

Biodiesel e a tributação do PIS/Cofins

Com a perda da vigência da Medida Provisória nº 1.175/2003, o biodiesel volta a ser tributado, deixando de sofrer, como regra, incidência de PIS/Cofins à alíquota zero (0%).

A Constituição, em seu artigo 225, § 1º, desde 2022 [1], estabelece, expressamente, um regime favorecido para os biocombustíveis, direcionando sua tributação para uma finalidade extrafiscal de desenvolvimento sustentável, primando por segurança energética renovável e que respeita o meio ambiente.

Biocombustível, consiste, nos termos da Lei nº 9.478/97 (artigo 6º), na “*substância derivada de biomassa renovável, tal como biodiesel, etanol e outras substâncias estabelecidas em regulamento da ANP, que pode ser empregada diretamente ou mediante alterações em motores a combustão interna ou para outro tipo de geração de energia, podendo substituir parcial ou totalmente combustíveis de origem fóssil*”, ao passo que o biodiesel seria aquele “*derivado de biomassa renovável para uso em motores a combustão interna com ignição por compressão ou, conforme regulamento, para geração de outro tipo de energia, que possa substituir parcial ou totalmente combustíveis de origem fóssil*”.

A tributação de PIS/Cofins para importador e produtor de biodiesel se dá pela Lei nº 11.116/2005 para pessoas jurídicas devidamente registradas na ANP (Agência Nacional de Petróleo), nos termos o artigo 3º, da Lei nº 11.116/2005, estabelecendo a incidência uma única vez (monofasia) sobre a receita bruta auferida, aplicando-se, respectivamente, as alíquotas das contribuições do PIS e da Cofins nos percentuais de 6,15% e 28,32%. As operações posteriores (revenda) seriam tributadas à alíquota zero.

Por outro lado, o artigo 4º permite ao produtor e importador de biodiesel a opção por um regime especial que estrutura a tributação de PIS e Cofins por uma alíquota “*ad rem*” com base em valor fixo por metro cúbico [2].

Já o artigo 5º, em atenção ao acima previsto, diante da pretensão não somente de fomentar a produção de biodiesel como alternativa de energia renovável, mas também direcionar a produção para a utilização de determinadas matérias-primas, bem como incentivar sua aquisição advinda da agricultura familiar e produção desse combustível em regiões carentes, trouxe expressamente a competência ao Poder Executivo para a fixação de coeficientes voltados à redução das alíquotas de PIS e Cofins:



“Art. 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficiente para redução das alíquotas previstas no art. 4º desta Lei, o qual poderá ser alterado, a qualquer tempo, para mais ou para menos.”

§1º As alíquotas poderão ter coeficientes de redução diferenciados em função:

I – da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, segundo a espécie;

II – do produtor-vendedor;

III – da região de produção da matéria-prima;

IV – da combinação dos fatores constantes dos incisos I a III deste artigo.

§2º A utilização dos coeficientes de redução diferenciados de que trata o § 1º deste artigo deve observar as normas regulamentares, os termos e as condições expedidos pelo Poder Executivo.

§3º O produtor-vendedor, para os fins de determinação do coeficiente de redução de alíquota, será o agricultor familiar ou sua cooperativa agropecuária, assim definidos no âmbito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – Pronaf.

§4º Na hipótese de uso de matérias-primas que impliquem alíquotas diferenciadas para receitas decorrentes de venda de biodiesel, de acordo com o disposto no § 1º deste artigo, as alíquotas devem ser aplicadas proporcionalmente ao custo de aquisição das matérias-primas utilizadas no período.

§5º Para os efeitos do § 4º deste artigo, no caso de produção própria de matéria-prima, esta deve ser valorada ao preço médio de aquisição de matéria-prima de terceiros no período de apuração.

§6º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica às receitas decorrentes da venda de biodiesel importado.

§7º A fixação e a alteração, pelo Poder Executivo, dos coeficientes de que trata este artigo não podem resultar em alíquotas efetivas superiores:

I – às alíquotas efetivas da Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, adicionadas da alíquota efetiva da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico de que trata a Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, previstas para incidência sobre o óleo diesel de origem mineral; nem

II – às alíquotas previstas no caput do art. 4º desta Lei.”

Por força da delegação posta pela lei ao Poder Executivo para estabelecer os termos e condições quanto aos coeficientes de redução de alíquota do PIS e Cofins incidente na produção e comercialização do biodiesel, temos o Decreto nº 10.527, de 22 de outubro 2020, que “institui o Selo Biocombustível Social e dispõe sobre os coeficientes de redução das alíquotas da contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, incidentes na produção e na comercialização de biodiesel, e sobre os termos e as condições para a utilização das alíquotas diferenciadas”.

Entrando no ponto central deste artigo, o artigo 6º do decreto fixa o coeficiente de “R\$ 0,00 (zero real) por metro cúbico de biodiesel fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas Regiões Norte e Nordeste e no Semiárido adquiridas de agricultor familiar enquadrado no Pronaf”. (artigo 6º). Segundo referido dispositivo normativo para “utilizar os coeficientes de redução diferenciados de que tratam os incisos II e III do § 1º, o produtor de biodiesel deverá ser adquirente da matéria-prima dos agricultores familiares e de suas cooperativas agropecuárias, nos termos do disposto no § 3º do artigo 5º da Lei nº 11.116, de 2005, [3] e detentor, em situação regular, da concessão de uso do Selo Biocombustível Social de que trata este Decreto”.

Entre as polêmicas que voltam a ter relevância, com a oneração, está a aplicação da redução a zero por metro cúbico, no tocante ao PIS/Cofins na hipótese de produção e fabricação de biodiesel quando há aquisição de insumos de tais localidades, dotado do selo do combustível social, porém sem empregar de forma direta e na sua completude na produção. Equivale dizer: poderia gozar da tributação à alíquota zero de PIS/Cofins para a produção e comercialização do biodiesel, mesmo que eventuais matérias-primas (ou parte desta) não sejam efetivamente utilizadas de fato na industrialização do produto?

A Receita Federal, de forma restritiva, tem posicionamento pela impossibilidade, conforme Solução de Consulta Cosit 196/2021:

Solução de Consulta nº 196 — Cosit Data 14 de dezembro de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS PRODUÇÃO DE BODIESEL. SELO “COMBUSTÍVEL SOCIAL”. REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DO COEFICIENTE DE REDUÇÃO DIFERENCIADO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO. MATÉRIA-PRIMA UTILIZADA NA PRODUÇÃO DO BIOCOMBUSTÍVEL. Somente o fato de o estabelecimento produtor de biodiesel deter, em situação regular, a concessão de uso do selo “Combustível Social” não autoriza, de per si, a fruição automática do coeficiente de redução diferenciado da Cofins. Para que o produtor possa utilizar o referido coeficiente, deverá produzir o biodiesel a partir das matérias-primas adquiridas da agricultura familiar.



Não nos parece a melhor interpretação. Como premissa, partimos do pressuposto de que há cumprimento dos requisitos mínimos: ter autorização da ANP; possuir autorização da Receita Federal; ser produtora com regime especial de apuração e recolhimento por metro cúbico do PIS e Cofins; deter o “selo do biocombustível social” emitido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa).

O tema é complexo e merece reflexões mais profundas, no entanto, apontaremos algumas justificativas que nos levam a reconhecer o equívoco de referida exigência, tornando-a ilegal e até inconstitucional.

A primeira justificativa consta do próprio artigo 5º, da Lei nº 11.116/2005, ao se notar a delegação ao Poder Executivo para fixar coeficiente de redução de alíquotas em virtude da matéria-prima utilizada, produtor e região, como também a combinação de todos estes fatores. A regulamentação do Poder Executivo no Decreto nº 10.527/2020, quanto às condições e termos para a utilização do coeficiente de redução da tributação de PIS e Cofins (artigo 6º, §§ 1º e 2º), tão somente exigem aquisição das matérias-primas e possuir o selo do combustível social.

Ademais, os requisitos e concessão, bem como manutenção do selo biocombustível social, não é de competência da Receita, cabendo ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento estabelecer os critérios dentro da lei para sua obtenção. E, por conseguinte, sendo a questão da aquisição e utilização do insumo elemento ligado à concessão do selo do combustível social, não cabe à Receita Federal analisar este aspecto.

Por outro lado, eventual aplicação do artigo 111, do Código Tributário Nacional não seria impeditivo para se interpretar a legislação de PIS e Cofins no sentido da viabilidade do gozo da tributação com alíquota reduzida, por exemplo, a 0% (zero), notadamente, sob uma perspectiva finalística e valorativa diante da pretensão de fomento à produção de biodiesel, mas, principalmente, aquisições que levem o desenvolvimento econômico e social daquelas regiões do país.

Portanto, independentemente da não utilização de fato na industrialização, tem-se em tais casos o cumprimento dos objetivos almejados pela legislação (interpretação finalística).

Até porque, ao se analisar a literalidade do artigo 6º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 10.527/2020, não há imposição do requisito do efeito uso para gozo de tal direito, de tal sorte que, à luz da legalidade e mesmo interpretação literal, é possível o gozo do direito pretendido.

Em tais condições, não obstante o posicionamento do Fisco Federal, nos parece que é possível a tributação diferenciada no coeficiente reduzido de PIS/Cofins, em especial, de alíquota zero, para o biodiesel.

[1] “VIII – manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis destinados ao consumo final, 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 em relação às contribuições de que tratam a alínea “b” do inciso I e o inciso IV do caput do art. 195 e o art. 239 e ao imposto a que se refere o inciso II do caput do art. 155 desta Constituição.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 123, de 2022)”. Atual redação “VIII – 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 em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, “b”, IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”

[2] A regulamentação de referido regime especial, denominado de RECOB, foi estabelecida de início pela INSTRUÇÃO NORMATIVA n. 876/2008, revogada pela INSTRUÇÃO NORMATIVA n. 1.911/2019 e atualmente na INSTRUÇÃO NORMATIVA 2121/2022.

[3] “§ 3º O produtor-vendedor, para os fins de determinação do coeficiente de redução de alíquota, será o agricultor familiar ou sua cooperativa agropecuária, assim definidos no âmbito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – Pronaf.”