, § 2º, II, dos apontados diplomas normativos, segundo a qual não exsurge o direito a crédito quando “[...] 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”, que tem por objetivo obstar o direito de crédito quando da aquisição de bens ou produtos que escapam à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS na operação antecedente.

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

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

A seu turno, no tocante à *aquisição de bens ou serviços a serem utilizados como insumos na produção de novos bens direcionados à venda*, inclusive combustíveis e lubrificantes – pressupondo, dessarte, a modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento ou da finalidade do produto final –, o direito a crédito foi atribuído de maneira ampla, excetuado, tão somente, o pagamento realizado pelo fabricante ou importador de determinados veículos, na forma dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, e 2º da Lei n. 10.485/2002.

Assim, há distinção relevante entre ambas as disposições normativas, sendo necessário divisar entre os casos de compra de itens destinados à *revenda* – hipótese na qual, como regra, a obtenção de álcool do tipo *Etanol Hidratado Combustível* (EHC) não rende ensejo a creditamento –, e, por sua vez, a aquisição de bens ou serviços a serem utilizados como *insumo* na confecção de produto distinto a ser objeto de *venda*,

inclusive no caso do álcool da espécie *Etanol Anidro Combustível* (EAC), circunstância viabilizadora do direito ao crédito na respectiva aquisição (art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003).

Em suma, se o álcool é adquirido para revenda – caso do *Etanol Hidratado Combustível* (EHC) –, a legislação, em princípio, veda o creditamento, na esteira dos arts. 2º, § 1º-A, e 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diversamente, se o álcool é obtido para ser empregado como *insumo* de novo produto, como na hipótese do *Etanol Anidro Combustível* (EAC) a ser adicionado à *Gasolina A* para formulação da *Gasolina C*, resta incólume o direito de apropriação creditícia, com amparo, neste caso, nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

VI. Aspectos cronológicos sobre o direito ao crédito na aquisição de álcool para adição à gasolina

Inicialmente, destaco que, a exemplo dos demais combustíveis, historicamente, a legislação pertinente à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre o álcool, em suas diversas modalidades, passou por inúmeras alterações, desde a instituição de regime de substituição tributária mediante indicação dos distribuidores como contribuintes substitutos, até a implementação do regramento monofásico, concentrando toda a tributação na figura dos produtores/importadores, elos iniciais da respectiva cadeia econômica.

Por isso, para a correta compreensão da controvérsia, cumpre realizar escorço cronológico pertinente à sucessão de leis no tempo.

VI.1. A revogação do regime de substituição tributária e a instituição da monofasia com manutenção do direito ao crédito

Em sua redação originária, o art. 5º da Lei n. 9.718/1998, reafirmando o regime de substituição tributária constante do art. 4º da Lei Complementar n. 70/1991, estabeleceu que “[...] as distribuidoras de álcool para fins carburantes ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições referidas no art. 2º, devidas pelos comerciantes varejistas do referido produto”, sendo mantida, ainda, a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS quanto às receitas obtidas pelos produtores/importadores quando da venda de combustíveis aos distribuidores.

Com a entrada em vigor da Medida Provisória n. 1.991/2000 e suas sucessivas reedições, restou alterado o art. 5º da Lei n. 9.718/1998 e suprimido o regime de substituição tributária, dando lugar à concentração do ônus fiscal devido pelo varejista na figura do distribuidor, na qualidade de contribuinte, reduzindo-se a 0 (zero), por sua vez, a alíquota incidente sobre as receitas decorrentes das vendas efetuadas pelo comerciante final, consoante prescrevia o art. 42 da Medida Provisória n. 2.158/2001.

Tal regramento, com parciais alterações, foi mantido até a edição da Medida Provisória n. 413/2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.727/2008, a qual, dando nova redação ao art. 5º da Lei n. 9.718/1998, inaugurou regime monofásico mediante a eleição dos produtores/importadores como únicos sujeitos passivos das contribuições ao PIS e da COFINS na cadeia do álcool, subsistindo, em consequência, a alíquota 0 (zero) sobre as receitas decorrentes das vendas do combustível realizadas pelos distribuidores ou comerciantes (art. 5º, § 1º, da Lei n. 9.718/1998).

Com essa sistemática, preservou-se a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as receitas oriundas das vendas realizadas por produtores /importadores aos distribuidores, transação antecedente expressamente onerada, de modo a maximizar o controle da Administração Tributária sobre o setor.

Essa inteligência constou, inclusive, da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 413/2008, *in verbis*:

8. A proposta contida nos arts. 8º a 17 decorre da necessidade de estabelecer nova sistemática de incidência da Contribuição para o PIS /PASEP e da COFINS na produção e comercialização de álcool.

8.1 Atualmente, no caso de álcool, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidem sobre a receita auferida pelo produtor ou pelo importador e sobre as receitas auferidas pelo comerciante atacadista (distribuidor), sendo que as alíquotas estão reduzidas a 0 (zero) com relação às receitas auferidas pelos comerciantes varejistas.

8.2 Os arts. 8º a 17 estabelecem a incidência de forma concentrada das contribuições no produtor ou no importador, ficando reduzida a 0 (zero) as alíquotas nas etapas subseqüentes de comercialização no atacado e no varejo.

[...]

8.4 As alterações propostas, ao transferir a incidência das contribuições do distribuidor para o produtor ou importador e, ainda, determinar a instalação de medidores de vazão, possibilitará melhor controle fiscal sobre o setor, favorecendo a concorrência entre as empresas

(Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2008/Exm/EM-3-MF-MPV-413.htm. Acesso em 12.2.2025 – destaque meu).

Cumprindo apontar, ainda, que, ao editar a Medida Provisória n. 413/2008, a par de instituir o apontado regime monofásico, o Poder Executivo intentou vedar a apuração de créditos de contribuição ao PIS e da COFINS na aquisição de álcool pelo distribuidor de combustíveis, ainda que para adição à gasolina, como dispunha o art. 10 do citado ato normativo:

Art. 10. É vedada ao distribuidor de combustíveis a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS decorrentes da aquisição de álcool para fins carburantes, mesmo que para adicioná-lo à gasolina (destaque meu).

Não obstante essa prescrição, quando da conversão da Medida Provisória n. 413/2008 na Lei n. 11.727/2008, o Poder Legislativo, além de cancelar o novo

sistema monofásico, *expressamente garantiu o direito ao creditamento nas aquisições de álcool*, inclusive quando destinado à adição à gasolina, fazendo incluir os §§ 13 a 15 ao art. 5º da Lei n. 9.718/1998, com a seguinte redação:

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:

[...]

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

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

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

Tal legislação, a despeito do regime monofásico, *categoricamente reconheceu ao produtor, ao importador e ao distribuidor o direito de apurar créditos na compra de álcool*, fixando-se que, nas hipóteses de *revenda*, o respectivo valor corresponderia ao montante relativo à contribuição ao PIS e à COFINS devidas na operação antecedente (§§ 13 e 14).

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

Art. 3º No caso da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, os valores dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 15 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, ficam estabelecidos, respectivamente, em:

I - R\$ 3,21 (três reais e vinte e um centavos) e R\$ 14,79 (quatorze reais e setenta e nove centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e

II - R\$ 16,07 (dezesseis reais e sete centavos) e R\$ 73,93 (setenta e três reais e noventa e três centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

A despeito da apuração de créditos das contribuições em tela na aquisição de álcool para adição à gasolina estar amparada pelos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, e, ainda, pelo art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/2008, nos moldes da redação conferida pela Lei 11.727/2008, o Decreto n. 8.164/2013 reduziu a 0 (zero) o direito creditório:

Art. 3º No caso de aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, os valores dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de

que trata o § 15 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, ficam estabelecidos em R\$ 0,00 (zero real), qualquer que seja o fornecedor do álcool (destaques meus).

Nessa linha, sob pretexto de laborar nos quadrantes da lei, a atuação do Poder Executivo – frise-se, mediante ato normativo meramente secundário – terminou por aniquilar o creditamento expressamente plasmado em norma de superior hierarquia, porquanto subtraiu dos distribuidores o usufruto de direito de crédito *em manifesta contrariedade aos princípios da capacidade contributiva e da proteção ao meio ambiente por meio de tributação favorecida*, os quais, especificamente no tocante à matéria em exame, têm por objetivo reduzir o gravame fiscal nas aquisições de álcool para adição à gasolina, de modo a viabilizar a produção de combustível com menor emissão de gases nocivos à atmosfera.

Tal compreensão, ademais, é corroborada pelo relatório apresentado ao Plenário da Câmara dos Deputados durante o procedimento de conversão da Medida Provisória n. 413/2008 na Lei n. 11.727/2008, sobretudo quando mencionado que o reconhecimento do direito ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS na aquisição de álcool, em suas mais diversas formas, resultou de consenso após exaustivos debates entre produtores, distribuidores e o Governo, *in verbis*:

Após exaustivos debates, em que se reuniram representantes dos produtores, dos distribuidores e do Governo, conseguiu-se obter uma redação alternativa capaz de aglutinar o apoio de todos os setores envolvidos, e que está refletida nos artigos 7º a 16 do PLV.

O novo regramento, em resumo:

a) mantém a divisão atualmente em vigor da incidência das contribuições sobre o produtor, ou o importador, e o distribuidor, alterando apenas a sua proporção, pela fixação de novos parâmetros para a definição das respectivas alíquotas;

b) uniformiza as alíquotas ad valorem da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sobre o álcool anidro e o álcool hidratado, permitindo a apropriação de créditos, pelo distribuidor, correspondentes à contribuição recolhida pelo produtor ou importador

(Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=558893&filename=PPP%201%20MPV41308%20=%3E%20MPV%20413/2008. Acesso em 12.2.2025)

Nesse contexto, ato infralegal poderia graduar o patamar do crédito, reduzindo-o ou alterando-o à vista de contingências diversas, circunstância que, em princípio, não redundaria em ofensa à legalidade. Entretanto, a despeito da autorização legal para modular os limites do creditamento, ao impedir, *tout court*, o gozo de benefício tributário reconhecido pelo Congresso Nacional, o Poder Executivo impropriamente arvorou-se de competências legislativas, objetivando, na prática, despir norma dotada de superior hierarquia de qualquer eficácia, sendo ilegal, por conseguinte, o Decreto n. 8.164/2013, porquanto atentatório aos *princípios da capacidade contributiva e da proteção ambiental*, bem como à orientação expressamente contida no art. 5º, § 15º, da Lei n. 9.718/1998, na redação atribuída pela Lei n. 11.727/2008.

Dessarte, tratando-se de ato normativo írrito, pois em descompasso com a norma da qual extraía seu fundamento de validade, a redução a 0 (zero) do crédito na aquisição de álcool pelos distribuidores é despida de eficácia normativa, razão pela qual de rigor concluir pela repristinação dos patamares de crédito antes previstos no art. 3º do Decreto n. 6.573/2008.

VI.2. Publicação da Medida Provisória n. 613/2013, convertida na Lei n. 12.859/2013

Posteriormente, o Poder Executivo publicou a Medida Provisória n. 613 /2013, a qual, entre outros pontos, instituiu crédito presumido da contribuição do PIS e da COFINS na venda de álcool (arts. 1º a 3º), conferindo, ademais, nova redação ao art. 5º, § 13, da Lei n. 9.718/1998, de maneira a excluir os distribuidores de combustíveis do direito ao creditamento das mencionadas contribuições na aquisição de álcool para *revenda* – hipótese, por exemplo, do *Etanol Hidratado Combustível* (EHC) –, prerrogativa mantida apenas para os produtores e importadores:

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:

[...]

§ 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 (destaques meus).

Tal alteração, no entanto, em nada impactou a possibilidade de os distribuidores de combustíveis descontarem créditos da contribuição ao PIS e da COFINS decorrentes da aquisição de álcool da modalidade *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para acréscimo à gasolina, pois (i) o direito estava assegurado expressamente pelos apontados arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 – os quais, reiterese, viabilizam o creditamento na aquisição de insumos para fabricação de produtos destinados à venda –, e (ii) não alterada a redação do § 15 do art. 5º da Lei n. 9.718 /1998, o qual permaneceu produzindo todos os seus efeitos.

Além disso, a exposição de motivos da Medida Provisória n. 613/2013 deixou claro que sua edição fundamentou-se no papel desempenhado pelo etanol na matriz energética nacional, principalmente por atuar como combustível alternativo à gasolina, revelando-se urgente e relevante “[...] fomentar a produção e a modicidade dos preços do etanol, dada sua importância para o setor energético brasileiro, e, conseqüentemente, para toda a economia nacional” (Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Exm/EM-0090-MF-Mpv-613-13.doc. Acesso em: 12.2.2025).

Dessarte, a indicada modificação do § 13 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 não afetou o direito de apurar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS na aquisição de álcool para adição à gasolina – hipótese do *Etanol Anidro Combustível* (EAC) –, pois benefício fiscal decorrente dos princípios da capacidade contributiva e da proteção ao

meio ambiente garantido, em âmbito infraconstitucional, por normas específicas, mais precisamente os arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, e 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação conferida pela Lei n. 11.727/2008.

VI.3. Entrada em vigor da Medida Provisória n. 1.063/2021, convertida na Lei n. 14.292/2022

Finalmente, vale registrar que, em 2021, foi publicada a Medida Provisória n. 1.063/2021, posteriormente convertida na Lei n. 14.292/2022, a qual incluiu os §§ 13-A, 14-A e 16-A ao art. 5º da Lei n. 9.718/1998, assim expressos:

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:

[...]

§ 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.

§ 13-A. O distribuidor sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar créditos relativos à aquisição, no mercado interno, de álcool anidro para adição à gasolina.

§ 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.

§ 14-A. Os créditos de que trata o § 13-A deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que incidiram sobre a operação de aquisição.

[...]

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 14-A deste artigo, não se aplica às aquisições de que tratam os §§ 13 e 13-A deste artigo o disposto na alínea “b” do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea “b” do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (destaques meus).

Destacada legislação – a qual, atualmente, rege a matéria em sua integralidade –, afora reafirmar o direito ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS na aquisição de álcool para adição à gasolina (§ 13-A), afastou a possibilidade de sua quantificação pelo Poder Executivo, prescrevendo, ao revés, que o respectivo montante corresponde aos valores das mencionadas exações incidentes na operação anterior (§ 14), fazendo cessar, por conseguinte, a eficácia do então Decreto n. 6.573/2008 mediante o qual delimitado o patamar dos créditos por ato infralegal.

Analisada a disciplina normativa, prossigo com o exame do panorama jurisprudencial.

VII. Panorama jurisprudencial

VII.1. Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

A despeito do ineditismo da controvérsia alusiva ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS nas aquisições de álcool para adição à gasolina em colegiados deste Tribunal Superior, a temática foi reiteradas vezes apreciada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão integrante da estrutura da União ao qual incumbe, em última instância administrativa, o julgamento dos recursos sobre a interpretação da legislação tributária federal (cf. art. 48 da Lei n. 11.941/2009).

Nessa linha, há diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inclusive sob a sistemática dos recursos administrativos repetitivos, adotando a orientação segundo a qual, não obstante o regime monofásico legalmente instituído, a compra de álcool do tipo *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para adição à *Gasolina A*, de modo a formular a *Gasolina C*, configura operação de aquisição de insumo e, por isso, rende ensejo ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS pelos distribuidores, nos moldes dos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, como denotam os seguintes acórdãos:

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA DO TIPO C. CARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à gasolina tipo A para a obtenção da gasolina do tipo C, na proporção estabelecida pela ANP, é considerado insumo pela legislação PIS/Pasep e COFINS. Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 10.865/04.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO COMUM. DISTRIBUIDORAS DE ÁLCOOL. VEDAÇÃO.

Trata-se de opção legislativa a impossibilidade de apuração de créditos da contribuição sobre as aquisições de álcool etanol hidratado.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a correspondente multa de ofício.

(Acórdão n. 3101-003.945 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Renan Gomes Rego, j. 28.11.2024 – destaques meus).

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA DO TIPO C. CARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à gasolina tipo A para a obtenção da gasolina do tipo C, na proporção estabelecida pela ANP, é considerado insumo pela legislação PIS/Pasep e COFINS. Por se tratar de

insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE.

A incidência monofásica do PIS/Pasep e da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

(Acórdão n. 3401-011.915 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Marcos Roberto da Silva, j. 25.7.2023 – destaques meus).

ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. CREDITAMENTO. COFINS. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe fora dada pela lei n. lei 10.865/04.

COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE.

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO PLEITEADO. ÔNUS DA PROVA.

A certeza e liquidez do crédito pleiteado pelo contribuinte são condições essenciais ao seu reconhecimento, incumbindo-lhe o ônus da prova.

Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(Acórdão n. 3402-004.356 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Diego Dinis Ribeiro, j. 29.8.2017 – destaques meus).

Ressalte-se, ainda, que as decisões administrativas nas quais exarada compreensão diversa fundam-se, precipuamente, na suposta ausência de formulação de produto novo quando da adição de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) à *Gasolina A* para a formulação da *Gasolina C*, reputando tratar-se de mera mistura de bens (cf. Acórdão n. 3401-013.411 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior, j. 22.8.2024).

Tal orientação, em meu sentir, desconsidera todo o panorama regulatório editado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), o qual, como apontado, a par de impor aos distribuidores, para o exercício de sua atividade econômica, a junção de ambos os combustíveis, interdita a venda de produto distinto da *Gasolina C* por tais agentes, razão pela qual a análise dos influxos regulamentares é imprescindível para o deslinde da controvérsia.

VII.2. Orientação vinculante do Supremo Tribunal Federal sobre a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS e o dever de proteção ambiental

Por seu turno, em âmbito jurisdicional, cumpre rememorar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema n. 756 da repercussão geral, ocasião

na qual assentado que “[...] 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” (cf. RE n. 841.979/PE, Relator Ministro DIAS TOFFOLI, TRIBUNAL PLENO, j. 28.11.2022, DJe 9.2.2023).

Não obstante ter sido atribuído ao legislador ordinário espaço para conformação do regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, concluiu-se que, nessa ambiência, é imprescindível a observância de diversos preceitos constitucionais, inclusive o dever de proteção ambiental mediante a imposição tributária, *ratio* também fixada pelo Supremo Tribunal Federal, em precedente vinculante, ao declarar a inconstitucionalidade dos arts. 47 e 48 da Lei n. 11.196/2005, os quais vedavam a apuração de créditos das mencionadas contribuições na aquisição de insumos recicláveis (cf. Tema n. 304, RE n. 607.109/PR, Redator p/ Acórdão Ministro GILMAR MENDES, j. 8.6.2021, DJe 13.8.2021).

Na oportunidade, embora reconhecida a relativa liberdade atribuída ao Congresso Nacional na determinação da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, restou consignado no voto vencedor prolatado pelo Sr. Ministro Gilmar Mendes ser defeso ao legislador, mediante a vedação à apuração de créditos, implementar política tributária contrária à proteção ambiental, consoante denotam os seguintes trechos:

Surpreendentemente, no caso em análise, a supressão de benefícios fiscais recaiu justamente sobre as cadeias econômicas mais alinhadas com as diretrizes perseguidas pela comunidade internacional, que cada vez mais se conscientiza quanto à necessidade de progressiva substituição das atividades industriais nocivas ao meio ambiente. Ao assim agir, o Estado brasileiro prejudica as empresas que, ciosas de suas responsabilidades sociais, optaram por contribuir com o Poder Público e com a coletividade na promoção de uma política de gerenciamento ambientalmente adequado de resíduos sólidos.

Há, atualmente, um certo consenso em torno da necessidade de tutela integral do meio ambiente, considerado pela jurisprudência do Tribunal um bem jurídico autônomo, merecedor de ampla tutela constitucional.

[...]

A propósito, nos últimos anos, foram editados diversos diplomas normativos relacionados a essa importante temática, o que demonstra preocupação por parte do legislador quanto à regulamentação de atividades potencialmente nocivas ao meio ambiente.

[...]

Dados os compromissos assumidos pelo Estado brasileiro nesta temática, não há dúvidas de que a simples inércia do Poder Público em torno do oferecimento de incentivos econômicos à utilização de insumos recicláveis já seria, em si mesma, conduta altamente censurável. Mas, no presente caso, as falhas estatais não se resumem a uma postura meramente contemplativa. A Corte se depara, fundamentalmente, com dispositivos legais que oferecem tratamento tributário prejudicial às cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, desincentivando a manutenção de linhas de produção assentadas em tecnologias limpas e no reaproveitamento de materiais recicláveis.

Não bastasse esse comportamento contraditório, é certo que a Constituição Federal, mediante abordagem ética do tema, consagrou o meio ambiente como bem jurídico merecedor de tutela diferenciada, circunstância essa que impõe ao “poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações” (art. 225). Nessa toada, o texto constitucional dispôs que a ordem econômica deve se pautar pela “proteção do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (art. 170, inciso VI).

[...]

Percebe-se, portanto, que a generosa latitude semântica do art. 170, inciso VI, da Constituição Federal confere grande autonomia ao legislador na escolha do conteúdo concretizador da norma constitucional. Essa maior liberdade de conformação política, contudo, não investe os parlamentares em um poder absoluto, tampouco lhes confere a prerrogativa de desconstruir os compromissos éticos estabelecidos no texto constitucional.

No caso em tela, por exemplo, o legislador possui ampla discricionariedade para dispor sobre a forma como se dará o tratamento favorecido em razão do menor impacto ambiental dos produtos, bem assim para estabelecer os critérios de elegibilidade, a extensão e a intensidade dos estímulos assegurados em benefício das atividades ecologicamente sustentáveis.

Não há espaço, contudo, para o esvaziamento do substrato axiológico da norma prevista no art. 170, inciso VI, da CF, mediante a imposição de tratamento tributário prejudicial às empresas que, realizando os objetivos previstos na Política Nacional de Resíduos Sólidos (art. 7º da Lei 12.305/10), investiram em métodos industriais menos lesivos ao meio ambiente (destaques meus).

Essa diretriz ressoou na jurisprudência da Segunda Turma desta Corte que, ao afastar a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre imóvel integralmente afetado por Área de Preservação Permanente (APP) – e, portanto, impassível de exploração econômica pelo respectivo proprietário –, anotou ser necessário compatibilizar o Direito Tributário e o Direito Ambiental, consoante seguintes trechos do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Herman Benjamin no julgamento do AgInt no AREsp n. 1.723.597/SP:

O Direito Tributário deve ser amigo, e não adversário, da proteção do meio ambiente. A ‘justiça tributária’ necessariamente abarca preocupações de sustentabilidade ecológica, abrangendo tratamento diferenciado na exação de tributos, de modo a dissuadir ou premiar comportamento dos contribuintes que, adversa ou positivamente, impactem o uso sustentável dos bens ambientais tangíveis e intangíveis.

No Estado de Direito Ambiental, sob o pálio sobretudo, mas não exclusivamente, do princípio poluidor-pagador, tributos despontam, ao lado de outros instrumentos econômicos, como um dos expedientes mais poderosos, eficazes e eficientes para enfrentar a grave crise de gestão dos recursos naturais que nos atormenta. Sob tal perspectiva, cabe ao Direito Tributário - cujo campo de atuação vai, modernamente, muito além da simples arrecadação de recursos financeiros estáveis e previsíveis para o Estado - identificar e enfrentar velhas ou recentes práticas nocivas às bases da comunidade da vida planetária. A partir daí, dele se espera, quer autopurificação de medidas de incentivo a atividades antiecológicas e de perpetuação de externalidades ambientais negativas, quer desenho de mecanismos tributários inéditos, sensíveis a inquietações e demandas de sustentabilidade, capazes de estimular inovação na produção, circulação e

consumo da nossa riqueza natural, assim como prevenir e reparar danos a biomas e ecossistemas. Um esforço concertado, portanto, que envolve, pelos juízes, revisitação e releitura de institutos tradicionais da disciplina e, simultaneamente, pelo legislador, alteração da legislação tributária vigente (j. 29.3.2021, DJe 6.4.2021 – destaques meus).

Assim, embora seja viável à legislação infraconstitucional disciplinar a sistemática não cumulativa das contribuições em exame, a atuação legiferante deve observar o dever de proteção ao meio ambiente no exercício da competência tributária, sendo vedada a adoção de mecanismos que imponham tratamento prejudicial a contribuintes cujas atividades econômicas viabilizem a fabricação de produtos menos lesivos à natureza.

VII.3. Precedentes vinculantes deste Superior Tribunal de Justiça

VII.3.1. Conceito de insumo para efeito de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS

Ao apreciar os Temas ns. 779 e 780 dos recursos especiais repetitivos, a Primeira Seção desta Corte abraçou compreensão segundo a qual, para efeito dos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, “[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” (cf. REsp n. 1.221.170/PR, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 22.2.2018, DJe 24.4.2018).

Na ocasião, em voto vogal, ressaltai que o critério da essencialidade “[...] diz com item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”, sendo a relevância, por sua vez, “[...] identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v. g. o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g. equipamento de proteção individual - EPI)”, exegese vencedora e à qual o Sr. Relator aderiu.

Trata-se de diretriz hermenêutica vinculante que, aplicada à hipótese em testilha, revela ser o *Etanol Anidro Combustível* (EAC) inegavelmente qualificado como insumo na produção da *Gasolina C*, atendendo, a um só tempo, ambos os critérios fixados pela Primeira Seção desta Corte, porquanto (i) essencial ao exercício da atividade produtiva dos distribuidores, uma vez que a sua adição à *Gasolina A* é inerente e inseparável do processo compositivo do produto final *Gasolina C*, e, ainda, (ii) relevante, pois atribuído a tais agentes o dever legal e regulamentar de incorporar combustíveis distintos na respectiva cadeia comercial, dando origem a novo produto.

VII.3.2. Apuração de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS no sistema monofásico: necessidade de *distinguishing* com o Tema n. 1.093/STJ

Sobre o tema, após divergência entre as Primeira e Segunda Turmas desta Corte, a Primeira Seção, vencida minha compreensão, concluiu que, *em regra*, a instituição de regime monofásico da contribuição ao PIS e da COFINS é incompatível com o direito à apropriação de créditos, ressalvadas as hipóteses expressamente delineadas pelo legislador.

O acórdão do *leading case* restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).

2. No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar.

3. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.

4. "Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias" (STF, RE 762892 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).

5. A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item 8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP.

6. O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.

7. A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal, sendo certo que interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia.

8. Embargos de divergência desprovidos.

(EDv nos EAREsp n. 1.109.354/SP, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 14.4.2021, DJe 3.5.2021 – destaques meus).

Tal entendimento foi reafirmado pela Primeira Seção, por maioria, no julgamento do Tema n. 1.093 dos recursos repetitivos, sendo fixadas as seguintes teses:

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.

(cf. REsp n. 1.894.741/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 27.4.2022, DJe 5.5.2022 – destaques meus).

Não obstante, em princípio, tais precedentes aparentem ser aplicáveis à hipótese sob escrutínio, verifico a necessidade de proceder ao *distinguishing* entre os casos.

Primeiramente, os mencionados julgados estabeleceram diretrizes gerais para todos os bens sujeitos à monofasia, sendo perfeitamente possível evidenciar peculiaridades fático-jurídicas em cada cadeia produtiva para verificar a incidência de igual orientação.

Nesse aspecto, relativamente à tributação do álcool – combustível que, notoriamente, contribui com os esforços para a implantação de uma economia global de baixo carbono e cuja adição à gasolina, de maneira expressa, foi arrolada pela Lei n. 8.723/1993 como mecanismo da Política Nacional do Meio Ambiente, de modo a atingir objetivos ambientalmente relevantes –, não se pode desconsiderar a existência de diretriz hermenêutica amparada pela Constituição da República e reforçada pela EC n. 132/2023, bem como adotada pelo Supremo Tribunal Federal, voltada à adoção de instrumentos fiscais para a proteção ambiental, temática não tratada no precedente repetitivo indicado.

Além disso, embora instituído pela Medida Provisória n. 413/2008, convertida na Lei n. 11.727/2008, regime monofásico alusivo à contribuição ao PIS e à COFINS sobre as receitas da venda de álcool, repise-se ter a mesma legislação

categoricamente autorizado os distribuidores a descontarem créditos decorrentes da aquisição do insumo para acréscimo à gasolina, nos moldes da redação conferida ao art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, orientação atualmente constante do § 13-A do mesmo dispositivo, consoante a dicção atribuída pela Medida Provisória n. 1.063/2021 e pela Lei n. 14.292/2022, segundo a qual “[o] distribuidor sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar créditos relativos à aquisição, no mercado interno, de álcool anidro para adição à gasolina”.

Assim, a mera sujeição do álcool à monofasia quanto às contribuições em exame não interdita, por si só, o direito ao creditamento, sendo de rigor descortinar a controvérsia mediante análise acurada de normas especiais.

Ainda, ao apontar, no Tema n. 1.093 dos recursos repetitivos, ser vedada, *em regra*, a constituição de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, a Primeira Seção desta Corte partiu, precipuamente, da interpretação conjunta dos arts. 2º, § 1º e § 1º-A, e 3º, I, *b*, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais, como mencionado, interditam o creditamento no tocante à obtenção de bens destinados à *revenda*, a exemplo de produtos farmacêuticos ou de higiene pessoal e autopeças.

De maneira distinta, no caso em apreço, reitere-se, a aquisição de álcool do tipo *Etanol Anidro Combustível* (EAC) pelos distribuidores, por força de normas legais e regulamentares, é destinada exclusivamente à adição à *Gasolina A*, de modo a formular um novo produto denominado *Gasolina C*, enquanto parte essencial de sua atividade econômica, tratando-se, portanto, de bem utilizado como *insumo* na fabricação de produtos destinados à *venda*, hipótese na qual o direito à apuração de crédito encontra supedâneo em preceitos legais diversos, mais precisamente nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

VIII. Síntese conclusiva

Diante de todo o exposto, penso ser possível estabelecer as seguintes conclusões:

- a) deflui da Constituição da República teleologia exegética relativamente às normas tributárias extrafiscais voltadas a estimular ou a inibir comportamentos de relevante interesse ambiental, cuja *ratio* deve guiar o intérprete para viabilizar juízo hermenêutico tendente a compatibilizar a proteção ecológica e a imposição de ônus fiscais, orientação já adotada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no tocante à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS;

- b) nos termos da Lei n. 8.723/1993 e de atos normativos da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), como parte integrante da Política Nacional do Meio Ambiente para reduzir a emissão de gases nocivos à atmosfera, é obrigatória a adição de álcool à gasolina a ser utilizada em veículos automotores, impondo-se aos distribuidores, ademais, o dever de adquirir *Etanol Anidro Combustível* (EAC) como insumo indispensável ao exercício de sua atividade econômica para, adicionando-o à *Gasolina A*, formular novo produto (*Gasolina C*);
- c) os arts. 3º, I, b, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 somente interditam o creditamento quando o produto adquirido é destinado à *revenda*, não sendo essa a hipótese do *Etanol Anidro Combustível* (EAC), cuja aquisição, na qualidade de insumo da *Gasolina C*, rende ensejo à apropriação de créditos pelos distribuidores, com amparo nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003;
- d) com a vigência do regime monofásico da contribuição ao PIS e da COFINS pela Medida Provisória n. 413/2008, convertida na Lei n. 11.727/2008, há incidência das exações sobre as receitas decorrentes da venda de álcool dos produtores/importadores aos distribuidores, na forma do art. 5º da Lei n. 9.718/1998, não incidindo, portanto, a vedação ao creditamento estampada no art. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003;
- e) a despeito do regime monofásico da contribuição ao PIS e da COFINS sobre o álcool, o legislador, de maneira expressa, autorizou a apropriação de créditos quando de sua aquisição para servir de insumo destinado à adição à gasolina, caso do *Etanol Anidro Combustível* (EAC), consoante dispõe o art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação atribuída pela Medida Provisória n. 413/2008 e pela Lei n. 11.727/2008;
- f) a inclusão dos §§ 13 a 15 ao art. 5º da Lei n. 9.718/1998 importou concessão de direito creditório em favor dos distribuidores de combustíveis na aquisição de álcool para acréscimo à gasolina, atribuindo ao Poder Executivo, tão somente, o dever de quantificar o respectivo montante;
- g) o patamar dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS na aquisição de álcool para adição à gasolina foi estabelecido mediante o Decreto n. 6.573/2008, sendo ilegal a ulterior redução de tal valor a 0 (zero) pelo Decreto n. 8.164/2013, porquanto o ato meramente regulamentar contrariou os *princípios da capacidade contributiva* e da *proteção ambiental*, bem como a orientação expressamente contida no art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação atribuída pela Lei n. 11.727/2008;
- h) a Medida Provisória n. 613/2013 não retirou os distribuidores do direito ao creditamento na aquisição de álcool para adição à gasolina, hipótese do *Etanol Anidro Combustível* (EAC), pois não afastada sua natureza de insumo na produção da *Gasolina C* e mantida a vigência do art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998;

i) com a entrada em vigor da Medida Provisória n. 1.063/2021, posteriormente convertida na Lei n. 14.292/2022, reafirmou-se o direito ao creditamento já assentado em legislação anterior, estabelecendo-se, a seu turno, que o respectivo valor deve corresponder ao montante da contribuição ao PIS e da COFINS incidente sobre a operação de aquisição, sem mais espaço para sua delimitação pelo Poder Executivo;

j) em diversos precedentes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem reconhecendo o direito de apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS na aquisição, pelos distribuidores, de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para viabilizar a formulação da *Gasolina C*;

k) a orientação abraçada pela Primeira Seção desta Corte nos EDv nos EAREsp n. 1.109.354/SP e no Tema n. 1.093 dos recursos repetitivos, segundo a qual, em regra, a monofasia é incompatível com o creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS, não se aplica às aquisições de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para adição à gasolina, pois (i) há norma legal expressa autorizando a apropriação de créditos nessas hipóteses, (ii) a medida tem escopo extrafiscal direcionado à produção de combustível menos poluente, em sintonia com o dever constitucional de proteção ambiental, e (iii) as teses vinculantes foram fixadas tendo em conta, precipuamente, o regime da aquisição de bens para *revenda* previsto nos arts. 3º, I, b, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não tratando, portanto, da hipótese de obtenção de bens ou serviços para servir de insumos na formulação de produtos destinados à *venda* (arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003).

Assentadas tais premissas, passo à análise do caso concreto.

IX. Análise do caso concreto

No caso, a Recorrente impetrou Mandado de Segurança objetivando manter e utilizar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS decorrentes da aquisição de *Etanol Anidro Combustível* (EAC) para servir como insumo na produção de *Gasolina C* (fls. 1/165e), tendo sido concedida a segurança em primeiro grau (fls. 860/934e), decisão posteriormente reformada pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob os fundamentos de que, (i) embora o *Etanol Anidro Combustível* (EAC) seja considerado insumo na fabricação da *Gasolina C*, resta inviável o creditamento, porquanto o regime monofásico a que sujeito o álcool inviabiliza a apuração de créditos, e (ii) com o advento da Lei n. 12.859/2013, fruto da conversão da Medida Provisória n. 613/2013 em lei, os distribuidores foram excluídos do direito ao apontado creditamento (fls. 1.164 /1.172e).

Nesse contexto, a despeito da correta exegese da Corte de origem a respeito da qualificação do *Etanol Anidro Combustível* (EAC) como insumo na produção da *Gasolina C* – orientação em conformidade com disciplina estampada na

Lei n. 8.723/1993 e nas Resoluções ANP ns. 807/2020 e 907/2022 –, impõe-se a reforma do acórdão impugnado.

Isso porque, uma vez qualificado o álcool do tipo *Etanol Anidro Combustível* (EAC) como insumo, o direito ao creditamento em sua aquisição deflui dos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, entendimento, repise-se, já reconhecido em precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Além disso, não obstante, em regra, nos moldes da jurisprudência da Primeira Seção desta Corte, a instituição de regime monofásico seja incompatível com a apuração de créditos, relativamente às aquisições de álcool para adição à gasolina, *há legislação expressa assegurando tal prerrogativa aos contribuintes*, consoante consignado no art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação conferida pela Medida Provisória n. 413/2008 e pela Lei n. 11.727/2008, e, mais recentemente, no § 13-A do mesmo dispositivo, na forma da redação atribuída pela Medida Provisória n. 1.063/2021 e pela Lei n. 14.292/2022.

Outrossim, ao contrário do apontado pelo tribunal *a quo*, com o advento da Lei n. 12.859/2013, fruto da conversão da Medida Provisória n. 613/2013 em lei, somente foi alterado o § 13 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998, de modo a afastar o direito dos distribuidores ao creditamento das contribuições em exame no tocante às aquisições de álcool para *revenda*, não sendo essa a hipótese em testilha, que versa sobre a obtenção do *Etanol Anidro Combustível* (EAC) como insumo da *Gasolina C*, e, por isso, amparada pelo § 15 do mesmo preceito legal.

Por fim, destaque-se que, a despeito de o Decreto n. 8.164/2013 ter reduzido a 0 (zero) o valor do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS nas aquisições de álcool para acréscimo à gasolina, tal ato meramente regulamentar é manifestamente ilegal, porquanto (i) contrariou *os princípios da capacidade contributiva* e da *defesa do meio ambiente* a serem observados pelo Sistema Tributário Nacional (arts. 170, VI, e 145, §§ 1º e 3º, da Constituição da República), e (ii) implicou evidente ofensa à regra contida no art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, consoante redação atribuída pela Lei n. 11.727/2008.

Assim, assiste razão à Recorrente, sendo de rigor o provimento do Recurso Especial.

Posto isso, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Especial para restabelecer a sentença mediante a qual concedida a segurança.

Condene a Fazenda Nacional ao ressarcimento das custas adiantadas (art. 82, § 2º, do CPC/2015).

Indevidos honorários advocatícios, na forma do art. 25 da Lei n. 12.016/2009 e da Súmula n. 105/STJ.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2021/0359000-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.971.879 / SE

Números Origem: 08041887120194058500 8041887120194058500

PAUTA: 01/04/2025

JULGADO: 01/04/2025

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **PAULO SÉRGIO DOMINGUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **HUMBERTO JACQUES DE MEDEIROS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : PETROX DISTRIBUIDORA LTDA
ADVOGADA : PATRÍCIA FREIRE CALDAS HERÁCLIO DO RÊGO RODRIGUES DIAS
- PE021146
ADVOGADA : MARY ELBE GOMES QUEIROZ - PE025620
ADVOGADOS : RAISSA ANDRADE DE MELLO - PE030186
ARNALDO RODRIGUES DA SILVA NETO - PE017762
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. **ARNALDO RODRIGUES DA SILVA NETO**, pela parte RECORRENTE: PETROX DISTRIBUIDORA LTDA

Dra. **RAFAELA MATEUS DUARTE**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

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

Após o voto da Sra. Ministra Relatora dando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1971879 - SE (2021/0359000-5)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : **PETROX DISTRIBUIDORA LTDA**
ADVOGADOS : **PATRÍCIA FREIRE CALDAS HERÁCLIO DO RÊGO**
RODRIGUES DIAS - PE021146
MARY ELBE GOMES QUEIROZ - PE025620
LUCIANA CHRISTINA GUIMARÃES LÓSSIO - DF015410
RAISSA ANDRADE DE MELLO - PE030186
ARNALDO RODRIGUES DA SILVA NETO - PE017762
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA:

Consoante bem relatado pela eminente Ministra Regina Helena Costa, os autos cuidam de mandado de segurança impetrado por PETROX DISTRIBUIDORA LTDA., ora recorrente, distribuidora de combustíveis, com a finalidade de manter e utilizar créditos da Contribuição ao PIS e da CONFIS oriundos da aquisição de Etanol Anidro Combustível (EAC) para, em conjunto com Gasolina "A", servir como insumo na produção de Gasolina "C".

O Juízo da 3ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Sergipe concedeu a segurança (e-STJ fls. 860/934).

No entanto, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região deu provimento à remessa necessária e à apelação da FAZENDA NACIONAL para denegar a ordem (e-STJ fls. 1.175/1.181).

Na sessão de julgamento de 01/04/2025, após o voto da relatora, em que deu provimento ao recurso especial para restabelecer a sentença, pedi vista dos autos para melhor exame da controvérsia.

Compreende Sua Excelência que, por ser insumo indispensável o Etanol Anidro Combustível (EAC), o direito da ora recorrente estaria amparado tanto pelas Leis n. 10.633/2002 e 10.833/2003, que versam sobre o regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, quanto pela Lei n. 9.718/1998, que trata do regime

especial de apuração e pagamento dessas contribuições em relação aos produtores, importadores e distribuidores de combustíveis.

A redação conferida aos itens 3 e 4 da proposta de ementa autoriza e sintetiza esse entendimento, como se vê:

3. O Etanol Anidro Combustível (EAC) é insumo indispensável no processo de formulação da Gasolina C, razão pela qual sua aquisição tributada rende ensejo à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, com amparo nos arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. A despeito do regime monofásico, o legislador, de maneira expressa, autorizou a apropriação de créditos quando da aquisição de álcool para acréscimo à gasolina, caso do Etanol Anidro Combustível (EAC), sendo ilegal a redução a 0 (zero) do direito creditício pelo Decreto n. 8.164/2013, porquanto o ato meramente regulamentar contrariou os princípios da capacidade contributiva e da proteção ambiental, bem como a prescrição contida no art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação atribuída pela Medida Provisória n. 413/2008 e pela Lei n. 11.727/2008.

É oportuno ressaltar que essa Corte Superior tem rejeitado compreensão que autorize indevida combinação de regimes jurídicos distintos com a finalidade de reduzir a tributação.

Nesse sentido, cito o seguinte precedente da Primeira Seção, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 1.008 do STJ), que desacolheu a pretensão de contribuições de que fosse excluído o ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido, hipótese contemplada no regime de apuração daqueles tributos pelo lucro real.

Eis a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. ICMS. INCLUSÃO.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de inclusão de valores de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

2. No regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro contábil, ajustado pelas adições e deduções permitidas em lei. Na tributação pelo lucro presumido, deve-se multiplicar um dado percentual - que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte - pela receita bruta da pessoa jurídica, que constitui apenas ponto de partida, um parâmetro, na referida sistemática de tributação. Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem as alíquotas pertinentes.

3. A adoção da receita bruta como eixo da tributação pelo lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL.

4. A redação conferida aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, contempla a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todos os ingressos financeiros decorrentes da atividade exercida pela pessoa jurídica.

5. Caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que prevê essa possibilidade, na forma da lei. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que haja uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

6. A tese fixada no Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicada tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto extraída exclusivamente à luz do art. 195, I, "b", da Lei Fundamental, sendo indevida a extensão indiscriminada. Basta ver que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) - a qual inclusive é uma contribuição social, mas de caráter substitutivo, que também utiliza a receita como base de cálculo.

7. Tese fixada: O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido.

8. Recurso especial desprovido.

(REsp n. 1.767.631/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/5/2023, DJe de 1/6/2023.)

Contudo, a hipótese é distinta, pois, na linha do entendimento adotado pela eminente Ministra Regina Helena Costa, que com profundidade bem examinou a controvérsia, não se trata de submissão simultânea a regimes distintos com a finalidade de reduzir tributação.

Para fins de solução da presente caso, ressalto o que dispõem os arts. 4º e 5º da Lei n. 9.718/1998, que tratam do regime especial de tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS para os que operam com combustíveis, no que interessa:

Art. 4º. As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS **devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas**, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

[...]

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidente 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.

[...]

§ 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 o PIS/PASEP e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuição são fixadas, respectivamente, em:

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

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

[...]

§ 4º-C Na hipótese de venda de gasolina pelo distribuidor, em relação ao percentual de álcool anidro a ela adicionado, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ocorrerá, conforme o caso, pela aplicação das alíquotas previstas: (Incluído pela Lei n. 14.292/2022)

I – no inciso I do *caput* deste artigo; ou

II – no inciso I do § 4º, observado o disposto no § 8º deste artigo.

[...]

§ 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 da Lei n. 12.859/2013).

§ 13-A. O distribuidor sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar créditos relativos à aquisição, no mercado interno, de álcool anidro para adição à gasolina (Incluído pela Lei n. 14.292/2022).

§ 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.

§ 14-A. Os créditos de que trata o § 13-A deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que incidiram sobre a operação de aquisição.

§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, hipótese em que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo (redação da Lei n. 11.727/2008, revogado pela Lei 14.292/2022) (Grifos acrescidos).

Verifica-se que o art. 5º da Lei n. 9.718/1998 – seja enquanto vigente o § 15 (redação da Lei n. 11.727/2008, revogada pela Lei n. 14.292/2022), seja pela atual norma contida no § 13-A (incluído pela Lei n. 14.292/2022) – assegura expressamente o direito do distribuidor de descontar créditos relativos à aquisição tributada de álcool anidro para adição à Gasolina "A" para formulação da Gasolina "C".

É importante consignar que, não obstante a revogação do § 15 do art. 5º, o direito à obtenção de créditos relativamente ao distribuidor foi preservado pela Lei n. 14.292/2022, que incluiu o § 13-A e passou a não mais exigir regulamentação por ato do Poder Executivo.

Por sua vez, as normas contidas nos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 garantem aos contribuintes em geral, sujeitos ao regime de tributação não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, o direito de descontar créditos calculados de produtos utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Registre-se que a vedação ao direito de constituição de créditos (regime monofásico) dirige-se aos que se encontram nas posições intermediária e final da cadeia econômica, que promovem mera revenda, e não aos produtores ou importadores, nos termos dos arts. 1º, § 3º, III, 2º, §§ 1º e 1º-A, e 3º, I, "a", das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 5º, § 1º, II, da Lei n. 9.718/1998.

A Lei n. 9.718/1998, em seus arts. 5º, §§ 4º-C e 13-A, traz uma distinção relevante, consistente no fato de que o distribuidor pode assumir posições distintas na cadeia econômica em discussão, a depender se promove mera revenda de combustíveis (posição intermediária de sujeição ao regime monofásico) ou se produz a Gasolina tipo "C" (equiparando-se a produtor), mediante a mistura de álcool anidro com Gasolina tipo "A", a ensejar, a submissão, neste último caso, ao regime não cumulativo de tributação das contribuições em debate.

Essa compreensão evidencia-se com a inclusão do § 13-A ao art. 5º pela Lei n. 14.292/2022, que, para dirimir dúvidas, fez constar expressamente que o "**distribuidor sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição** para o PIS /Pasep e da Cofins poderá descontar créditos relativos à aquisição, no mercado interno, de álcool anidro para adição à gasolina" (grifos acrescidos).

A redação do dispositivo aniquila o entendimento da Fazenda Nacional, vertido nas contrarrazões, segundo o qual "a sistemática da não cumulatividade não se aplica à parte ora recorrente" (e-STJ fl. 1.481).

De fato, na condição de distribuidor que promove produção da Gasolina "C", equiparando-se, assim, a produtor de combustível, a recorrente sujeita-se à apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Além disso, a vedação ao creditamento na revenda, prevista nos arts. 3º, I, "b", das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, não se aplica à hipótese, em que o Etanol Anidro Combustível (EAC) é utilizado como insumo, por ser indubitavelmente essencial e relevante para a produção de Gasolina "C" e, desse modo, autoriza a apropriação de créditos pelos distribuidores.

Assim, o direito à obtenção de créditos relativamente às aquisições de álcool anidro adicionado à gasolina pelos distribuidores encontra amparo tanto na Lei n. 9.718/1998, que traz um regramento específico, estabelecendo um microsistema jurídico de tributação dos contribuintes que operam com combustíveis, quanto nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que disciplinam o regime geral de não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS e autorizaram créditos pela aquisição de insumos.

No mais, na hipótese dos presentes autos, em se tratando de debate instaurado na vigência do art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998 (redação da Lei n. 11.727/2008), em que se exigia a edição de ato normativo infralegal para se estabelecer "valores dos créditos", questiona-se a legalidade do Decreto n. 8.164/2013, que, ao alterar o Decreto n. 6.573/2008, estabeleceu o seguinte:

Art. 1º O Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008 passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 3º No caso de aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, os valores dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 15 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, **ficam estabelecidos em R\$ 0,00 (zero real), qualquer que seja o fornecedor do álcool.**" (Grifos acrescidos).

O referido ato infralegal, ao fixar o valor de R\$ 0,00, violou diretamente o art. 5º, § 15, da Lei n. 9.718/1998, na redação da Lei n. 11.727/2008, que expressamente assegurava aos contribuintes a obtenção de créditos, sendo certo que o decreto não garantiu nenhum crédito para fins da Contribuição ao PIS e da COFINS. A norma secundária desrespeitou o direito garantido na lei, impedindo que o contribuinte promovesse apuração dos créditos em tela.

Nesse contexto, deve ser afastada as disposições do ilegal Decreto n. 8.167/2013, impondo-se o provimento do recurso especial.

Ante o exposto, ACOMPANHO a eminente Ministra Regina Helena Costa, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial, a fim de restabelecer os efeitos da sentença.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2021/0359000-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.971.879 / SE

Números Origem: 08041887120194058500 8041887120194058500

PAUTA: 13/05/2025

JULGADO: 13/05/2025

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ALEXANDRE CAMANHO DE ASSIS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : PETROX DISTRIBUIDORA LTDA
ADVOGADA : PATRÍCIA FREIRE CALDAS HERÁCLIO DO RÊGO RODRIGUES DIAS
- PE021146
ADVOGADA : MARY ELBE GOMES QUEIROZ - PE025620
ADVOGADA : LUCIANA CHRISTINA GUIMARÃES LÓSSIO - DF015410
ADVOGADOS : RAISSA ANDRADE DE MELLO - PE030186
ARNALDO RODRIGUES DA SILVA NETO - PE017762
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, a PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.