

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

MARIANA MONFRINATTI AFFONSO DE ANDRÉ

ASPECTOS CONTROVERSOS DA TRIBUTAÇÃO DO BIODIESEL PELO PIS E PELA  
COFINS

SÃO PAULO

2021

MARIANA MONFRINATTI AFFONSO DE ANDRÉ

ASPECTOS CONTROVERSOS DA TRIBUTAÇÃO DO BIODIESEL PELO PIS E PELA  
COFINS

Dissertação apresentada à Escola de Direito de  
São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como  
requisito para obtenção do título de Mestre em  
Direito.

Campo de conhecimento: Direito Tributário

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. Tathiane Piscitelli

SÃO PAULO

2021

André, Mariana Monfrinatti Affonso de.

Aspectos controversos da tributação do biodiesel pelo PIS e pela COFINS /  
Mariana Monfrinatti Affonso de André. - 2021.

101 f.

Orientador: Tathiane dos Santos Piscitelli.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de  
Direito de São Paulo.

1. Direito tributário. 2. Impostos - Arrecadação - Brasil. 3. Biodiesel. 4.  
COFINS. 5. PIS-PASEP. I. Piscitelli, Tathiane dos Santos. II. Dissertação (mestrado  
profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV.  
Título.

CDU 34::336.2(81)

MARIANA MONFRINATTI AFFONSO DE ANDRÉ

ASPECTOS CONTROVERSOS DA TRIBUTAÇÃO DO BIODIESEL PELO PIS E PELA  
COFINS

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Campo de conhecimento: Direito Tributário

Data de aprovação: 01/09/2021

Banca examinadora:

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Tathiane Piscitelli (Orientadora)  
Escola de Direito de São Paulo da Fundação  
Getulio Vargas

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Julia Nogueira  
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Fabiana Del Padre Tomé  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

---

Prof. Dr. Roberto Caparroz Almeida  
Escola de Direito de São Paulo da Fundação  
Getulio Vargas

## **RESUMO**

Este estudo pretende examinar os problemas envolvidos na tributação do biodiesel pelas contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), os quais estão relacionados ao complexo sistema tributário atualmente em vigor para o setor. Esses problemas geram, por exemplo, dificuldades para o enquadramento desse biocombustível nas normas legais, o que muitas vezes resulta na aplicação de tratamento diverso e até incoerente ao combustível, bem como no desincentivo à produção nacional. Diante desse cenário, este estudo pretende facilitar a compreensão do regramento tributário, bem como fomentar o debate acerca da tributação indireta do biodiesel no País, para, sobretudo, discutir medidas que, do ponto de vista tributário, garantam segurança jurídica ao segmento e estimulem a produção desse combustível renovável, ecológico e extremamente relevante para o incremento do setor energético brasileiro e para a subsistência de pequenos produtores rurais, o que inclui, entre outras, a análise de propostas de reformas tributárias que afetam o tema, especificamente o Projeto de Lei nº 3.887/2020, que pretende instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS).

Palavras-chave: Tributário. Tributação indireta. PIS. Cofins. Biodiesel. Brasil. Regras gerais. Controvérsias. Aspectos práticos. Análise crítica.

## **ABSTRACT**

This study intends to analyze controversies related to the Profit Participation Program (PIS) and Social Security Financing Contribution (Cofins) complex taxation system applied to biodiesel fuel. These controversies, for instance, affect the biodiesel proper classification and legal framework and, thus, its correct taxation, sometimes resulting in the adoption of different and even incoherent tax treatments to this fuel, as well as reducing investments in the sector. Based on that scenario, by analyzing the main controversies of the PIS and Cofins taxation applied to the biodiesel market, this study aims to help the understanding of the tax rules, as well as to encourage the debate about the biodiesel indirect taxation in Brazil in order to discuss possible measures to be taken from a tax perspective to reduce practical obstacles, guarantee legal security and promote investments to this renewable fuel that, besides environmentally friendly, is extremely important to improve the Brazilian energy sector and for the family agriculture subsistence, including the analysis of the most advanced tax reform proposals, in particular Legislative Bill No. 3.887/2020, which intends to create the Social Contribution on Transactions with Goods and Services (CBS).

**Keywords:** Tax law. Indirect taxation. PIS. Cofins. Biodiesel. Brazil. General rules. Controversies. Practical aspects. Critical analysis.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>8</b>
1.1 Contextualização fática e relevância do tema	8
1.2 Identificação dos aspectos controvertidos relacionados à tributação indireta do biodiesel que serão abordados no estudo	10
<b>2 CONTEXTO TÉCNICO E LEGAL DO BIODIESEL NO BRASIL</b>	<b>13</b>
2.1 Cenário energético global e nacional	13
2.2 Definição de biodiesel	14
2.3 A regulamentação do biodiesel no Brasil	15
2.4 O uso do biodiesel no Brasil	17
2.4.1 Forma de comercialização do biodiesel – adição ao diesel mineral	20
2.4.2 A cadeia de produção e comercialização do biodiesel	22
<b>3 REGRAS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO DO BIODIESEL PELO PIS E PELA COFINS</b>	<b>24</b>
3.1 Breves comentários sobre o PIS e a Cofins	24
3.2 A tributação do biodiesel pelo PIS e pela Cofins	27
3.3 A extrafiscalidade aplicável ao PIS e à Cofins	32
3.3.1 Breves comentários sobre a intervenção do Estado na atividade econômica e a função indutora da norma tributária	32
3.3.2 Considerações sobre a natureza extrafiscal dos tributos	33
3.3.3 Potencial efeito extrafiscal de todos os tributos	39
3.3.4 Extrafiscalidade como instrumento de preservação do meio ambiente	45
3.4 Síntese conclusiva e colocação da questão	47
<b>4 ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA TRIBUTAÇÃO DO BIODIESEL PELO PIS E PELA COFINS</b>	<b>50</b>
4.1 Contrassenso envolvendo as alíquotas do PIS e da Cofins	50
4.1.1 Contrassenso na carga tributária efetiva do biodiesel	50
4.1.2 Dificuldades na obtenção do Recob	55
4.2 Controvérsias envolvendo as bases de cálculo do PIS e da Cofins	57
4.2.1 Apuração do PIS e da Cofins sobre biodiesel fabricado com matérias-primas do Pronaf	58
4.2.2 Metodologia de cálculo para utilização dos coeficientes redutores do Pronaf de forma proporcionalizada	61

<b>4.3 Controvérsias envolvendo os créditos do PIS e da Cofins</b>	<b>66</b>
4.3.1 A compatibilidade entre a sistemática não cumulativa e o regime monofásico do PIS e da Cofins	66
4.3.2 Possibilidade de apropriação de créditos de PIS e Cofins na cadeia monofásica do biodiesel	70
<b>5 A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA PELA CBS: ANÁLISE CRÍTICA PROPOSITIVA</b>	<b>82</b>
5.1 A necessidade de reforma tributária	82
5.2 Análise crítica da CBS no setor de biodiesel	84
<b>6 CONCLUSÃO</b>	<b>90</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>94</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Esta introdução pretende brevemente contextualizar e demonstrar a importância do tema estudado, assim como delimitar os aspectos controvertidos da tributação do biodiesel pelas contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que serão examinados neste estudo.

### 1.1 Contextualização fática e relevância do tema

O biodiesel é um biocombustível amplamente conhecido ao redor do mundo, sobretudo atualmente, quando, em razão de avanços dos estudos quanto à escassez das fontes energéticas tradicionais, como petróleo e carvão, muito se tem falado sobre fontes renováveis de energia.

São diversos os benefícios ao meio ambiente decorrentes do uso do biodiesel em relação aos tradicionais combustíveis fósseis, destacando-se, por exemplo: (i) não geração de lixo ou resíduos tóxicos, por se tratar de combustível biodegradável; (ii) utilização de matérias-primas não geradoras de gases com efeito de estufa (como o gás carbônico), os quais contribuem para o aquecimento global; e (iii) a redução da dependência energética dos combustíveis fósseis, que, por não serem renováveis, possuem capacidade limitada de utilização.<sup>1</sup>

O biodiesel pode ser fabricado a partir de matéria-prima de origem animal (como regra, gordura animal) ou vegetal, esta possuindo uma ampla gama de opções, a depender da região onde o combustível é produzido (a título exemplificativo, citamos a mamona, a soja, a palma, o girassol, dentre diversas outras espécies vegetais).

A esse respeito, a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) divulga anualmente<sup>2</sup> (i) os dados de produção do biodiesel no Brasil, divididos por região; (ii) os percentuais de matérias-primas nacionais utilizadas para produção do biodiesel

---

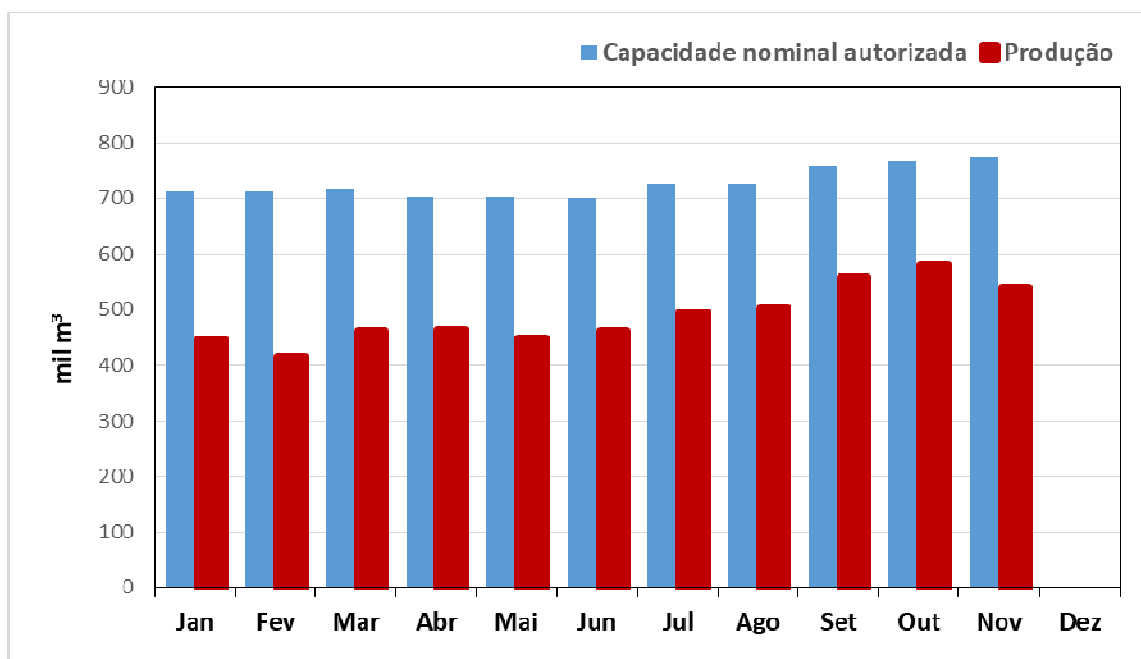
<sup>1</sup> VANTAGENS do biodiesel. **BiodieselBR**, 27 jan. 2006. Disponível em: <https://www.biodieselbr.com/biodiesel/vantagens/vantagens-biodiesel>. Acesso em: 2 mar. 2021.

<sup>2</sup> AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Informações de mercado**. Rio de Janeiro: ANP, 25 abr. 2017. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/producao-de-biocombustiveis/biodiesel/informacoes-de-mercado>. Acesso em: 2 ago. 2020.

brasileiro, também por região; e (iii) a capacidade de produção das atuais 51 plantas produtoras de biodiesel autorizadas a operar no Brasil pela ANP.<sup>3</sup>

O exame conjunto desses dados é interessante, pois demonstra que, tradicionalmente, **o Brasil produz menos biodiesel do que sua capacidade validada e autorizada pela ANP**, conforme se verifica, por exemplo, no gráfico abaixo, referente ao ano de 2019:

Gráfico 1 - Capacidade nacional para produção de biodiesel



Fonte: Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (2017).

O biodiesel também se apresenta como grande figura de engajamento socioambiental, por se tratar da principal alternativa ao consumo desenfreado e dependente de combustíveis fósseis, que, ao contrário do biodiesel, são ecologicamente danosos e não renováveis.

A despeito da sua importância, pouco se discute sobre a tributação do biodiesel e os efeitos dela decorrentes à produção desse biocombustível no Brasil. Na realidade, não localizamos doutrina específica sobre o tema, mas tão somente estudos e artigos esparsos ou livros que o abordam de perspectivas ambientais, regulatórias ou socioeconômicas. Contudo,

<sup>3</sup> AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Plantas de biodiesel autorizadas para operação**: 2019. Rio de Janeiro: ANP, 2020. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/arquivos/prod-fornecimento-biocombustiveis/biodiesel/mapa-biodiesel-2019.jpg>. Acesso em: 2 ago. 2020.

a complexa tributação do biodiesel, a nosso ver, ainda não foi devidamente examinada, especialmente sob uma análise crítica.

Assim, se o uso do biodiesel traz vantagens ambientais, apresentando-se como uma das grandes alternativas de energias renováveis para o futuro, pretende-se questionar neste estudo: **por que sua tributação nunca despertou a atenção dos juristas brasileiros?** Seria, talvez, por inexistirem controvérsias que justifiquem uma análise detalhada de sua tributação?

Muito pelo contrário. Parece-nos que a complexidade do sistema tributário atualmente existente no Brasil para a cadeia do biodiesel é tamanha que, somada à pequena quantidade de material detalhado já produzido sobre o assunto e de jurisprudência específica, tende a desencorajar o aprofundamento no tema, que, contudo, demanda uma análise crítica, sobretudo em razão das dificuldades práticas enfrentadas pelos agentes atuantes desse setor.

Neste ponto, é válido antecipar que existem propostas de reformas tributárias que, dentre outros pontos, objetivam alterar a tributação do biodiesel. Contudo, essas propostas até o momento não foram aprovadas, de forma que permanece em vigor o complexo sistema tributário examinado neste trabalho.

## **1.2 Identificação dos aspectos controvertidos relacionados à tributação indireta do biodiesel que serão abordados no estudo**

A questão central a ser examinada envolve a **tributação indireta da produção de biodiesel no País**, mais especificamente a incidência do PIS e da Cofins.

No **capítulo 2**, pretende-se, inicialmente, esclarecer e distinguir conceitos relacionados ao tema e comumente utilizados de forma equivocada em diferentes normas. Na sequência, propõe-se discorrer brevemente sobre o setor de biodiesel brasileiro, seus órgãos regulatórios e a legislação tributável aplicável, esclarecendo as partes e etapas envolvidas na cadeia de produção e comercialização desse biocombustível.

Este estudo não pretende analisar o segmento do biodiesel pelo viés ambiental ou regulatório, mas sim tributário. Ainda assim, o capítulo 2 traz, ainda que de forma sintética, o

contexto técnico da discussão, que se faz necessário para aprofundar a análise tributária pretendida.

Com base no contexto fático previamente descrito, o **capítulo 3** deste trabalho detalhará, de forma objetiva, as diferentes cargas tributárias de PIS e Cofins aplicáveis à indústria do biodiesel, não apenas focando em tentar esclarecer a complexa estrutura normativa atualmente existente, mas também pontuando dificuldades práticas para o cumprimento e interpretação da legislação.

No **capítulo 4**, pretende-se demonstrar as distorções entre as cargas tributárias do PIS e da Cofins sobre o biodiesel, apontar as incongruências existentes no regime especial disponível para redução dessa carga tributária, bem como debater algumas questões relacionadas à tributação desse combustível que não estão devidamente claras na legislação, tampouco na jurisprudência.

Este estudo examinará aspectos envolvendo as alíquotas, bases de cálculo e apuração de créditos na sistemática de PIS e Cofins conferida ao biodiesel, optando por detalhar as seguintes discussões: (i) o contrassenso entre as diferentes cargas tributárias previstas para o produto; (ii) a complexa burocracia para a obtenção de regime especial e a dificuldade para sua compreensão e aplicabilidade; e (iii) o controverso aproveitamento de créditos de PIS e Cofins na cadeia monofásica do biodiesel.

Com as premissas fáticas e jurídicas acima apontadas, no **capítulo 5**, pretende-se discorrer de forma crítica sobre a tributação atualmente aplicável ao biodiesel e sobre a carga tributária a ele prevista, sobretudo quando comparada à tributação aplicável a combustíveis fósseis, bem como examinar a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), que atualmente se apresenta como a principal proposta de reforma tributária que afeta o setor.

A fonte de pesquisa mais utilizada foi a legislação tributária aplicável à produção e comercialização do biodiesel, essencialmente relacionada ao PIS e à Cofins, com referências também à legislação regulatória.

Além disso, também foram examinadas a jurisprudência e a doutrina existentes acerca do tema, que, deve-se já adiantar, são escassas. Pretendeu-se verificar como os tribunais estão lidando com aspectos controvertidos da tributação do biodiesel que é objeto do estudo. As fontes de pesquisa foram acessadas em bibliotecas e textos virtuais, acadêmicos e jornalísticos.

## 2 CONTEXTO TÉCNICO E LEGAL DO BIODIESEL NO BRASIL

### 2.1 Cenário energético global e nacional

Atualmente, é difícil identificar uma atividade econômica que não demande energia. O consumo energético está diretamente relacionado à própria evolução das sociedades modernas, que se tornaram dependentes das variadas fontes de energia em suas relações sociais e econômicas.

Segundo apurado pela *Our World in Data* (Nosso Mundo em Dados, em tradução literal),<sup>4</sup> publicação especializada em pesquisas empíricas liderada pela Universidade de Oxford, o petróleo é a principal fonte energética utilizada em escala global, correspondente, em 2019, a 33,06% do consumo energético mundial, seguido do carvão e do gás natural, representativos de 27,04% e 24,23%, respectivamente. Biocombustíveis, por sua vez, corresponderam em 2019 a apenas 0,68% do consumo energético global, segundo a mencionada publicação.

Ainda de acordo com esse estudo,<sup>5</sup> o Brasil essencialmente segue o panorama global, com o petróleo como principal fonte energética (38,14%, em 2019) e significativa representatividade do gás natural (10,39%, em 2019), números semelhantes aos levantados na edição de 2020 da *Resenha Energética Brasileira*,<sup>6</sup> emitida pelo Ministério de Minas e Energia. Contudo, esses levantamentos também demonstram que o Brasil se diferencia do cenário global ao ter a hidroeletricidade, fonte renovável de energia, ocupando o segundo lugar no consumo energético nacional (28,70%, em 2019), além de possuir percentual mais relevante de uso de biocombustíveis se comparado à média global (7,86% no Brasil e 0,68% no mundo, em 2019).

<sup>4</sup> RITCHIE, Hannah. Energy mix. **Our World in Data**. 2020. Disponível em: <https://ourworldindata.org/energy-mix>. Acesso em: 30 abr. 2021.

<sup>5</sup> RITCHIE, Hannah; ROSER, Max. Brazil: energy country profile. **Our World in Data**. 2020. Disponível em: <https://ourworldindata.org/energy/country/brazil?country=~BRA>. Acesso em: 30 abr. 2021.

<sup>6</sup> MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético. **Resenha Energética Brasileira: Ano Base 2019**. Brasília, DF: Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético, 30 maio 2019. Disponível em: <http://antigo.mme.gov.br/documents/36208/948169/Resenha+Ener%C3%A9tica+Brasileira+-+edi%C3%A7%C3%A3o+2020/ab9143cc-b702-3700-d83a-65e76dc87a9e>. Acesso em: 1 ago. 2020.

Neste ponto, ingressamos no tópico objeto deste trabalho para esclarecer uma questão que geralmente gera imprecisões. É comum que, ao examinar os levantamentos mencionados acima, conclua-se que o Brasil, por abrigar grande consumo de energia hidroelétrica, já estaria em posição confortável perante o cenário internacional no que diz respeito ao investimento e uso de energias renováveis. Essa afirmação, contudo, precisa ser contextualizada, visto que o Brasil é um país de proporções continentais e climaticamente privilegiado e, portanto, deve ser analisado individualmente, o que nos permite chegar à conclusão de que sua capacidade de produzir energia renovável, incluindo o biodiesel aqui em análise, é subutilizada.

## 2.2 Definição de biodiesel

Segundo o Ministério de Minas e Energia, biodiesel é “um combustível biodegradável derivado de fontes renováveis, que pode ser obtido por diferentes processos tais como o craqueamento, a esterificação ou pela transesterificação” e que “substitui total ou parcialmente o óleo diesel de petróleo em motores ciclodiesel automotivos (de caminhões, tratores, camionetas, automóveis, etc.) ou estacionários (geradores de eletricidade, calor, etc.). Pode ser usado puro ou misturado ao diesel em diversas proporções”.<sup>7</sup>

A doutrina ambiental tradicionalmente faz uso de definição análoga, como se verifica no estudo referenciado de Renata Albuquerque Ribeiro,<sup>8</sup> muitas vezes alicerçada no conceito legal de “biodiesel” estabelecido pela Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997 (“Lei nº 9.478/1997”), que disciplina a política energética nacional no Brasil, a seguir examinada.

Para este estudo, adotaremos o conceito legal trazido pela mencionada lei, tal como o posicionamento defendido por Ricardo Ramos da Silva Maia em sua obra *Biodiesel no Brasil: análise de custo-benefício*,<sup>9</sup> na qual também explica que biodiesel é um tipo de biocombustível gerado a partir de “fontes lipídicas” (óleos vegetais e gorduras animais), que se distingue do etanol pelo fato de este ser fabricado a partir do álcool (que não se enquadra no conceito químico de óleo nem de gordura).

<sup>7</sup> MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. Secretaria de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. **Perguntas frequentes**. Disponível em: <http://portalh.mme.gov.br/web/guest/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/acoes-e-programas/programas/biodiesel/perguntas-frequentes>. Acesso em: 17 jan. 2021.

<sup>8</sup> RIBEIRO, Renata Albuquerque. Estado e biocombustíveis no Brasil: uma parceria para o desenvolvimento? **Ponto de Vista**: perspectivas sobre o desenvolvimento, n. 8, ago. 2013.

<sup>9</sup> MAIA, Ricardo Ramos da Silva. **Biodiesel no Brasil**: análise de custo-benefício. Curitiba: Appris, 2015.

Portanto, entendemos que biodiesel não é sinônimo de “biocombustível”, mas sim uma de suas espécies. Da mesma forma, biodiesel não é sinônimo de “biomassa”, que representa o material vegetal a ser utilizado como fonte energética (grãos, dejetos, madeira, dentre outros) para a fabricação de biocombustível.

Ainda acerca das definições, entendemos incorreto afirmar que biodiesel é antônimo do termo “diesel”, já que este último se refere a “óleo combustível”, o qual pode ser derivado do petróleo (comumente chamado de “diesel mineral”) ou de fonte vegetal (“biodiesel”). Ao compararmos, neste estudo, as cargas tributárias desses dois produtos, não pretendemos propor a substituição imediata de um pelo outro, até porque, atualmente, o biodiesel precisa ser misturado ao diesel mineral para sua comercialização, mas sim convidar o leitor a analisar criticamente a carga tributária atribuída a um combustível renovável em comparação à tributação de combustível fóssil, advindo do petróleo.

De forma objetiva e simplificada, portanto, pode-se conceituar “biodiesel” como combustível renovável produzido a partir de óleos vegetais ou de gordura animal, passível de substituir, total ou parcialmente, combustível fóssil.

### **2.3 A regulamentação do biodiesel no Brasil**

A despeito de o conceito de biodiesel não parecer controverso na doutrina ambiental, é possível identificar divergências entre as legislações ambiental/regulatória e a tributária, o que dificulta a compreensão e aplicação dessas normas.

No Brasil, a política energética nacional é tratada pela Lei nº 9.478/1997, que enquadra, em seu artigo 7º, a ANP como “órgão regulador da indústria do petróleo, gás natural, seus derivados e biocombustíveis, vinculada ao Ministério de Minas e Energia”.

O artigo 6º da Lei nº 9.478/1997 estabelece diversas definições para fins de regulamentação da política energética nacional, dentre as quais, ao que interesse ao presente:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

[...]

XXIV - Biocombustível: 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;

**XXV - Biodiesel: biocombustível 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.**

[...]

**XXX - Etanol: biocombustível líquido derivado de biomassa renovável, que tem como principal componente o álcool etílico, que pode ser utilizado, diretamente ou mediante alterações, em motores a combustão interna com ignição por centelha, em outras formas de geração de energia ou em indústria petroquímica, podendo ser obtido por rotas tecnológicas distintas, conforme especificado em regulamento; e (grifo nosso)**<sup>10</sup>

Isto é, para fins da política energética brasileira, o biodiesel é um biocombustível derivado de biomassa renovável passível de gerar energia que substitua parcial ou totalmente os combustíveis de origem fóssil. Segundo a Agência Nacional de Energia (ANEEL), biomassa é todo recurso renovável oriundo de matéria orgânica (de origem animal ou vegetal) que pode ser utilizada na produção de energia.<sup>11</sup>

A Lei nº 9.478/1997 contempla algumas das incertezas e imprecisões com as quais o setor de biodiesel no Brasil convive. Por exemplo, pela literalidade da lei, o álcool de cana poderia ser tipo biodiesel, já que “derivado de biomassa renovável”. Contudo, esse combustível é enquadrado em outra definição (etanol), que abrange biocombustíveis “derivados de biomassa renovável, **que tem como principal componente o álcool etílico**” (art. 6º, XXX).

Outro ponto que gera constantes dificuldades práticas ao setor de biodiesel são as regulamentações infralegais trazidas pela ANP, como, por exemplo, a Resolução ANP nº 45, de 25 de agosto de 2014 (“Resolução ANP nº 45/2014”), que atualmente traz as especificações do biodiesel fabricado e comercializado no Brasil, definindo-o como “combustível composto de alquil ésteres de ácidos carboxílicos de cadeia longa, produzido a partir da transesterificação e/ou esterificação de matérias graxas, de gorduras de origem

<sup>10</sup> BRASIL. **Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997**. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1997. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19478.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19478.htm). Acesso em: 25 maio 2021.

<sup>11</sup> AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). Biomassa. In: AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). **Atlas de energia elétrica do Brasil**. 2. ed. Brasília, DF: ANEEL, 2005. cap. 5, p. 77-92. Disponível em: [http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/atlas/pdf/05-Biomassa\(2\).pdf](http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/atlas/pdf/05-Biomassa(2).pdf). Acesso em: 1 ago. 2020.

vegetal ou animal, e que atenda a especificação contida no Regulamento Técnico, parte integrante desta Resolução” (art. 2º, I).

A leitura desse dispositivo é suficiente para verificar que, por ato infralegal (Resolução), **a ANP restringiu o conceito legal de biodiesel**, condicionando a sua caracterização a um requisito químico, qual seja, a sua composição como éster. Esse requisito não está previsto na Lei nº 9.478/1997, que não especifica o tipo de composto orgânico do biodiesel, mas tão somente sua origem (biomassa renovável) e capacidade energética (substituição parcial ou total de combustível de origem fóssil).

Em nosso entendimento, e inclusive já antecipando ponto controverso a ser analisado na sequência, a classificação como biodiesel independe da sua composição química, devendo ser definida (i) pelo seu insumo de produção (óleo vegetal ou gordura animal); e (ii) pela sua capacidade de substituir, total ou parcialmente, combustível de origem fóssil. Esse tipo de restrição realizada de forma infralegal e unilateral pela ANP gera problemas práticos ao setor, inclusive para compreender a tributação do biodiesel.

## 2.4 O uso do biodiesel no Brasil

Na introdução deste trabalho, fizemos referência a estudo da ANP que concluiu que o Brasil não utiliza todo o seu potencial para fabricação e consumo de energia renovável, em especial em relação ao biodiesel.

Ainda assim, o Brasil se apresenta como um dos principais países produtores desse combustível. Referenciamos acima o levantamento realizado pela publicação *Our World in Data*, que apurou que, em 2019, o consumo de biocombustíveis no Brasil, representativo de 7,86% do total, é significativamente superior à média global (0,68%).

Ademais, segundo a 69ª edição da *Statistical Review of World Energy*, elaborada pela empresa de energia BP, em 2019, o volume de biodiesel produzido no mundo correspondeu a 699.000 barris de petróleo por dia. Só o Brasil foi responsável por 12% do total produzido.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> BP. **Statistical Review of World Energy 2020**. 69. ed. London: BP, 2020. Disponível em: <https://www.bp.com/content/dam/bp/business-sites/en/global/corporate/pdfs/energy-economics/statistical-review/bp-stats-review-2020-full-report.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2021.

O curioso desse estudo, contudo, é que países de menor porte como Alemanha e França foram proporcionalmente mais eficazes na produção de biodiesel do que nações com maior capacidade territorial como Brasil, China e Estados Unidos da América, que, em princípio, possuem maior capacidade de fabricar as diferentes fontes de matéria-prima para a produção de biodiesel.

A falta de incentivo e de investimento em tecnologia, a nosso ver, é diretamente responsável pela contribuição desproporcional do País na fabricação de biodiesel. Países como o Brasil tendem a optar pela fabricação de energia hidroelétrica ou etanol, dentre as hipóteses de combustíveis renováveis, cujas tecnologias e infraestrutura para produção são conhecidas há mais tempo e já estão em grande parte prontas. O biodiesel, combustível cuja produção em grande escala é relativamente mais recente, ainda demanda estudos adicionais para potencializar sua capacidade energética e viabilizar seu uso em substituição às fontes de energia mais tradicionais.

O incentivo à produção de biodiesel se faz necessário para promover o desenvolvimento desse mercado. Esse incentivo pode ser realizado de diferentes formas, mas, ao examinar os cenários de países como Alemanha e França, é possível identificar pontos coincidentes, como normas exigindo a utilização de percentuais mínimos de biodiesel e a concessão de política fiscal diferenciada.

A Alemanha, por exemplo, editou em 2007 a denominada Lei sobre Quotas de Biocombustível,<sup>13</sup> estabelecendo percentuais mínimos obrigatórios para mistura de biodiesel e etanol em combustíveis fósseis. Esse percentual, atualmente, corresponde a 5% para o biodiesel, medida semelhante à adotada pela França, que, além do mínimo percentual de 5% como regra para mistura do biodiesel ao diesel, também estabelece a utilização de ao menos 30% de biodiesel em combustíveis usados nos ônibus urbanos.<sup>14</sup>

Medidas semelhantes vêm sendo adotadas no Brasil desde a criação do Programa Nacional de Produção e Uso do Biodiesel (PNPB) e a edição da Lei nº 13.576, de 26 de

---

<sup>13</sup> Biokraftstoffquotengesetz, aprovada em 1º de janeiro de 2007.

<sup>14</sup> Fazemos referência ao estudo elaborado por Junior Ruiz Garcia em sua dissertação de mestrado apresentada em 2007 ao Instituto de Economia da Unicamp, *O Programa Nacional de Produção e Uso de Biodiesel brasileiro e agricultura familiar na Região Nordeste*.

dezembro de 2017 (“Lei nº 13.576/2017”), que criou a Política Nacional de Biocombustíveis (“RenovaBio”), incluindo a fixação de percentuais mínimos para o uso do biodiesel em misturas com o diesel mineral.

Na realidade, há uma tendência mundial de incentivar o uso de biocombustíveis em substituição aos combustíveis de origem fóssil e, assim, reduzir emissões de gases causadores do efeito estufa, sobretudo após o Acordo de Paris, sob a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, celebrado em 12 de dezembro de 2015 e promulgado no Brasil pelo Decreto nº 9.073, de 5 de junho de 2017. O Acordo de Paris basicamente estabelece metas para a contenção do aquecimento global e o incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável nos países signatários, incluindo o investimento em combustíveis renováveis.

O RenovaBio, inclusive, foi criado justamente para atender a um dos compromissos firmados pelo Brasil no contexto do Acordo de Paris, de “expansão da produção e do uso de biocombustíveis na matriz energética nacional” (art. 1º da Lei nº 13.576/2017). Para isso, o RenovaBio estabelece metas anuais para que empresas do setor de combustíveis reduzam suas emissões dos gases causadores do efeito estufa, regulamentadas pelo Decreto nº 9.888, de 27 de junho de 2019, e Resoluções da ANP.

A nosso ver, contudo, as medidas propostas pelo PNPB e pelo RenovaBio não têm sido suficientemente efetivas para contribuir para os objetivos firmados pelo Brasil no Acordo de Paris, sobretudo o de priorizar e incentivar o uso de biocombustíveis. O cumprimento dessas metas se torna mais desafiador no contexto do governo atual, que não prioriza a pauta ambiental e desencoraja a adoção de medidas para contenção do aquecimento global, sob o pretexto de que prejudicariam o crescimento econômico do País.

Dessa forma, defendemos a utilização da tributação como instrumento para incentivar a fabricação e o consumo de produtos que se deseje prestigiar, como é o caso do biodiesel, tendo em vista a função extrafiscal inerente aos tributos, cuja incidência objetiva não apenas arrecadar dinheiro aos cofres públicos (função fiscal), mas também direcionar comportamentos a depender da sua carga tributária efetiva.

#### 2.4.1 Forma de comercialização do biodiesel – adição ao diesel mineral

Inicialmente, deve ficar claro que o biodiesel ainda não é fonte energética independente no Brasil, já que obrigatoriamente é misturado ao diesel mineral para sua utilização em caminhões, ônibus e picapes com carga útil superior a 1.000 kg e utilitários com tração 4x4. Isto é, não há ainda utilização energética comercial advinda exclusivamente do biodiesel, mas sim de combustível composto pela mistura entre diesel mineral e biodiesel, conhecidamente denominado BX, sendo X correspondente ao percentual de mistura do biodiesel (B2, B5, B10 etc.), que, por sua vez, não pode ser utilizada em veículos de passeio, em razão da vedação prevista pela Portaria MIC 346, de 19.11.1976 (“Portaria MIC 346/76”), editada pelo Ministério da Indústria e Comércio.

Como já mencionado, o biodiesel é produzido a partir de óleos vegetais ou gordura animal, a depender, sobretudo, dos fatores geográficos, climáticos e econômicos de cada local de produção. No Brasil, segundo a ANP, as principais matérias-primas utilizadas para produção de biodiesel são a soja, a gordura animal advinda da pecuária e o algodão.

Justamente em razão do seu impacto ambiental, nas últimas décadas o governo federal passou a incentivar a mistura de biodiesel ao diesel mineral, inicialmente de forma experimental e voluntária, tornando-a obrigatória a partir de 2008 pela Lei nº 11.097, de 13 de janeiro de 2005.

Atualmente, o percentual mínimo para mistura de biodiesel ao diesel mineral é definido pela Lei nº 13.033, de 24 de setembro de 2014, e regulamentado pela ANP. Como se verifica da evolução abaixo, obtida em publicação oficial do órgão,<sup>15</sup> a adição mínima obrigatória de biodiesel vem aumentando nas últimas décadas:<sup>16</sup>

Tabela 1 - Evolução do percentual de teor de biodiesel presente no diesel fóssil no Brasil

---

Evolução do percentual de teor de biodiesel presente no diesel fóssil no Brasil

---

<sup>15</sup> AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Biodiesel**. Rio de Janeiro: ANP, 16 ago. 2016. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/biocombustiveis/biodiesel>. Acesso em: 1 ago. 2020.

<sup>16</sup> A ANP, por meio da Resolução ANP nº 821/2020, reduziu o percentual obrigatório de 12% para 10% (denominado B10), de forma temporária e excepcional (entre 16 e 21/6/2020), em decorrência da pandemia da covid-19 que afetou a produção de biodiesel e o abastecimento energético nacional.

Evolução do percentual de teor de biodiesel presente no diesel fóssil no Brasil	
2003	Facultativo
Jan/2008	2%
Jul/2008	3%
Jul/2009	4%
Jan/2010	5%
Ago/2014	6%
Nov/2014	7%
Mar/2017	8%
Mar/2018	10%
Mar/2019	11%
Mar/2020	12%

Fonte: Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (2016).

Hoje, o percentual mínimo para mistura de biodiesel e diesel mineral é de 13% (denominado B13), e já há previsão legal que estabelece a majoração para 15% a partir de 2023, conforme a Resolução ANP CNPE nº 16, de 29 de outubro de 2018.

Em total contrassenso, contudo, permanece em vigor no Brasil a Portaria MIC 346/76, editada pelo extinto Ministério da Indústria e Economia, que proíbe a venda de veículos de passos a motor diesel. Vale destacar que essa norma foi editada após a Crise Petrolífera de 1973, que gerou significativo aumento no preço dos combustíveis fósseis, mas se mantém em vigor, o que, na prática, afeta diretamente a indústria do biodiesel, na medida em que a utilização desse biocombustível está condicionada à sua mistura ao diesel. Ao se restringir a circulação de veículos movidos a diesel, restringe-se também o uso do biodiesel em substituição a combustíveis mais tradicionais.

A manutenção dessa Portaria, a nosso ver, está em total descompasso com os princípios da CF/1988, estruturada para reduzir impactos ambientais, e também com os compromissos firmados pelo Brasil no âmbito do Acordo de Paris e no RenovaBio. Vale destacar que o Brasil é atualmente o único país com essa restrição e, portanto, apresenta-se isolado e fora de sintonia com a tendência global de incentivar combustíveis menos poluentes.

Inclusive, é possível ponderar se o Brasil já não teria pedido potencial janela para revogar essa Portaria e passar a permitir a venda de veículos de passeio movidos a diesel (com

mistura do biodiesel), visto que o próprio carro à diesel já se apresenta como opção ultrapassada considerando a tendência atual pelo uso de veículos elétricos.

De toda forma, pode-se concluir que o Brasil está atrasado na adaptação a veículos menos poluentes e, atualmente, a legislação posta tão somente estabelece percentuais mínimos de biodiesel a serem misturados no diesel mineral utilizado no abastecimento de veículos comerciais.

#### 2.4.2 A cadeia de produção e comercialização do biodiesel

Como regra geral, a cadeia de produção e comercialização do biodiesel envolve: (i) o fornecedor de insumos para a sua fabricação; (ii) o produtor do biocombustível; (iii) o seu distribuidor; e (iv) o seu consumidor final.

O biodiesel pode ser fabricado no País ou importado do mercado externo para sua mera revenda no território nacional. Ademais, no caso de produção nacional, é possível que o fabricante adquira a totalidade dos insumos necessários para fabricação do biodiesel de fornecedores nacionais, ou parcialmente de fornecedores estrangeiros. Como será visto, a legislação traz diferentes cargas tributárias para cada um desses cenários.

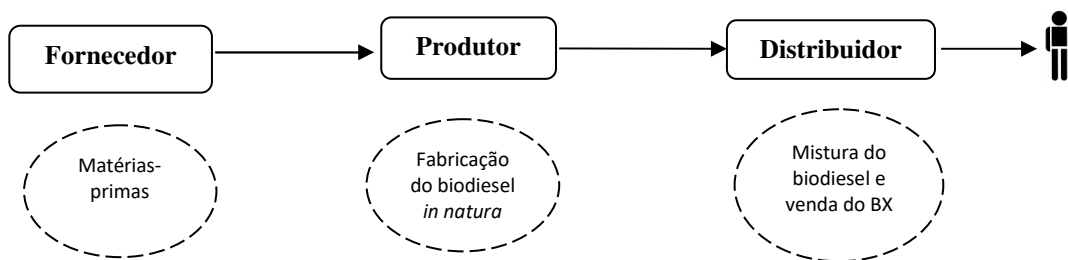
Como descrito detalhadamente por Pietro Maneschy Gasparetto,<sup>17</sup> cabe ao fabricante adquirir as matérias-primas e insumos dos fornecedores e adotar as etapas industriais necessárias para a produção (ou, no caso de revenda, importar o combustível pronto). O biodiesel é então comercializado ao distribuidor, a quem cabe realizar a mistura com o diesel mineral e disponibilizá-la ao consumidor final desse produto para o seu consumo em motores de combustão interna.

A estrutura mais comum de fabricação e comercialização de biodiesel no Brasil pode ser sintetizada da seguinte forma:

Figura 1 - Estrutura padrão para comercialização do biodiesel no Brasil

---

<sup>17</sup> GASPARETTO, Pietro Maneschy. **A falácia do biodiesel no Brasil**: uma análise jurídica e socioambiental. São Paulo: Lura Editorial, 2016.



Fonte: elaborado pela autora.

Sem prejuízo de políticas públicas de incentivo à produção e utilização de biodiesel em território nacional, voltadas sobretudo à concessão de subsídios, créditos e linhas de financiamento específicos a esse setor no contexto do PNPB e que não são objeto deste estudo,<sup>18</sup> não é de se espantar que a tributação do biodiesel também possua suas particularidades para diferenciar e, supostamente, beneficiar esse setor.

O que chama atenção é justamente o fato de o sistema tributário atribuído ao biodiesel não refletir a importância desse biocombustível, os compromissos firmados no Acordo de Paris ou mesmo as metas especificamente traçadas ao setor no contexto do RenovaBio.

Este estudo, portanto, propõe-se a examinar a tributação do biodiesel pelo PIS e pela COFINS, destacando-se singularidades que, a nosso ver, dificultam sua plena compreensão e correta aplicação, geram dificuldades práticas aos membros das cadeias produtiva e comercial, e oneram um segmento que alegadamente se pretende beneficiar, demonstrando-se como, na prática, a tributação indireta do biodiesel não incentiva a fabricação desse biocombustível e não reflete a finalidade extrafiscal dos tributos.

<sup>18</sup> Sobre o tema: GASPARETTO, 2016; MAIA, 2015.



### **3 REGRAS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO DO BIODIESEL PELO PIS E PELA COFINS**

Antes de examinar as controvérsias advindas da tributação do biodiesel, faz-se necessário descrever brevemente as regras gerais aplicáveis ao PIS e à Cofins, bem como as particularidades atualmente previstas para a cobrança dessas contribuições sociais sobre esse biocombustível.

#### **3.1 Breves comentários sobre o PIS e a Cofins**

De forma objetiva, as contribuições sociais estão previstas na Constituição Federal de 1988 (“CF/1988”), nos artigos 149 e 195, e no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no artigo 34, § 1º, e se destinam ao financiamento da seguridade social. Ao que interessa a este estudo, a Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais sobre a receita ou faturamento das pessoas jurídicas nacionais (art. 195, I, “b”), o que ocorreu por meio da criação do PIS e da Cofins.

Essas contribuições sociais, assim como os demais tributos previstos no ordenamento jurídico brasileiro, são regidas pelos princípios constitucionais que estão espalhados por toda a Carta Magna. Dentre eles, cumpre já adiantar que a própria CF/1988 sinaliza a extrafiscalidade passível de ser atribuída ao PIS e à Cofins, e defendida neste estudo, ao permitir a diferenciação da base de cálculo e alíquota dessas contribuições sociais a depender da atividade econômica, conforme se verifica do § 9º, do artigo 195<sup>19</sup> da Carta Magna.

O PIS foi originalmente instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 (“LC nº 7/1970”). Com a promulgação da Constituição Federal em 1988, a arrecadação do PIS foi vinculada ao custeio do seguro-desemprego e de outras despesas específicas.

Por sua vez, a Cofins foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (“LC nº 70/1991”), com o objetivo de financiar a seguridade social e as despesas a

---

<sup>19</sup> Art. 195, § 9º da CF/1988: “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do inciso I do caput.”

ela correlatas. Posteriormente, a incidência de ambos os tributos foi regulada em maiores detalhes pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (“Lei nº 9.718/1998”).

Até então, o PIS e a Cofins eram estruturados como tributos que deveriam incidir de forma cumulativa sobre o faturamento das empresas, este oportunamente definido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) como a totalidade das receitas operacionais advindas de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços.<sup>20</sup>

Ou seja, no chamado “regime cumulativo” do PIS e da Cofins, todos os contribuintes deveriam aferir o montante devido por meio da aplicação de uma determinada alíquota sobre o seu faturamento. Inexistia, naquele momento, qualquer possibilidade de compensar o valor devido com o montante previamente pago na cadeia de produção.

Ocorre que a Constituição Federal de 1988 já previa, desde sua consagração, a sistemática tributária da não cumulatividade, que, até aquele momento, só era aplicável ao Imposto sobre Produtos Importados (IPI) e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

A não cumulatividade é diretamente relacionada com o princípio constitucional da capacidade contributiva, um dos fundamentos do direito tributário brasileiro. Em síntese, trata-se de um sistema de créditos que permite que o contribuinte subtraia do montante a pagar os valores pagos em operações anteriores, de forma que a carga tributária incidente em cada operação não se torne excessivamente onerosa, o que afeta diretamente o preço final do produto ou serviço arcado pelo seu consumidor final.

Em 19 de dezembro de 2003, foi editada a Emenda Constitucional nº 42 (“EC nº 42/2003”), que, dentre outras alterações, introduziu ao artigo 195 do texto constitucional o § 12.<sup>21</sup> Essa previsão atribuiu ao legislador infraconstitucional a competência para definir

---

<sup>20</sup> O Pleno do STF, ao julgar os Recursos Extraordinários (“REs”) nº 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, consolidando seu entendimento de que a contribuição ao PIS e à Cofins somente podem incidir sobre o faturamento, este entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços, ainda que delas não seja expedida uma fatura.

<sup>21</sup> Art. 195, § 12, CF/1988: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”.

setores da economia para os quais o PIS e a Cofins seriam não cumulativos. Em outras palavras, constitucionalizou-se a regra da não cumulatividade, que tradicionalmente era restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições sociais.

Assim, em obediência aos ditames da CF/1988, foram editadas a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (“Lei nº 10.637/2002”) e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (“Lei nº 10.833/2003”), que passaram a regular a sistemática não cumulatividade do PIS e da Cofins, respectivamente.

Essas duas leis trazem em seu artigo 3º, de redação análoga, hipóteses em que o contribuinte poderá reconhecer créditos desses tributos. Dentre os pontos interessantes à presente análise, a Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, alterou o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, de forma a incluir em seu texto uma vedação ao direito a créditos de PIS e Cofins sobre “o valor 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”.

Ademais, paralelamente às sistemáticas cumulativa e não cumulativa do PIS e da Cofins, o artigo 149, § 4º, da CF/1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, introduziu no texto constitucional que “a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão de uma única vez”, instituindo, assim, o regime monofásico das contribuições sociais.

Como descrito anteriormente, o PIS e a Cofins foram originariamente concebidos de forma a incidir sobre todos os elos de uma cadeia produtiva à mesma alíquota. Assim, todas as empresas envolvidas desde o processo de produção da matéria-prima até a comercialização do produto final teriam seu faturamento tributado pelo PIS e pela Cofins.

Nesse contexto, o regime monofásico foi criado com a finalidade de simplificar o recolhimento das contribuições e otimizar a fiscalização por parte das autoridades fiscais. Em resumo, trata-se de um modelo de tributação concentrada, no qual a alíquota das contribuições sociais incidentes sobre uma determinada etapa da cadeia produtiva é majorada (geralmente,

ao importador ou produtor), e, por outro lado, desoneram-se os demais contribuintes da cadeia (atacadista, varejista, entre outros).

Cumpra-se, desde já, que somos da opinião de que o regime monofásico, justamente por ter sido estabelecido para produtos específicos, não exclui o contribuinte que possui bens submetidos ao recolhimento monofásico do PIS e da Cofins da sujeição também às regras previstas pelo regime não cumulativo dessas contribuições. Isso porque um mesmo contribuinte pode ter parte das suas receitas tributada pelo PIS e pela Cofins em sua apuração monofásica, e outra parcela da receita tributável pela sistemática não cumulativa.

No que interessa a este estudo, a Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005 (“Lei nº 11.116/2005”) instituiu e regulamentou a incidência monofásica do PIS e da Cofins sobre o biodiesel, concentrando a carga tributária nos importadores e fabricantes desse biocombustível.

### 3.2 A tributação do biodiesel pelo PIS e pela Cofins

A Lei nº 11.116/2005, conversão da Medida Provisória nº 227, de 6 de dezembro de 2004 (“MP nº 227/2004”), instituiu o regime monofásico para recolhimento do PIS e da Cofins incidente sobre a comercialização do biodiesel no Brasil. Como visto, a incidência monofásica implica, basicamente, a tributação em momento único desses produtos, e não em etapas, tal como é a regra geral de incidência dessas contribuições sociais.

De acordo com o artigo 3º da Lei nº 11.116/2005, como regra geral, **o PIS e a COFINS incidirão uma única vez sobre a receita bruta auferida pelo importador ou produtor do biodiesel** em decorrência da venda desse combustível, **sob alíquotas de 6,15% e 28,32%**, respectivamente. Confira-se a redação desse artigo:

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins incidirão, uma única vez, sobre a receita bruta auferida, pelo produtor ou importador, com a venda de biodiesel, às alíquotas de 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> BRASIL. **Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005**. Dispõe sobre o Registro Especial, na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, de produtor ou importador de biodiesel e sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda desse produto; altera as Leis nº 10.451, de 10 de maio de 2002, e 11.097, de 13 de janeiro de 2005; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da

Por outro lado, o artigo 4º da referida lei confere a possibilidade de o importador ou produtor do biodiesel optar por **regime especial**, denominado Regime Especial de Apuração e Pagamento do PIS e Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob), que prevê o recolhimento desses tributos em **valores fixos em real por metro cúbico de biodiesel comercializado**, tendo como parâmetros gerais os valores de R\$ 120,14 de PIS e R\$ 553,19 de Cofins, recolhidos por metro cúbico do combustível.<sup>23</sup>

Ocorre que o artigo 5º da Lei nº 11.116/2005 expressamente prevê a **possibilidade de o Poder Executivo fixar a qualquer tempo coeficientes para a alteração dos valores fixos gerais** previstos aos contribuintes optantes pelo Recob, seja para aumentar ou reduzir a carga tributária, a depender das características do combustível:

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. (grifo nosso)<sup>24</sup>

Isto é, os valores fixos para o recolhimento de PIS e Cofins, previstos pelo regime especial, podem ser diferenciados, via aplicação de coeficientes redutores, entre os combustíveis em função: (i) da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel; (ii) do produtor-vendedor dessas matérias-primas; e (iii) da região de produção da matéria-prima, ou da combinação de todos esses fatores.

A esse respeito, é importante destacar que a própria lei conceitua “produtor-vendedor”, para fins de diferenciação de coeficiente de redução, como o “o agricultor familiar ou sua cooperativa agropecuária, assim definidos no âmbito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – Pronaf” (§ 3º do art. 5º).

---

República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11116.htm). Acesso em: 27 maio 2021.

<sup>23</sup> “Art. 4º O importador ou produtor de biodiesel poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em R\$ 120,14 (cento e vinte reais e quatorze centavos) e R\$ 553,19 (quinhentos e cinquenta e três reais e dezenove centavos) por metro cúbico.”

<sup>24</sup> BRASIL, 2005.

Ademais, a lei estabelece regras específicas para a aplicação do coeficiente de redução nas hipóteses em que sejam utilizadas matérias-primas que façam jus ao seu uso (art. 5º, §§ 4º e 5º).<sup>25</sup>

Assim, caso o contribuinte utilize matérias-primas que justifiquem a aplicação de coeficiente redutor de PIS e Cofins, as alíquotas reduzidas dessas contribuições sociais devem ser aplicadas de forma proporcional aos custos de aquisição das respectivas matérias-primas, computando-se, inclusive, eventuais insumos produzidos pelo próprio contribuinte, cujo custo de aquisição será valorado pelo seu preço médio no mercado.

Em face da prerrogativa concedida pelo artigo 5º da Lei nº 11.116/2005, o Poder Executivo já editou diversos decretos para reduzir os montantes fixos de PIS e Cofins sobre a venda de biodiesel, estando atualmente em vigor o **Decreto nº 10.527**, de 22 de outubro de 2020 (“Decreto nº 10.527/2020”), que, entre seus artigos 5º e 6º, estabelece diferentes coeficientes de redução a serem adotados aos optantes do Recob, de forma que a carga tributária de PIS e Cofins nessas operações seja:

- a) **R\$ 26,41 e R\$ 121,59 por metro cúbico** como **regra geral** aos contribuintes optantes do Recob;
- b) **R\$ 22,48 e R\$ 103,51 por metro cúbico**, para biodiesel fabricado a partir de mamona ou palma produzidos nas Regiões Norte e Nordeste;
- c) **R\$ 10,39 e R\$ 47,85 por metro cúbico**, para biodiesel fabricado a partir de matérias-primas adquiridas de fornecedores enquadrados no Pronaf (Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar); e

---

<sup>25</sup> “§ 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.”

**d) R\$ 0,00 por metro cúbico**, para biodiesel fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas Regiões Norte, Nordeste e do Semiárido, adquiridas de fornecedor enquadrado no Pronaf.

Adicionalmente, o Decreto nº 10.527/2020 (i) condiciona a utilização dos coeficientes previstos nos itens “c” e “d” acima à detenção do Selo Biocombustível Social e à aquisição de insumos de membros do Pronaf;<sup>26</sup> e (ii) reitera o texto literal utilizado pela Lei nº 11.116/2005 para utilização dos coeficientes de redução de forma proporcional ao custo de aquisição de matérias-primas que justifiquem a utilização de alíquotas diferenciadas.

Para que não haja dúvida, vale esclarecer que o Selo Biocombustível Social foi recentemente instituído pelo Decreto nº 10.527/2020, em substituição ao Selo Combustível Social, que era regulamentado pelo então vigente Decreto nº 5.297/2004. As figuras são essencialmente análogas, tanto que o Decreto nº 10.527/2020 expressamente previu a substituição imediata de um pelo outro.<sup>27</sup>

Vale destacar apenas a principal diferença entre os dois cadastros: o antigo Selo Combustível Social contabilizava apenas a aquisição de insumos de agricultores familiares enquadrados no Pronaf para verificar se os requisitos mínimos para a concessão do cadastro haviam sido cumpridos. Já o Selo Biocombustível Social contabiliza tanto os insumos adquiridos desses agricultores familiares quanto de cooperativas agropecuárias que cumpram requisitos específicos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), o que, na prática, incentiva ainda mais o setor agrícola, na medida em que engloba também os agricultores familiares que optam por se estruturar em cooperativas.

Em síntese, o Selo Biocombustível Social é concedido pelo Mapa e objetiva promover a inclusão social dos agricultores familiares enquadrados no Pronaf. Para obter esse Selo, o produtor de biodiesel deve, dentre outros requisitos regulatórios e ambientais, “adquirir da agricultura familiar a matéria-prima para a produção nacional de biodiesel, em parcela igual

---

<sup>26</sup> “Art. 6º, § 2º 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 art. 5º da Lei nº 11.116, de 2005, e detentor, em situação regular, da concessão de uso do Selo Biocombustível Social de que trata este Decreto.”

<sup>27</sup> “Art. 7º Para todos os efeitos legais, fica substituído o Selo Combustível Social pelo Selo Biocombustível Social.”

ou superior ao percentual a ser estabelecido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento” (art. 3º, § 2º, I, do Decreto nº 10.527/2020).

O Decreto nº 10.527/2020 prevê a regulamentação do Selo Biocombustível Social pelo Mapa no prazo de 90 dias da publicação do decreto, o que, contudo, ainda não ocorreu até o momento.

Dessa forma, atualmente os percentuais mínimos de matéria-prima a serem adquiridos pelo produtor de biodiesel para obtenção do Selo Biocombustível Social são os mesmos originalmente previstos para o (agora substituído) Selo Combustível Social, diferenciados por região e listados na **Portaria nº 144**, de 22 de julho de 2019, editada pelo Mapa (“Portaria Mapa nº 144/2019”).

A Portaria Mapa nº 144/2019, ao longo dos diversos incisos e parágrafos dos seus artigos 3º e 4º, disciplina a forma de cálculo desses percentuais mínimos. Basicamente, deve-se considerar o custo anual das aquisições de matérias-primas de cada região em comparação com o valor total dos insumos adquiridos para fabricação de biodiesel e, para isso, considera-se o preço médio de compra da matéria-prima no mercado.

A tabela abaixo sintetiza as diferentes cargas tributárias de PIS e Cofins atualmente previstas pela legislação para a venda de biodiesel:

Tabela 2 - Comparação das cargas de PIS/Cofins do biodiesel

BIODIESEL	REGRA GERAL Monofásico	RECOB			
		Agricultura familiar (Pronaf) no Norte, Nordeste e Semiárido com mamona ou palma	Agricultura familiar (Pronaf)	Norte, Nordeste e Semiárido com mamona ou palma	Outros
PIS	6,15%	0	R\$ 10,39/m³	R\$ 22,48/m³	R\$ 26,41/m³
Cofins	28,32%	0	R\$ 47,85/m³	R\$ 103,51/m³	R\$ 121,59/m³

Fonte: elaborado pela autora.



### 3.3 A extrafiscalidade aplicável ao PIS e à Cofins

#### 3.3.1 Breves comentários sobre a intervenção do Estado na atividade econômica e a função indutora da norma tributária

Conforme leciona Luís Eduardo Schoueri,<sup>28</sup> em um cenário democrático, o Estado possui a prerrogativa de intervir nas relações econômicas e sociais de forma direta ou indireta. A primeira ocorre quando ele se apresenta como agente ativo nas relações econômicas, atuando inclusive no mesmo patamar que empresas privadas. Trata-se de função originalmente atribuída ao Estado, que possui não apenas o poder, mas o dever de prestar os serviços públicos e atender a coletividade a ele submetida, o que pode ser feito diretamente ou via concessões e permissões, conforme respalda o artigo 175<sup>29</sup> da Constituição Federal.

Já a intervenção indireta ocorre quando o ente público não é sujeito ativo, mas ainda assim possui a prerrogativa de interferir e fiscalizar a atividade econômica, com o intuito de estimular ou limitar comportamentos, a depender do interesse comum, este entendido como o interesse da coletividade. A atuação indireta do Estado, portanto, não se refere às atividades que já são de sua responsabilidade originária, como ocorre, por exemplo, com a prestação de serviços públicos e a gestão dos bens coletivos, mas sim às atividades que são originalmente desenvolvidas pelos setores privados e nas quais ele interfere não como agente ativo, mas sim como regulador, permissão concedida pelo artigo 174<sup>30</sup> da Carta Magna.

Este trabalho está especialmente interessado no poder do Estado de incentivar ou limitar a atividade econômica, isto é, na sua intervenção indireta, na medida em que os tributos são importantes instrumentos para a concretização dessa prerrogativa.

Quando falamos em tributos, é natural que o primeiro, e às vezes único, pensamento atrelado a esse termo esteja relacionado à arrecadação de dinheiro aos cofres públicos. Afinal, os tributos são cobrados pelo Estado para justamente financiar os serviços e bens públicos

---

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

<sup>29</sup> “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.”

<sup>30</sup> “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

oferecidos à população. Ocorre que essa finalidade arrecadatória é apenas uma das características dos tributos, comumente denominada de fiscalidade ou natureza fiscal.

Além de serem instrumentos de arrecadação, os tributos são mecanismos que direcionam comportamentos a depender do custo que eles acrescem no preço dos serviços e mercadorias, de forma que a norma jurídica tributária possui o poder de incentivar ou desincentivar a demanda e, conseqüentemente, a oferta de bens e serviços no mercado econômico. Por essa razão, tal norma é classificada como indutora, na medida em que, fazendo referência às lições de Alfredo Augusto Becker,<sup>31</sup> o Estado se utiliza da regra tributária como “instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite”.

Entendemos que essa afirmação é especialmente paradigmática, pois ilustra que a tributação, ainda que possa estimular ou limitar a atividade econômica, está restrita ao campo da licitude, isto é, somente pode induzir conduta permitida pelo ordenamento jurídico. Neste ponto, a norma tributária se diferencia da penal, que pretende desestimular comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico, campo no qual o direito tributário não possui alcance.<sup>32</sup>

A capacidade de o tributo direcionar comportamentos corresponde à sua **função extrafiscal**, desvinculada da sua capacidade arrecadatória, mas relacionada à mencionada intervenção indireta do Estado na atividade econômica por meio de diferentes instrumentos, como, ao que interessa a este estudo, a norma tributária indutora, esta entendida como um dos mecanismos de intervenção estatal para concretizar a finalidade extrafiscal da tributação.

### 3.3.2 Considerações sobre a natureza extrafiscal dos tributos

Geraldo Ataliba define extrafiscalidade como “tributação com outros fins que não a obtenção de receita, constituindo um recurso técnico muito usado pelo governo como instrumento de intervenção do Estado no meio social e na economia”.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

<sup>32</sup> Cf. SCHOUERI, 2005, p. 47.

<sup>33</sup> ATALIBA, Geraldo. *apud* DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2. p. 491-492.

Referida intervenção estatal se apresenta necessária para inibir ou ao menos minimizar falhas sociais e econômicas advindas do ordenamento jurídico posto, que são chamadas de externalidades negativas. Por essa razão, Paulo Caliendo interpreta a extrafiscalidade como “um mecanismo adicional e complementar para a concretização dos direitos fundamentais sociais, especialmente por substituir uma ação positiva direta do Estado por um instrumento indutor de comportamentos”.<sup>34</sup>

Em síntese, a extrafiscalidade é a capacidade dos tributos de incentivar ou desincentivar a utilização de um serviço ou a comercialização de um produto especificamente em razão da sua carga tributária, com o objetivo de corrigir distorções resultantes da aplicação do regramento jurídico estabelecido, sejam elas econômicas, sociais, ambientais ou sanitárias. Em um raciocínio simples: produtos e serviços menos onerados tributariamente tendem a ter preços mais baixos e, portanto, a ser mais acessíveis e demandados pela população.

Por essa razão, o Estado possui a prerrogativa de utilizar os tributos como verdadeiros instrumentos de intervenção na economia e regulação comportamental, manipulando as cargas tributárias atribuídas a bens e serviços a depender da sua essencialidade para a população e para o próprio desenvolvimento do País.

A nosso ver, inclusive, não se trata de mera prerrogativa, mas de efetivo dever constitucional do Estado, diante da sua função de agente regulador econômico. Neste ponto, contudo, entendemos que a extrafiscalidade não retira a sujeição do tributo à sua hipótese de incidência e ao seu regime jurídico e limites constitucionais, tais como o respeito aos princípios da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva.<sup>35</sup>

Ocorre que a legislação não é rígida, devendo adaptar-se às necessidades do coletivo. Essa adaptação, como visto, é feita por instrumentos reguladores como a norma tributária indutora, dada a extrafiscalidade dos tributos, que, para ser eficaz, demanda tratamento diferenciado.

---

<sup>34</sup> CALIENDO, Paulo. A extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. **Revista Jurídica do Cesuca**, Cachoeirinha, v. 2, n. 4, p. 62-86, dez./2014.

<sup>35</sup> Cf. SCHOUERI, 2005, p. 89.

Até por isso a Constituição Federal traz exceções à regra geral de observância ao princípio da legalidade tributária,<sup>36</sup> permitindo a alteração da alíquota de determinados tributos<sup>37</sup> diretamente pelo Poder Executivo, em substituição ao tradicional processo legislativo. No mesmo contexto, a Carta Magna também respalda algumas exceções<sup>38</sup> ao cumprimento do princípio da anterioridade tributária, que, como regra, impede a cobrança ou o aumento de tributos no mesmo exercício financeiro (anterioridade anual) ou com menos de 90 (noventa) dias de antecedência (anterioridade nonagesimal).<sup>39</sup>

Os tributos excetuados nestes dispositivos constitucionais são comumente utilizados pelo Estado para direcionar a atividade econômica e, justamente para efetivar essa natureza extrafiscal, faz-se necessário facilitar os trâmites para a alteração da sua carga tributária e acelerar sua vigência.

Neste ponto, também é válido destacar que se valer da função extrafiscal do tributo não viola o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual se deve proporcionalmente tributar de forma mais gravosa o contribuinte que possui mais recursos e capacidade de contribuir para a gestão dos bens e serviços públicos, visto que a extrafiscalidade se apresenta como instrumento de gestão pública, cuja prerrogativa cabe justamente ao Estado, conforme conclusão adotada por Julio Cesar Vieira Gomes.<sup>40</sup>

---

<sup>36</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

<sup>37</sup> Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF).

<sup>38</sup> Excetuam-se da anterioridade anual: II, IE, IPI, IOF, além de tributos excepcionais de guerra ou calamidade pública. Excetuam-se da anterioridade nonagesimal: II, IE, IOF, IR, bases de cálculo do IPVA e IPTU, além de tributos excepcionais de guerra ou calamidade pública.

<sup>39</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

<sup>40</sup> GOMES, Julio Cesar Vieira. Políticas públicas por intermédio de manipulação da tributação: a harmonização

No entanto, a despeito de ser instrumento de gestão pública, concordamos com Luís Eduardo Schoueri no sentido de que a edição de normas tributárias indutoras não é exercício da discricionariedade do Estado, o que lhe permitiria editá-las de acordo com sua própria vontade. Justamente por se tratar de instrumento utilizado para equilibrar as relações sociais e econômica, o uso da extrafiscalidade é um dever do ente público, sendo, mandatória “como modo de conciliar a intervenção social com a liberdade de iniciativa”.<sup>41</sup>

Nesse contexto, acreditamos que a extrafiscalidade dos tributos deve ser utilizada pelo Estado para garantir a harmonia entre os princípios constitucionais que inclusive norteiam a atuação estatal, tais como segurança jurídica, liberdade econômica e o comprometimento com pautas protegidas pela Constituição Federal, como o meio ambiente e a redução de desigualdades regionais e sociais.

Ao examinar o papel da tributação para o desenvolvimento sustentável, Denise Lucena Cavalcante aponta que as empresas estão gradativamente se adaptando a modelos de negócios mais benéficos ao meio ambiente e implementando novas práticas comerciais ecologicamente sustentáveis, como por exemplo a fabricação de veículos menos poluentes até a instituição de políticas para tratamento de resíduos.<sup>42</sup>

Essas novas práticas comerciais, como denomina a autora, exigem a interferência do Estado para assegurar a sintonia entre políticas econômicas e ambientais, sendo a extrafiscalidade um importante mecanismo para garantir o desejado respaldo ao meio ambiente, ao desestimular o consumo de fontes renováveis e onerar as atividades mais poluentes, mediante agravamento da tributação.

Cumprе destacar que o artigo 170, VI<sup>43</sup>, da Constituição Federal determina que a atividade econômica seja realizada observando a defesa ao meio ambiente. Trata-se de

---

de objetivos não arrecadatários com a atividade fiscal do Estado. In: PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato; BACHA, Rafael Duailibe (coord.). **Políticas públicas e tributação**. Rio de Janeiro: GZ, 2018.

<sup>41</sup> Cf. SCHOUERI, 2005, p. 47-49.

<sup>42</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Direito tributário e meio ambiente. In: PHILIPPI JR., Arlindo; FREITAS, Vladimir Passos de; SPÍNOLA, Ana Luiza Silva (ed.). **Direito ambiental e sustentabilidade**. Barueri: Manole, 2016. p. 436-437.

<sup>43</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]”

comando vinculante e não opcional ao governante, afastando a discricionariedade do Estado no uso de instrumentos que contribuam para a sustentabilidade da ordem econômica, tal como a extrafiscalidade.

Dessa forma, o uso da capacidade extrafiscal dos tributos deve ser ponderado e contextualizado para que esse mecanismo de fato atinja seu objetivo de estimular ou limitar determinado comportamento (ao que interessa a este estudo, o desenvolvimento econômico ecologicamente sustentável).

Ocorre que o impacto da tributação em alguns segmentos, como o ambiental, é especialmente difícil de ser previsto ou materializado, já que os resultados almejados pela norma tributária indutora podem não ser mensuráveis a curto prazo. Justamente por isso, Denise Lucena Cavalcante conclui ser “fundamental uma adequada análise técnica para justificar desonerações” que objetivam incentivar ou limitar relações por meio da norma tributária indutora.<sup>44</sup>

Nessa mesma linha, Heleno Taveira Torres faz referência a “estudos econômicos com resultados empíricos” que comprovem o impacto da tributação na atividade econômica e devem ser considerados no momento da utilização extrafiscal da norma tributária.<sup>45</sup>

Concordamos com ambos os autores e acrescentamos que, sobretudo em relação aos tributos incidentes sobre consumo, é possível que a alteração da carga tributária em nada impacte a oferta e a demanda de determinados produtos e serviços, cujo consumo é considerado inelástico, isto é, que não se altera apenas em decorrência do aumento ou redução da tributação.

Por essa razão, caso a norma tributária indutora não pondere a elasticidade do segmento que pretende atingir, estaremos diante de um cenário em que o custo adicional gerado para alteração da legislação e para adaptação dos contribuintes ao novo regramento não será acompanhado pela mudança comportamental que se desejava alcançar, e então

---

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;”

<sup>44</sup>Cf. CAVALVANTE, 2016, p. 439-440.

<sup>45</sup>TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. **Videre**, Dourados/MS, ano 3, n. 6, p. 11-52, jul./dez. 2011. p. 19.

apenas prejudicará o consumidor final, que é quem arcará com a carga tributária majorada repassada no preço do produto ou serviço por ele igualmente consumido.

Sem a contextualização e análise prévia técnica, propostas por este estudo com apoio na doutrina, bem como sem a confirmação da elasticidade da relação que se pretende atingir, defendida também por Luís Eduardo Schoueri<sup>46</sup>, a norma tributária indutora além de não gerar o ganho pretendido, pode prejudicar o que se pretendia tutelar e agravar desigualdades já existentes na estrutura tributária atual.

Portanto, entendemos que a extrafiscalidade do tributo deve ser bem estruturada, assim como a sua hipótese de incidência, não apenas para garantir o objetivo desejado – estímulo ou limitação da atividade econômica – mas também para evitar ou reduzir ao máximo a possibilidade de que os efeitos da norma tributária indutora prejudiquem setor que na verdade se pretendia fomentar, tornando-se, na prática, verdadeira externalidade negativa (e não seu instrumento de combate).

Também é importante diferenciar os conceitos de extrafiscalidade e seletividade, ambos usualmente utilizados em discussões envolvendo a tributação como instrumento de intervenção do Estado na atividade econômica.

Seletividade é a prerrogativa de a norma jurídica diferenciar a carga de um tributo a depender do grau de essencialidade da operação tributada. Sua aplicação é obrigatória ao regime tributário do IPI<sup>47</sup> e facultativa<sup>48</sup> em relação ao ICMS.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Cf. SCHOUERI, 2005, p. 49.

<sup>47</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

<sup>48</sup> A facultatividade do ICMS é controversa na doutrina e jurisprudência, mas não é objeto deste estudo. Ainda assim, vale destacar que esse tema tende a ser analisado e definido pelo STF nos autos do RE 714.139/SC (Tema 745 da Repercussão Geral).

<sup>49</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

Ocorre que a legislação não define o conceito de “essencialidade” para fins de seleção da carga tributária, de forma que a doutrina se encarregou dessa tarefa. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, com o mecanismo da seletividade, “o tributo recai sobre os bens na razão inversa da sua necessidade para o consumo popular e na razão direta da sua superfluidade”.<sup>50</sup>

Nessa esteira, a seletividade se apresenta como um mecanismo para implementar a função extrafiscal dos tributos, na medida em que concede o alicerce constitucional e teórico para diferenciar a carga do tributo a depender da sua essencialidade ao coletivo e, conseqüentemente, ainda que de forma potencial, estimular ou limitar a atividade econômica.

Neste ponto reiteramos, contudo, a opinião detalhada acima de que norma tributária indutora, inclusive se embasada na essencialidade da operação tributada, deve ser bem estruturada e contextualizada para que efetivamente concretize seu objetivo, evitando o aumento do ônus tributário ao consumidor final em uma relação de demanda inelástica.

### 3.3.3 Potencial efeito extrafiscal de todos os tributos

Como detalhado, a Constituição Federal expressa lista, em seus artigos 150, III, § 1º, e 153, § 1º, os tributos em relação aos quais há flexibilização da observância aos princípios da legalidade e anterioridade, dentre os quais não se encontram o PIS e a Cofins, que são especificamente analisados neste estudo.

A nosso ver, contudo, os mencionados artigos não listam, de forma taxativa, os tributos que possuem natureza extrafiscal, mas tão somente aqueles em relação aos quais o legislador optou por excepcionar a forma para alteração do regime tributário. Entendemos que **todos os tributos possuem finalidade extrafiscal**, ainda que observem o trâmite legislativo padrão para sua instituição e oneração e os prazos previstos na Constituição Federal para sua entrada em vigor.

Isto é, entendemos que a maleabilidade do processo legislativo e do início de vigência da norma não é condição para que um tributo possua função extrafiscal, mas sim uma

---

<sup>50</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3. p. 441-442.



particularidade conferida pelo legislador a algumas espécies tributárias para facilitar sua manipulação diretamente pelo Poder Executivo. Não há na Constituição Federal, ou em qualquer legislação esparsa, a vinculação entre a flexibilização ao cumprimento de princípios constitucionais e a capacidade extrafiscal do tributo, o que significa que, mesmo que uma espécie tributária não seja excepcionada à plena observância da anterioridade e/ou legalidade tributárias, ainda assim pode possuir natureza extrafiscal.

No limite, o fato de a legislação contemporizar as regras para alteração de determinados regimes jurídicos tributários é uma evidência da sua extrafiscalidade, pois confirma o uso desse instrumento para intervenção estatal em situações em que o interesse público demanda agilidade na mudança legislativa. Não é, contudo, condição para que a norma gere efeitos extrafiscais.

Vale reiterar que, em um mercado competitivo que visa ao lucro, a carga tributária atribuída a um serviço ou produto impacta diretamente o seu preço final, na medida em que é repassada ao consumidor, e não custeada pelo próprio contribuinte. Já que o preço do bem ou serviço é considerado pelo consumidor final no ato do consumo, é evidente que a sua carga tributária é elemento relevante nesse processo de escolha, excepcionado o cenário em que a demanda é inelástica, e a extrafiscalidade não se apresenta como o correto instrumento indutor.

Na realidade, somos da opinião de que o tributo sequer precisa possuir relevância arrecadatória, caso a justificativa para a sua cobrança seja primeiramente incentivar ou limitar comportamentos. Isto é, a natureza do tributo pode ser prioritariamente extrafiscal, e não fiscal, como ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Segundo dados oficiais da Receita Federal do Brasil (RFB), em 2018, a arrecadação de tributos federais correspondeu a aproximadamente R\$ 1,4 trilhão, sendo apenas R\$ 1,5 bilhão advindos do ITR, representatividade irrelevante, em especial se comparado a outros tributos federais como as contribuições previdenciárias (R\$ 418 bilhões), o Imposto sobre a Renda (R\$ 390 bilhões), o PIS e a Cofins (R\$ 64 bilhões e R\$ 242 bilhões, respectivamente).<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Relatórios do Resultado da Arrecadação 2018**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da->

Esses números demonstram que a arrecadação tributária necessária para a gestão dos bens e serviços públicos evidentemente não é dependente do ITR. Tanto isso é verdade que a União comumente firma acordos com os municípios para permitir que a totalidade da arrecadação desse imposto seja revertida aos cofres municipais, desde que esse ente adote as providências necessárias para fiscalizar e cobrar o ITR.

Se irrelevante para fins arrecadatórios, então por que manter a cobrança do ITR? Justamente pela sua função extrafiscal, já que esse tributo é utilizado como instrumento da política nacional agrária, por exemplo, ao desincentivar, via instituição de cargas tributárias majoradas, a manutenção de terras improdutivas e incentivar áreas de reserva legal, as quais são isentas desse imposto.

A despeito de sua clara natureza extrafiscal, o ITR não é um dos tributos excepcionados da observância aos princípios da legalidade e anterioridade pela Constituição Federal, o que apenas confirma nossa opinião de que os artigos 150, III, § 1º, e 153, § 1º, da Carta Magna não enumeram os tributos com capacidade indutora, a nosso ver potencialmente aplicável a qualquer espécie tributária, conforme também defendido por Denise Lucena Cavalcante, ao consistentemente afirmar que todos os tributos podem “incluir em sua motivação o critério ambiental”<sup>52</sup>, bem como que “não há que se restringir o tributo com fins ambientais a uma só espécie de tributo”.<sup>53</sup>

Até porque, e como sustentado por Heleno Tavares Torres, a intervenção do Estado na economia via tributação nunca é neutra, na medida em que a mera instituição ou alteração da carga de tributos automaticamente gera consequências econômicas, possuindo a extrafiscalidade o “papel de conformidade entre tributação, desenvolvimento e estabilidade da ordem econômica”<sup>54</sup>.

---

[arrecadacao/arrecadacao-2018/2018-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-cap](#). Acesso em: 22 maio 2021.

<sup>52</sup> Cf. CAVALVANTE, 2016, p. 442.

<sup>53</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, 26 ago. 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/%E2%80%A2tributacao-ambiental-e-aspectos-da-extrafiscalidade-por-denise-lucena-cavalcante/>. Acesso em: 9 jun. 2021.

<sup>54</sup> Cf. TORRES, 2011, p. 19-20.

Situação análoga ocorre com o PIS e a Cofins, objetos específicos deste estudo e que, a despeito de não constarem dos dispositivos constitucionais acima mencionados, possuem potencial natureza extrafiscal.

Inclusive, identificamos diversos dispositivos constitucionais que respaldam a extrafiscalidade dessas contribuições sociais, inclusive em favor do meio ambiente, como defendido nesse estudo, quais sejam:

- Artigo 195, § 9º<sup>55</sup>: Permissão à diferenciação de alíquotas e bases de cálculo do PIS e da Cofins em razão da atividade econômica, sendo este o fundamento constitucional do caráter extrafiscal dessas contribuições sociais.
- Artigo 151, inciso I: Permissão à instituição de tributos não uniformes para promover o desenvolvimento econômico e reduzir desigualdades sociais<sup>56</sup>.
- Artigo 170, inciso VI<sup>57</sup>: Determinação de que a atividade econômica seja orientada pela proteção ao meio ambiente, inclusive mediante uso de tratamentos diferenciados necessários para minimizar impacto ambiental.
- Artigo 174, § 3º<sup>58</sup>: Permissão para o Estado, ao atuar como agente regulador da econômica, favorecer a proteção ao meio ambiente.
- Artigo 43, § 2º, inciso III<sup>59</sup>: Autorização para reduzir, isentar ou diferir tributos federias em favor como medida de reduzir desigualdades regionais.

---

<sup>55</sup> Art. 195, § 9º da CF/1988: “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do inciso I do caput.”

<sup>56</sup> Art. 150, I, da CF/1988: “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;”

<sup>57</sup> Art. 170, VI, da CF/1988: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;”

<sup>58</sup> Art. 174, §3, da CF/1988: “§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.”

<sup>59</sup> Art. 43, § 2º, III: “Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. § 2º

Em função desses dispositivos constitucionais, somos da opinião de que a Constituição Federal permite que o PIS e a Cofins sejam utilizados como instrumentos indutores de comportamento, capacidade que a nosso ver não está limitada às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) justamente por inexistir no texto constitucional restrição nesse sentido.

A extrafiscalidade do PIS e da Cofins foi inclusive confirmada recentemente pelo STF, ao validar, em sede de repercussão geral, a majoração das alíquotas dessas contribuições sociais por ato do Poder Executivo.<sup>60</sup> Vale examinar as conclusões do ministro Dias Toffoli, que relatou o voto vencedor do *leading case*, conforme trechos abaixo:

De outro giro, noto que a característica da **retributividade imediata** – o que reduz o grau de coatividade dos tributos – pode ser vista em taxas, em contribuições de melhoria, bem como em **algumas contribuições** (categoria de que fazem parte as contribuições sociais gerais, as contribuições sociais para a seguridade social, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de iluminação pública). [...]

[...]

**No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social**, para a observância do princípio da legalidade tributária em relação a suas alíquotas, é imprescindível, além da prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em lei em sentido estrito, **que exista nelas função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo.** (grifo nosso)<sup>61</sup>

Vale dizer que não se trata de decisão isolada, visto que o STF já havia reconhecido a característica extrafiscal das contribuições sociais, inclusive especificamente do PIS e da Cofins.<sup>62</sup>

Ainda assim, não se trata de posição incontroversa, na medida em que também existem julgados afastando a natureza extrafiscal das contribuições sociais, em uma análise

---

Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;”

<sup>60</sup> Julgamento conjunto do RE nº 1.043.313/MG e da ADI nº 5.277/DF, finalizado em 10.12.2020, ocasião em que o Plenário do STF julgou constitucional a majoração por decreto executivo das alíquotas de PIS e Cofins sobre receitas financeiras auferidas por contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo (no RE) e sobre receita com a venda do álcool (na ADI).

<sup>61</sup> SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.277/DF**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ: 10.12.2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4739288>. Acesso em: 8 jun. 2021.

<sup>62</sup> Como exemplo: RE nº 633.345/ES, DJ: 4.11.2020; AgRg no RE nº 1.302.317/PE, DJ: 22.3.2021; e decisão monocrática no RE nº 1.146.097/SP, DJ: 2.8.2018.

mais restritiva do alcance da extrafiscalidade e sua limitação aos tributos enumerados nos artigos 150, III, § 1º, e 153, § 1º, da Constituição Federal.<sup>63</sup>

Contra esse entendimento, fazemos referência à obra de Luís Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra Guimarães Luz, na qual se concluiu que o PIS e a Cofins “não foram excepcionadas como ferramenta de uso de normas com função indutora. Isso não significa que não possa o legislador utilizá-las para tal função, mas simplesmente que o conteúdo da Legalidade Tributária não poderá ser, de forma alguma, mitigado, por opção do próprio constituinte”.<sup>64</sup>

Isto é, o fato de o PIS e a Cofins não serem mencionados nos artigos 150, III, § 1º, e 153, § 1º, da Constituição Federal apenas significa que seu regime tributário deve observar os princípios da legalidade e da anterioridade tributária, mas não, em absoluto, que esses tributos não podem ser utilizados como instrumentos de intervenção indireta do Estado na atividade econômica.

Aliás, a própria observância à legalidade tributária pelo PIS e pela Cofins foi flexibilizada pelo STF no anteriormente mencionado julgamento conjunto do RE nº 1.043.313/MG e da ADI nº 5.277/DF. Naquela ocasião, a Corte validou a alteração das alíquotas dessas contribuições sociais por meio de decreto, o qual é editado unilateralmente pelo Poder Executivo, sem a necessidade de cumprir o complexo e moroso trâmite legislativo para efetuar a alteração pretendida por meio de lei.

A justificativa utilizada pelo STF para referida mitigação foi justamente a natureza extrafiscal do PIS e Cofins, cujos efeitos, nas situações concretas analisadas, dependiam da flexibilização da legalidade tributária para serem alcançados.

A nosso ver, a possibilidade de as contribuições sociais serem utilizadas como mecanismos indutores de comportamento advém dos próprios dispositivos constitucionais que

---

<sup>63</sup> Como exemplo: Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1), Apelação em Mandado de Segurança 0009784-14.2015.4.01.3200/AM, Rel. Desembargador Federal Hercules Fajoses, Sétima Turma, DJ: 28.10.2016; Apelação Cível 0067882-71.2015.4.01.3400/DF, Rel. Desembargadora Federal Ângela Catão, Sétima Turma, DJ: 7.9.2018.

<sup>64</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021. p. 91.

regulam sua instituição, ao ponto de o artigo 149<sup>65</sup> da Constituição Federal nomeá-las instrumentos para promoção das áreas às quais serão destinadas. A qualidade de instrumento com propósito de respaldar um objetivo social é justamente a prerrogativa da norma tributária extrafiscal, que, portanto, é aplicável ao PIS e à Cofins.

Reiteramos, contudo, que o artigo 195, § 9º da CF/1988, fundamento legal da extrafiscalidade aplicável ao PIS e à Cofins, não permite o uso da função indutora de comportamentos de forma indiscriminada. Conforme prevê o § 12º desse mesmo dispositivo, cabe ao Estado, aqui atuando como agente regulador, identificar os setores a serem incentivados ou onerados pela norma tributária, considerando-se desde a elasticidade da demanda que se pretende atingir até os efeitos adversos da tributação.

### 3.3.4 Extrafiscalidade como instrumento de preservação do meio ambiente

Neste estudo, defendemos a necessidade de prestigiar a fabricação e o uso de biodiesel pela sua contribuição socioambiental, em especial se comparado ao diesel mineral e aos demais combustíveis fósseis, a fim de cumprir os objetivos traçados no contexto do Acordo de Paris, e a norma tributária se apresenta como importante instrumento para essa finalidade.

O uso da norma tributária como instrumento de intervenção no meio ambiente não é novidade. Conforme explica Denise Lucena Cavalcante,<sup>66</sup> o Estado possui a obrigação de preservar os recursos naturais e estimular o desenvolvimento de alternativas renováveis, sendo a tributação uma forma de direcionar comportamentos ambientalmente menos danosos, como, por exemplo, o uso de biocombustíveis defendido neste trabalho.

Essa autora defende que todas as espécies tributárias podem a princípio possuir o critério ambiental como motivação para seu objetivo extrafiscal, citando diversos exemplos de tributos que oneram o uso de recursos naturais com reflexo positivo no meio ambiente, tais como as diferentes taxas municipais de licenças ambientais, a CIDE-combustíveis instituída pela Lei nº 10.336/2001, as alíquotas reduzidas de IPI atribuídas pelo Decreto nº 7.819/2012 a

---

<sup>65</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

<sup>66</sup> Cf. CAVALCANTE, 2016. p. 433-458.

carros com menor potencial de emissão de carbono, e até a permissão constitucional para instituição de empréstimos compulsórios ambientais.<sup>67</sup>

Por outro lado, o presente trabalho cita exemplos de inconsistências na legislação tributária que acabam por desincentivar atividades que seriam benéficas ao meio ambiente, como a tributação do serviço de reciclagem pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)<sup>68</sup> e a vedação da Lei nº 11.196/2005 ao aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre materiais reutilizáveis.

Esses exemplos demonstram que há vinculação entre a sustentabilidade ambiental e a tributação, sendo possível utilizar a natureza extrafiscal dos tributos em favor da proteção do meio ambiente, inclusive para assegurar o desenvolvimento econômico sustentável determinado pelo artigo 170, VI, da Constituição Federal.

Dessa forma, entendemos que a norma tributária deve auxiliar o desenvolvimento econômico sustentável, incentivando o uso de recursos naturais nas relações econômicas e prestigiando operações de menor impacto ambiental.

Nesse contexto, a redução na carga tributária atribuída ao biodiesel, em especial do PIS e da Cofins aqui em discussão, poderia ser utilizada pelo governo para incentivar o biocombustível no Brasil, cujos custos adicionais para fabricação (como demanda de pesquisas, aprofundamento e adaptação de novas tecnologias e infraestruturas, por exemplo) deveriam ser compensados com a redução dos tributos atrelados a esse produto, conforme inclusive reconhecido pelo STF em relação à tributação do álcool pelo PIS e a Cofins no *leading case* anteriormente mencionado.

Neste ponto, fazemos referência à afirmação do ministro Nunes Marques, no julgamento da ADI nº 5.277/DF, de que a manipulação da carga tributária do PIS e da Cofins sobre a receita de venda do álcool corresponde à “política regulatória”, confirmando a função extrafiscal das contribuições no setor de combustíveis. No mesmo sentido foi a conclusão adotada pelo ministro Gilmar Mendes, afirmando que a função extrafiscal do PIS e da Cofins

---

<sup>67</sup> O artigo 148 da Constituição Federal permite a instituição de empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de “calamidade pública”, na qual estariam incluídos desastres ambientais.

<sup>68</sup> Tributação prevista no item 7.9 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

“diz respeito à promoção da concorrência ao longo da cadeia produtiva” em um “setor tão importante da economia, com extrema sensibilidade a variações de preços e a exigir rápidas respostas do poder público”.

Também é válido destacar que o STF, ao considerar constitucional a cobrança da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) pelo Ibama no julgamento do RE nº 416.601/DF,<sup>69</sup> validou o uso da extrafiscalidade dos tributos para incentivar o meio ambiente, ao entender que a cobrança da taxa para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais não feriria o princípio da isonomia tributária. Dessa forma, a Corte utilizou o critério ambiental para justificar a oneração tributária de atividade com maior impacto negativo ao meio ambiente, neste caso eleito como o bem a ser respaldado.

O fundamento para a validação dada pelo STF à extrafiscalidade da TCFA e do PIS e da Cofins para incentivo da produção do álcool, a nosso ver, é igualmente aplicável ao biodiesel, ainda que, na prática, a realidade tributária atribuída a esse biocombustível não nos pareça efetivamente fomentar e priorizar a sua fabricação nacional, sobretudo em comparação aos combustíveis fósseis, um dos pontos criticados neste estudo.

### **3.4 Síntese conclusiva e colocação da questão**

Como verificado neste capítulo, a tributação atual do biodiesel pelo PIS e pela Cofins possui uma série de particularidades, que envolvem desde a sua incidência monofásica em onerosas alíquotas percentuais sobre o faturamento do produtor ou importador, as particularidades para obtenção de regime especial para redução da carga tributária, até as diferentes formas de tributação a depender das matérias-primas e fornecedores do biodiesel, além de seus impactos na forma de efetivo cálculo para utilização de coeficientes redutores de PIS e Cofins previstos na legislação.

---

<sup>69</sup> SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **RE nº 416.601/DF**. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ: 10.8.2005. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/763685/recurso-extraordinario-re-416601-df>. Acesso em: 8 jun. 2021.



Também foi defendido o uso da natureza extrafiscal já admitida ao PIS e à Cofins para reduzir a carga tributável atribuída ao biodiesel e, consequentemente, incentivar a fabricação e o uso desse produto em detrimento sobretudo de combustíveis fósseis.

Mesmo com a prévia explicação em etapas, percebe-se que se trata de um complexo sistema tributário, que compreende mais exceções do que regras gerais e cujos regramentos muitas vezes estão previstos em normas infralegais esparsas, inclusive editadas por órgãos reguladores que não possuem vivência tributária (como, por exemplo, o Mapa).

A complexidade é tamanha que a tributação do biodiesel pelo PIS e pela Cofins foi utilizada como exemplo pelo governo federal, na apresentação do Projeto de Lei nº 3.887/2020, para demonstrar a falta de clareza e a ineficiência da atual estrutura tributária dessas contribuições, o que justificaria a simplificação mediante a sua substituição pela CBS, nos termos dessa proposta específica de reforma tributária:<sup>70</sup>

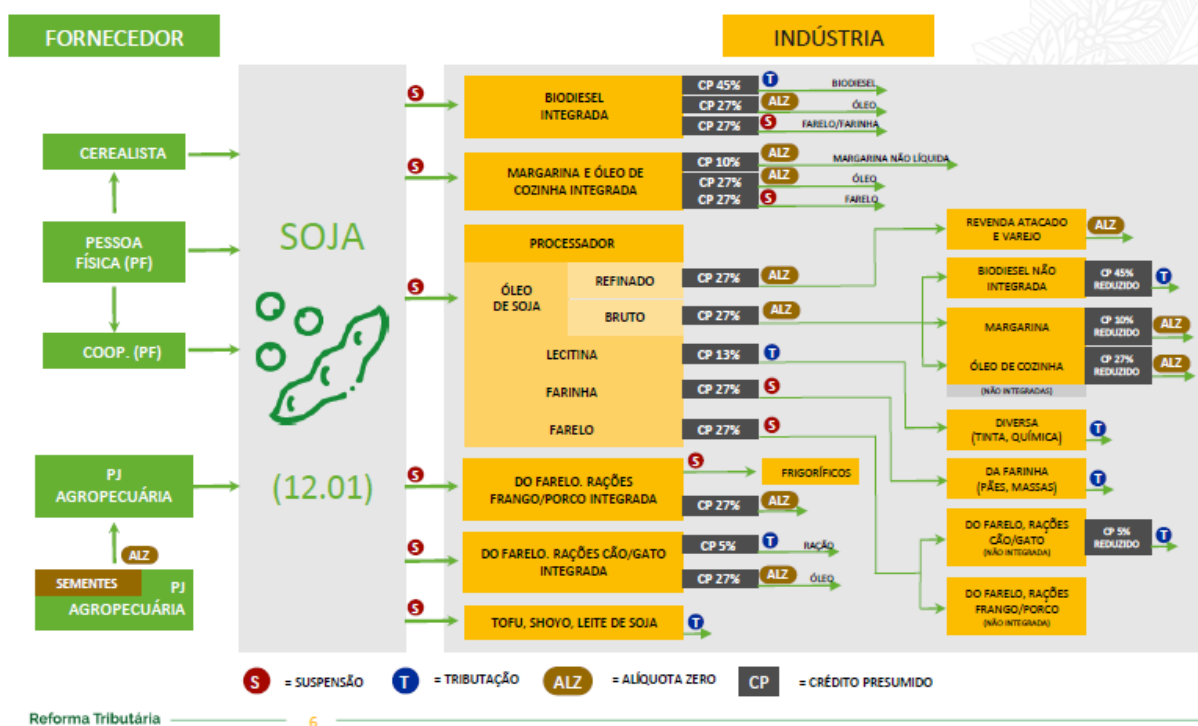
Figura 2 - Exemplificação da complexidade atual da tributação do biodiesel pelo PIS e pela Cofins

---

<sup>70</sup> MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Reforma Tributária**: quando todos pagam, todos pagam menos. Apresentação, 21 jul. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/apresentacoes/2020/julho/Apresentacao-Reforma-Tributaria.pdf>. Acesso em: 4 ago. 2020.

## Falta clareza no sistema atual

Um produto pode ser tributado de várias formas



Fonte: Ministério da Economia (2020).

Este trabalho não pretende esgotar a discussão sobre o tema, mas examinar importantes controvérsias e dificuldades atualmente enfrentadas pelo setor em decorrência da sistemática atual de tributação do biodiesel pelo PIS e pela Cofins, promovendo análise crítica sobre o cumprimento da finalidade extrafiscal dessas contribuições para o incentivo da produção nacional de biodiesel, bem como dos objetivos fixados pelo Brasil no contexto do Acordo de Paris.

Para fins de delimitação do escopo, escolhemos três controvérsias que tangenciam os aspectos estruturais dos tributos, quais sejam: **alíquota**, **base de cálculo** e **créditos fiscais**. Pelo fato de a tributação do biodiesel ser monofásica, não identificamos maiores controvérsias relacionadas à incidência das contribuições devidas pelo produtor ou importador do biodiesel em decorrência da sua fabricação ou importação, respectivamente.

## 4 ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA TRIBUTAÇÃO DO BIODIESEL PELO PIS E PELA COFINS

### 4.1 Contrassensos envolvendo as alíquotas do PIS e da Cofins

#### 4.1.1 Contrassenso na carga tributária efetiva do biodiesel

Como descrito acima, a comercialização do biodiesel no Brasil é tributada por meio de um regime monofásico do PIS e da Cofins, com a carga tributária concentrada no importador e/ou fabricante desse biocombustível.

A regra geral para essa sistemática contempla altas alíquotas percentuais incidentes sobre o faturamento auferido com a venda do biodiesel, correspondente a uma **carga tributária total de 34,47%** (6,15% de PIS e 28,32% de Cofins).

Ocorre que essa carga tributária é significativamente superior àquela prevista para a comercialização do **diesel mineral**, combustível fóssil altamente poluente e não renovável, o que, em princípio, justificaria maior oneração tributária como mecanismo para desincentivar a opção de produzir esse combustível em detrimento do biodiesel.

Segundo o artigo 4º da Lei nº 9.718/1998,<sup>71</sup> o **diesel mineral** também é tributado pelo regime monofásico do PIS e da Cofins, com alíquotas percentuais totais de **23,63%** (4,21% de PIS e 19,42% de Cofins).

Ainda que atualmente, no Brasil, o biodiesel não seja utilizado de forma isolada como combustível, dependendo da sua mistura ao diesel mineral para viabilizar o uso em veículos de combustão, vimos acima que os percentuais mínimos obrigatórios para essa mistura têm sido majorados a cada ano, justamente para incentivar a produção e utilização do biocombustível e cumprir os objetivos traçados no âmbito do PNPB e do RenovaBio.

---

<sup>71</sup> “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: [...]

II - 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes;”

Dessa forma, nos parece um contrassenso que as alíquotas de PIS e Cofins atribuídas ao diesel mineral sejam substancialmente menores que aquelas conferidas ao biodiesel, em especial se esse fato for colocado dentro do contexto em que a produção do biodiesel é relativamente nova comparada com os demais combustíveis, além de ser regionalizada, por depender de insumos específicos. Isso, a nosso ver, e conforme o objetivo aqui defendido da extrafiscalidade dos tributos, justificaria o incentivo tributário para impulsionar que novas empresas ingressassem nesse setor (e não uma carga tributária superior).

A situação se torna mais curiosa quando se verifica que as alíquotas concentradas de PIS e Cofins atribuídas à **gasolina**, como previsto no artigo 4º da Lei nº 9.718/1998, também são muito inferiores à carga tributária do biodiesel, correspondentes a **28,52%**<sup>72</sup> (5,08% de PIS e 23,44% de Cofins). Isto é, mais uma vez a legislação tributária atribuiu carga menor a um combustível derivado do petróleo (e a gasolina sequer é misturada ao biodiesel na comercialização), o que desencoraja a produção de biocombustíveis, aos quais a mesma legislação atribui carga tributária mais gravosa.

Nesse contexto, é possível que surja a seguinte ponderação: ainda que o biodiesel possua altas alíquotas gerais concentradas, a legislação permite a concessão de regime especial para recolhimento do PIS e da Cofins em valores fixos e reduzidos, o que diminui a carga tributária dessas operações.

Essa ponderação não está equivocada, mas deve ser contextualizada, sobretudo porque os demais combustíveis também possuem seus respectivos regimes especiais para recolhimento de PIS e Cofins em valores fixos, não sendo essa uma particularidade concedida ao biodiesel. Neste ponto, fazemos referência às previsões contidas no artigo 23<sup>73</sup> da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (“Lei nº 10.865/2004”).

A título exemplificativo, o fabricante de diesel mineral pode adotar regime especial que lhe permite recolher PIS e Cofins pelos valores fixos de R\$ 82,20 e R\$ 379,30 por metro

---

<sup>72</sup>“Art. 4º [...]

I - 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;”

<sup>73</sup> “Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em: [...]”

cúbico de diesel comercializado (carga total de R\$ 461,50/m<sup>3</sup>),<sup>74</sup> e esses valores ainda podem ser reduzidos pela aplicação de coeficientes fixados pelo Poder Executivo, os quais, atualmente, são regulados pelo Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004 (“Decreto nº 5.059/2004”), que fixa **a carga tributária de PIS e Cofins aos fabricantes de diesel mineral detentores de regime especial em R\$ 351,50/m<sup>3</sup>** (R\$ 62,61 e R\$ 288,89).<sup>75</sup>

É verdade que os valores fixos de PIS e Cofins atribuídos ao diesel mineral por regime especial (R\$ 351,50/m<sup>3</sup>) são superiores aos montantes fixos previstos pelo Recob aos fabricantes de biodiesel (R\$ 148/m<sup>3</sup>, podendo ser reduzido a zero a depender do insumo e tipo de produção). No entanto, é importante que, mais uma vez, esses valores sejam contextualizados, visto que decorrem de coeficientes redutores alteráveis por mero decreto executivo, os quais variaram muito nos últimos anos (para baixo e para cima) e, **até 2015, equiparavam a carga tributária de PIS/Cofins do diesel mineral à aplicada ao biodiesel (R\$ 148/m<sup>3</sup>)**.

A equiparação da carga tributária de PIS e Cofins do diesel mineral e do biodiesel até 2015 e a frequente alteração dos valores fixos atribuídos a ambos os combustíveis nos últimos anos via decreto executivo demonstram não apenas um cenário de insegurança jurídica, como também um justo receio de que, a qualquer momento, os valores fixos de PIS e Cofins atribuídos a esses combustíveis sejam, mais uma vez, equiparados (ou até reduzidos para o combustível fóssil), o que certamente não atinge a finalidade extrafiscal dos tributos de incentivar o desenvolvimento da indústria do biodiesel.

Até porque, ainda que os valores fixos possam ser reduzidos por decreto executivo, a Lei nº 11.116/2005, por outro lado, determina apenas que a carga tributária de PIS e Cofins

---

<sup>74</sup> “Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

[...]

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;”

<sup>75</sup> “Art. 2º As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com a utilização dos coeficientes determinados no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

[...]

II - R\$ 62,61 (sessenta e dois reais e sessenta e um centavos) e R\$ 288,89 (duzentos e oitenta e oito reais e oitenta e nove centavos) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;”

do biodiesel para detentores de regime especial não seja superior à carga tributária total do diesel mineral:

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.

[...]

**§ 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; (grifo nosso)<sup>76</sup>**

Isto é, os valores fixos de PIS e Cofins recolhidos por fabricantes de biodiesel do Recob não podem ser superiores ao somatório das cargas tributárias efetivas de PIS, Cofins e CIDE atribuídas aos fabricantes de diesel mineral.

Sobre esse ponto, fazem-se necessárias as seguintes ponderações:

- a) a legislação apenas impede que a carga de PIS e Cofins seja superior à atribuída ao diesel mineral, não expressamente determinando que ela seja inferior, o que permite que, no limite, as cargas tributárias sejam equivalentes (como de fato foram até 2015);
- b) esse limitador legal não compara apenas cargas tributárias de PIS e Cofins entre si, mas inclui no cômputo a CIDE à qual o diesel mineral é submetido.<sup>77</sup> Em razão disso, permite-se que as alíquotas efetivas de PIS e Cofins do biodiesel sejam linearmente superiores às alíquotas dessas mesmas contribuições sociais atribuídas ao diesel mineral, já que apenas o somatório, contemplando a CIDE, não pode ser superior em relação ao combustível fóssil.

Ademais, mesmo com o regime especial, a carga tributária de PIS e Cofins do biodiesel (R\$ 148,00/m<sup>3</sup>) se mostra superior à de outros combustíveis fósseis, o que apenas comprova o contrassenso nos valores fixos das contribuições atribuídas a esse biocombustível e a falta de efetividade na utilização da tributação como instrumento de incentivo desse segmento econômico.

<sup>76</sup> BRASIL, 2005.

<sup>77</sup> O biodiesel atualmente não é tributado pela CIDE por falta de previsão legal na Lei nº 10.336/2001.

Por exemplo,<sup>78</sup> a carga efetiva total de PIS e Cofins do querosene de aviação corresponde a **R\$ 71,20/m<sup>3</sup>**, significativamente inferior aos valores fixos previstos aos fabricantes de biodiesel adeptos do Recob (seja pelos valores fixos gerais de R\$ 148,0/m<sup>3</sup>, seja pelos valores beneficiados dentro do próprio Recob, como os R\$ 125,99/m<sup>3</sup> fixados quando da fabricação a partir de mamona ou palma produzidas nas Regiões Norte, Nordeste e do Semiárido).

Conclui-se que, mesmo em um cenário de regime especial para recolhimento de PIS e Cofins sobre venda de combustíveis, a carga tributária atribuída ao biodiesel é questionável, sobretudo porque em determinados casos é superior à carga atribuída a combustíveis fósseis e, mesmo quando inferior, como ocorre se comparada à do diesel mineral, a análise contextualizada demonstra que, na prática, os valores fixos de PIS e Cofins do Recob não geram significativa desoneração a esse produto, capaz de incentivar a sua fabricação em detrimento de outras fontes energéticas.

A comparação entre cargas tributárias aplicadas sobre combustíveis sem utilização de regime especial é ainda mais questionável, pois, como visto acima, esses produtos são tributados pelo PIS e pela Cofins em alíquotas concentradas (regime monofásico), sendo a alíquota cheia atribuída ao biodiesel (34,47%) muito superior à atribuída aos demais combustíveis fósseis (23,63% para diesel mineral e 28,52% para gasolina, por exemplo).

Esse ponto é especialmente relevante, pois, ao contrário do que ocorre no setor de combustíveis fósseis, a obtenção de Recob por fabricantes de biodiesel enfrenta particularidades e dificuldades práticas que muitas vezes impedem a utilização dos valores fixos reduzidos de PIS e Cofins para a tributação desse combustível, restando-lhes a sujeição à onerosa carga em valores percentuais atualmente vigente ao produto.

A despeito de não ser objeto deste estudo, também é válido destacar que operação interestadual com combustíveis derivados do petróleo não é tributável pelo ICMS, em razão

---

<sup>78</sup> A comparação entre a carga efetiva atribuída ao gás liquefeito de petróleo (GLP) e ao biodiesel depende dos fatores de densidade dos respectivos combustíveis, fixados por órgãos reguladores, visto que os valores fixos de PIS/Cofins para o GLP são estabelecidos em toneladas, e a conversão não é linear. Ainda assim, a carga de R\$ 167,70 por tonelada para o GLP apresenta-se inferior aos R\$ 148 por metro cúbico atribuídos ao biodiesel, segundo a tabela de conversão de 2019 da ANP (<http://www.anp.gov.br/arquivos/central-conteudos/anuario-estatistico/2019/anuario-2019-fatores-de-conversao.pdf>).

de imunidade prevista na Constituição Federal,<sup>79</sup> não aplicada de forma automática ao biodiesel, que não foi contemplado expressamente na Carta Magna de 1988 por à época não ser amplamente utilizado como combustível.

No entanto, o mero fato de a legislação não ter acompanhado a evolução dos combustíveis não justifica o tratamento desigual conferido ao biodiesel, ao qual, para cumprir os objetivos do Acordo de Paris e do RenovaBio, deve-se atribuir carga tributária reduzida para incentivar seu consumo, o que inclui, por exemplo, a extensão da imunidade do ICMS às transações interestaduais com esse biocombustível, além dos apontamentos relativos ao PIS e à Cofins deste estudo.

#### 4.1.2 Dificuldades na obtenção do Recob

Atualmente, as regras para adesão ao Recob e sua utilização estão previstas na Instrução Normativa da RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019 (“IN RFB nº 1.911/2019”),<sup>80</sup> estabelecendo, basicamente, que a opção pelo regime especial é irretratável durante o ano-calendário e deve ser exercida eletronicamente, pelo *website* da RFB, até o último dia útil de novembro, sendo automaticamente prorrogada caso não haja expressa e tempestiva desistência.

Essas são as únicas condições definidas pela IN RFB nº 1.911/2019 para adesão ao Recob, que, contudo, na prática, enfrenta empecilhos não solucionados pela legislação e trazidos, sobretudo, por descasamentos existentes entre as normas tributárias e regulatórias acerca do biodiesel.

Como mencionado acima, a ANP somente considera biodiesel o produto composto de “alquil ésteres de ácidos carboxílicos de cadeia longa”, genericamente aqui referidos como

---

<sup>79</sup> Art. 155, § 2º:

“X - não incidirá:

[...]

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;”

<sup>80</sup> “Art. 304. Ressalvado o disposto no art. 311, podem optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob) as pessoas jurídicas:

[...]

III - importadoras, fabricantes ou encomendantes de biodiesel, na forma da Lei nº 11.116, de 2005; e”



“ésteres” (Resolução ANP nº 45/2014). Esse requisito químico, contudo, não está previsto na Lei nº 9.478/1997, que dispõe sobre a política energética nacional sem limitar a caracterização do biodiesel a um éster, mas definindo-a pela sua origem (biomassa renovável) e capacidade energética (substituição parcial ou total de combustível de origem fóssil).

O objetivo deste estudo não é tratar de diferenças químicas dos combustíveis e suas respectivas capacidades energéticas, mas trazer a ponderação quanto aos efeitos da limitação infralegal trazida pela ANP à caracterização do biodiesel no Brasil.

Na medida em que a ANP é apontada como o órgão regulador do setor de combustíveis, nele incluído o segmento de biocombustíveis, cabe à Agência enquadrar ou não um composto como biodiesel. Esse enquadramento, por sua vez, não corresponde a mera formalidade, mas é uma condicionante para que um produto possa, efetivamente, receber tratamento de biodiesel, seja ele tributário, regulatório ou ambiental.

Isso significa que, para receber o tratamento diferenciado existente na legislação tributária ao biodiesel, o combustível precisa, necessariamente, ser aceito e enquadrado pela ANP como biodiesel.

Por exemplo, o deferimento do Recob é condicionado à comprovação de enquadramento do produto como biodiesel pela ANP. Do contrário, o regime especial não é deferido ao contribuinte, que, nesse caso, fica sujeito às altas alíquotas percentuais previstas na sistemática monofásica da Lei nº 11.116/2005, inviabilizando-se, muitas vezes, a produção e comercialização do produto, que, com alta carga tributária refletiva no seu preço, não se mostra competitivo no mercado consumidor de combustíveis.

Vale lembrar que a própria fabricação de biodiesel depende de prévia autorização da ANP, conforme disposto na Resolução ANP nº 21, de 11 de maio de 2016 (“Resolução ANP nº 21/2016”), condicionada à realização de testes experimentais e à validação do órgão para comercialização em caráter definitivo e regular.

Dessa forma, convivemos com um cenário em que: (i) a produção e comercialização de biodiesel depende de prévia e expressa autorização da ANP; (ii) a ANP somente considera biodiesel o combustível que seja quimicamente formado por ésteres; e (iii) a obtenção de

regime especial para reduzir a carga tributária de PIS e Cofins depende da caracterização do produto pela ANP como biodiesel.

Dessa forma, mesmo que a condicionante à composição química de éster inexistia na legislação federal (tributária ou regulatória), na prática a empresa produtora de biocombustível formado por outro composto químico (que não ésteres) não consegue obter o reconhecimento formal de seu produto como biodiesel pela ANP e, assim, fica impedida de utilizar a carga tributária reduzida do Recob, ainda que seu produto se enquadre no conceito de biodiesel previsto na Lei nº 9.478/1997, que é o adotado pela legislação tributária, conforme se verifica do próprio artigo 2º do Decreto nº 10.527/2020.<sup>81</sup>

As empresas dependem da autorização da ANP para fabricar biodiesel, o que por si só não é um problema, já que a existência e controle desse setor por órgão regulador é essencial e de extrema importância. O problema, contudo, advém do descasamento entre a legislação e atos infralegais da ANP, gerando empecilhos à fabricação desse biocombustível e, ao que importa a este estudo, à utilização de carga tributária reduzida de PIS e Cofins, o que não é condizente com a suposta política incentivadora dos combustíveis renováveis destacada no Acordo de Paris e em programas como o PNPB e o RenovaBio, que poderia ter como um dos instrumentos de alcance justamente a tributação favorecida (extrafiscalidade).

#### **4.2 Controvérsias envolvendo as bases de cálculo do PIS e da Cofins**

Como visto acima, há controvérsias envolvendo a carga tributária de PIS e Cofins atribuída ao biodiesel e dificuldades para obtenção do regime especial que permite a utilização de alíquotas fixas reduzidas para recolhimento dessas contribuições, por sua vez necessária para manter o preço desse produto competitivo no mercado nacional, haja vista a onerosa carga tributária estabelecida para os importadores e produtores de biodiesel que não possuem o Recob (6,15% de PIS e 28,32% de Cofins sobre o faturamento advindo da venda do biocombustível).

---

<sup>81</sup> “Art. 2º Para fins do disposto neste Decreto, considera-se:

[...]

II - biodiesel – biocombustível derivado de biomassa renovável para uso em motores a combustão interna com ignição por compressão ou, conforme previsto em regulamento, para geração de outro tipo de energia, que pode substituir parcial ou totalmente combustíveis de origem fóssil; e”

Ocorre que, ainda se e quando deferido o regime especial, o contribuinte ainda enfrenta dificuldades adicionais para a correta apuração do PIS e da Cofins devidos sobre a comercialização do biodiesel, essencialmente em decorrência das complexas regras para utilização dos coeficientes de redução trazidos pelo Recob.

#### 4.2.1 Apuração do PIS e da Cofins sobre biodiesel fabricado com matérias-primas do Pronaf

Como descrito no capítulo anterior, o Recob prevê coeficientes de redução aos valores fixos de PIS e Cofins utilizados pelos adeptos desse regime especial, os quais são diferenciados a depender da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, da qualificação do fornecedor desse insumo e do local da sua fabricação.

Dentre os diferentes coeficientes de redução, o artigo 6º do Decreto nº 10.527/2020 prevê redutores específicos para **matérias-primas adquiridas de agricultores familiares no âmbito do Pronaf**, de forma que a carga tributária de PIS e Cofins nessas operações seja, respectivamente, de R\$ 10,39 e R\$ 47,85 por metro cúbico de combustível comercializado e, portanto, muito inferior aos valores fixos geralmente atribuídos pelo Recob (R\$ 26,41 e R\$ 121,59 por metro cúbico).

Essa diferenciação é compreensível e objetiva incentivar a aquisição de insumos dos pequenos agricultores do Pronaf, fomentando, assim, as atividades realizadas pela agricultura familiar. Tanto isso é verdade que, para a utilização dos redutores de PIS e Cofins, o produtor de biodiesel precisa deter (e renovar regularmente) seu Selo Biocombustível Social juntamente ao Mapa, que assegura que o fabricante adquiriu percentuais mínimos de matérias-primas de agricultores do Pronaf, atualmente previstos no artigo 3º da Portaria Mapa nº 144/2019:<sup>82</sup>

Art. 3º. O percentual mínimo de aquisições de matéria-prima do agricultor familiar, feitas pelo produtor de biodiesel para fins de concessão, manutenção e uso do Selo Combustível Social, fica estabelecido em:

- I - 15% (quinze por cento) para as aquisições provenientes das regiões Norte e Centro-Oeste;
- II - 30% (trinta por cento) para as aquisições provenientes das regiões Sudeste, Nordeste e Semiárido.
- III - 40% (quarenta por cento) para aquisições provenientes da região Sul.<sup>83</sup>

<sup>82</sup> Instituído na vigência do Selo Combustível Social, mas aplicável ao Selo Biocombustível Social, nos termos dos artigos 7º e 8º do Decreto nº 10.527/2020.

<sup>83</sup> MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. **Portaria nº 144, de 22 de julho**

Ou seja, para deter o Selo Biocombustível Social e, conseqüentemente, utilizar os coeficientes redutores do PIS e da Cofins, o produtor do biodiesel deve adquirir matérias-primas de agricultores familiares membros do Pronaf nos percentuais mínimos de 15%, se advindas do Norte e Centro-Oeste; 30% se provenientes do Sudeste, Nordeste e Semiárido; ou 40%, se os insumos forem adquiridos da Região Sul do Brasil.

No entanto, os produtores de biodiesel não necessariamente adquirem a totalidade de suas matérias-primas de agricultores cadastrados no Pronaf, podendo obter parte dos insumos de fornecedores que não ensejam a utilização de coeficientes redutores de PIS e Cofins.

Nesse cenário, a legislação não é clara sobre a metodologia de cálculo a ser adotada para utilização dos valores fixos diferenciados do Recob, razão pela qual identificamos diferentes possibilidades de interpretação.

**Interpretação 1:** o produtor de biodiesel que atinja os percentuais mínimos definidos pelo Mapa para obtenção do Selo Biocombustível Social estaria apto a aplicar os coeficientes redutores de PIS e Cofins sobre a totalidade das receitas advindas com a venda do biodiesel.

Neste cenário, o contribuinte detentor do Selo Biocombustível Social que, por exemplo, adquire 15% de matérias-primas de agricultores do Pronaf advindas do Norte e Centro-Oeste poderia aplicar os coeficientes redutores decorrentes de aquisições de insumos do Pronaf sobre a totalidade da receita obtida com a venda do biodiesel, isto é, utilizar-se dos valores fixos reduzidos de R\$ 10,39 e R\$ 47,85 por metro cúbico de todo o biodiesel comercializado.

**Interpretação 2:** o Selo Biocombustível Social permite que o produtor do biodiesel utilize os coeficientes redutores de PIS e Cofins somente sobre a parcela da receita correspondente à aquisição de matérias-primas de membros do Pronaf (e não sobre o total da receita obtida com a venda do biodiesel).

Neste cenário, o contribuinte que detenha o Selo Biocombustível Social por adquirir 15% de matérias-primas de membros do Norte e Centro-Oeste do Pronaf **não** aplicaria os coeficientes redutores de PIS e Cofins sobre a totalidade da receita obtida com a venda do biodiesel, mas apenas sobre a parcela do seu faturamento relacionada à efetiva aquisição de matérias-primas adquiridas de agricultores familiares da Região Norte e/ou Centro-Oeste, gerando outro problema prático: **como realizar esse cálculo e a proporcionalização das receitas?**

Antecipamos que, a nosso ver, a aplicação dos coeficientes redutores de PIS e Cofins sobre a totalidade do biodiesel que foi fabricado apenas parcialmente com matérias-primas beneficiadas, adquiridas de agricultores do Pronaf (interpretação 1 acima), possui fragilidades.

Isso porque a Lei nº 11.116/2005, que instituiu o regime especial, expressamente determina que, na hipótese de utilização de matérias-primas que atraíam alíquotas diferenciadas (como aquelas advindas de membros do Pronaf), as alíquotas devem ser aplicadas proporcionalmente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO dessas matérias-primas, o que demonstra a necessidade de segregação do cálculo para apuração do PIS e da Cofins e inviabiliza, a nosso ver, a utilização dos redutores sobre a totalidade do faturamento do biodiesel:

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.

[...]

§ 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.<sup>84</sup>

Por outro lado, entendemos que a legislação não é suficientemente clara quanto à metodologia de cálculo para proporcionalização do faturamento para fins de aplicação dos coeficientes redutores de PIS e Cofins apenas sobre a parcela da receita relacionada ao percentual de matérias-primas de membros do Pronaf utilizadas na fabricação do biodiesel (interpretação 2 acima), sendo este ponto a seguir examinado.

---

<sup>84</sup> BRASIL, 2005.

#### 4.2.2 Metodologia de cálculo para utilização dos coeficientes redutores do Pronaf de forma proporcionalizada

A correta metodologia a ser utilizada para aplicação dos coeficientes redutores de PIS e Cofins na venda de biodiesel por adeptos do Recob é um tema controverso, sobretudo em razão da falta de profundidade da legislação sobre esse ponto específico, que se resume a reproduzir o exato mesmo texto sobre a utilização desses coeficientes – originalmente trazido pelos parágrafos do artigo 5º da Lei nº 11.116/2005 – em todas as demais normas que tratam do tema (texto reproduzido no Decreto nº 10.527/2020 e na IN RFB nº 1.911/2019):

Art. 5º.

[...]

§ 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. (grifo nosso)<sup>85</sup>

Ademais, a insegurança jurídica é agravada diante da inexistência de precedentes administrativos ou judiciais específicos sobre o tema, que poderiam auxiliar a direcionar a postura a ser adotada pelo mercado, bem como pela falta de instrução da Portaria Mapa nº 144/2019 sobre a forma do cálculo.

Ainda assim, pela **literalidade desse dispositivo**, que, como mencionado, é reproduzido em todas as normas que tratam do tema, entendemos que as alíquotas fixas de PIS e Cofins decorrentes da utilização de coeficientes redutores diferenciados do Recob devem ser aplicadas de forma **proporcional ao custo de aquisição das matérias-primas** que ensejem a sua aplicação, isto é, matérias-primas adquiridas de fornecedores do Pronaf.

Dessa forma, a legislação **não** determina a aplicação das alíquotas fixas reduzidas de PIS e Cofins (ou mesmo dos coeficientes redutores para o seu cálculo) diretamente sobre o faturamento obtido com a venda do biodiesel, mas sim sobre o custo de aquisição das

---

<sup>85</sup> BRASIL, 2005.

matérias-primas beneficiadas (Pronaf), de forma proporcional. Tampouco determina (ou indica de qualquer forma) que a mera obtenção do Selo Biocombustível Social permitiria que os coeficientes de redução fossem aplicados de forma linear sobre os percentuais mínimos necessários para a sua concessão (15%, por exemplo, para insumos advindos das Regiões Norte e Centro-Oeste).

Neste ponto, podemos estabelecer a **primeira premissa** para utilização dos coeficientes redutores do Pronaf e apuração do PIS e Cofins sobre a venda de biodiesel fabricado parcialmente com as matérias-primas beneficiadas: o cálculo deve levar em consideração o custo de aquisição proporcionalizado dos insumos adquiridos de membros do Pronaf, não se podendo aplicar os coeficientes redutores diretamente sobre o faturamento da venda do biodiesel.

A esse respeito, vale lembrar que o Código Tributário Nacional (CTN)<sup>86</sup> e a jurisprudência dominante indicam que a legislação que trate de matéria de benefícios fiscais (como seria, a toda evidência, a aplicação de alíquotas beneficiadas em face de condições preestabelecidas – i.e., aquisição de matérias primas de fornecedores do Pronaf) deve ser interpretada de forma literal.<sup>87</sup>

Ainda que assim não fosse, a legislação que rege a matéria não respalda outras interpretações que culminem com sistemáticas de cálculo que não levem em consideração o custo de aquisição proporcional daquelas matérias-primas. Repita-se o que diz a legislação: “as alíquotas devem ser aplicadas proporcionalmente **ao custo de aquisição** das matérias-primas utilizadas no período”.

Se por mais não fosse, entendemos que essa sistemática, ao beneficiar com redução de carga tributária a parcela dos insumos de membros do Pronaf, vai ao encontro do próprio objetivo da norma. Isso porque permite que a carga tributária reduzida seja aplicada de forma proporcional às matérias-primas efetivamente adquiridas dos agricultores do Pronaf, que é

---

<sup>86</sup> “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

<sup>87</sup> Fazemos referência ao REsp nº 1.814.919/DF, julgado em 24.6.2020 pela Primeira Seção do STJ na sistemática de recursos repetitivos de controvérsia. No mesmo sentido: REsp nº 1.805.925/SP, Primeira Turma, DJ: 23.6.2020; REsp nº 1.743.483/RS, Segunda Turma, DJ: 6.12.2018.

justamente o setor que se pretende incentivar com as alíquotas fixas reduzidas (frise-se, o benefício, na presente hipótese, é essencialmente voltado a fomentar a atividade dos pequenos agricultores).

Dessa forma, por meio dessa metodologia de cálculo, incentiva-se que o contribuinte adquira mais insumos de fornecedores do Pronaf para que, assim, possa aplicar alíquotas reduzidas sobre maior parcela do seu faturamento, o que não ocorreria caso essa carga tributária estivesse vinculada ao faturamento e fosse aplicada de forma linear pela simples retenção do Selo Biocombustível Social.

É importante destacar que essa interpretação não é pacífica, sendo possível identificar posicionamento diverso no meio acadêmico, como no artigo escrito por Fernando Quércia para a revista *Consultor Jurídico*, em 31 de março de 2007.<sup>88</sup> Segundo a posição adotada nesse texto, ao deter o Selo Biocombustível Social, o fabricante do biodiesel poderia utilizar as alíquotas reduzidas de PIS e Cofins, no mesmo percentual que lhe garantiu a certificação.

No entanto, particularmente discordamos desse posicionamento, pois (i) a literalidade da norma estabelece a utilização da alíquota diferenciada de forma proporcional ao custo de aquisição das matérias-primas beneficiadas; e (ii) o Decreto nº 10.527/2020 (ou qualquer outra norma tributária) não estabelece que os mesmos critérios para a obtenção do Selo Biocombustível Social serão observados para a aplicação dos coeficientes de redução de PIS e Cofins e apuração dos tributos devidos.

Ainda que o Decreto nº 10.527/2020 condicione o produtor de biodiesel à retenção do Selo Biocombustível Social para viabilizar a utilização dos coeficientes redutores de PIS e Cofins, esse mesmo Decreto (i) estabelece que os critérios para concessão desse certificado serão fixados pelo Mapa, que não detém competência legal e/ou constitucional para determinar obrigações tributárias e/ou benefícios correlacionados; e (ii) é expresso ao indicar o critério que deverá ser adotado para a aplicabilidade dos coeficientes de redução (i.e., proporcionalidade em razão do custo de aquisição das matérias-primas beneficiadas). Vejamos mais uma vez:

---

<sup>88</sup> QUÉRCIA, Fernando. Produtor de biodiesel pode ter redução de PIS e Cofins. **Consultor Jurídico**, 31 mar. 2007. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2007-mar-31/produtor\\_biodiesel\\_reducao\\_pis\\_cofins](https://www.conjur.com.br/2007-mar-31/produtor_biodiesel_reducao_pis_cofins). Acesso em: 14 jan. 2021.



Art. 4º Compete ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento:

I - regulamentar os procedimentos, as responsabilidades e os demais requisitos para a concessão, a renovação e o cancelamento do uso do Selo Biocombustível Social pelos produtores de biodiesel;

[...]

Art. 6º Os coeficientes de redução diferenciados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ficam fixados em:

[...]

§ 2º 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 art. 5º da Lei nº 11.116, de 2005, e detentor, em situação regular, da concessão de uso do Selo Biocombustível Social de que trata este Decreto.

§ 3º Na hipótese de aquisição de matérias-primas que ensejem a aplicação de alíquotas diferentes para a receita bruta decorrente da venda de biodiesel, as alíquotas de que trata o § 1º deverão ser aplicadas proporcionalmente ao custo de aquisição das matérias-primas utilizadas no período.

§ 4º Para fins do disposto no § 3º, a produção própria de matéria-prima deverá ser valorada ao preço médio de aquisição de matéria-prima de terceiros no período de apuração.<sup>89</sup>

Sendo assim, entendemos que a detenção do Selo Biocombustível Social é apenas um dos requisitos para utilização dos coeficientes redutores de PIS e Cofins, sendo desvinculada da efetiva forma de cálculo dessas contribuições sociais.

Esse fundamento inclusive está alinhado ao fato de que o Selo Biocombustível Social não foi criado pelo Decreto nº 10.527/2020 exclusivamente para viabilizar a utilização de coeficientes redutores de PIS e Cofins, mas sim para promover a inclusão social dos agricultores familiares/cooperativas cadastrados no Pronaf por meio de diferentes políticas públicas:

Art. 3º Fica instituído o Selo Biocombustível Social.

§ 1º O Selo Biocombustível Social será concedido ao produtor de biodiesel que:

I - promover a inclusão produtiva dos agricultores familiares que estejam enquadrados no Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar - Pronaf e que lhe forneçam matéria-prima; e

II - comprovar regularidade fiscal junto ao Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores - Sicaf.

§ 2º Para fins do disposto no inciso I do § 1º, o produtor de biodiesel deverá:

I - adquirir da agricultura familiar a matéria-prima para a produção nacional de biodiesel, em parcela igual ou superior ao percentual a ser estabelecido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;

<sup>89</sup> BRASIL. **Decreto nº 10.527, de 22 de outubro de 2020**. 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/decreto/D10527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10527.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

II - firmar, previamente, contratos de aquisição de matéria-prima da agricultura familiar, especificadas as condições comerciais que garantam aos agricultores familiares, no mínimo, os preços mínimos estabelecidos no Programa de Garantia de Preços para a Agricultura Familiar, de que trata o Decreto nº 5.996, de 20 de dezembro de 2006, e os prazos compatíveis com a atividade, de acordo com os requisitos a serem estabelecidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; e

III - assegurar assistência e capacitação técnicas aos agricultores familiares.<sup>90</sup>

Ademais, a Portaria Mapa nº 144/2019 é clara ao limitar sua utilização exclusivamente para instituir os critérios para obtenção do (à época) Selo Combustível Social (aplicável ao Selo Biocombustível Social), sem qualquer referência aos coeficientes redutores de PIS e Cofins.

Assim, a despeito da falta de clareza da legislação e inexistência de jurisprudência específica, a análise teleológica das normas realizada assim como o objetivo trazido pela instituição de coeficientes redutores para aquisições de insumos de membros do Pronaf nos permitem concluir que:

- a) o atendimento aos percentuais para aquisição de matérias-primas de fornecedores do Pronaf previstos na Portaria Mapa nº 144/2019 é um critério para obtenção/manutenção do Selo Biocombustível Social, e **não** um critério para aplicação dos coeficientes de redução de PIS e Cofins em decorrência da aquisição desses insumos;
- b) ao vincular a utilização dos coeficientes ao custo de aquisição individual das matérias-primas beneficiadas, a legislação determina a realização de cálculo proporcional para apuração do PIS e da Cofins e inviabiliza a aplicação das alíquotas fixas reduzidas pelo uso dos coeficientes diretamente sobre o faturamento obtido com a venda do biodiesel.

Dessa forma, entendemos que a metodologia de cálculo a ser utilizada deve buscar a proporção exigida pela legislação a partir dos custos de aquisição das matérias-primas beneficiadas, garantindo que os coeficientes de redução sejam aplicados exclusivamente sobre essa parcela, e pode ser sintetizada e simplificada nos seguintes termos:

---

<sup>90</sup> BRASIL, 2020b.

- a) confirmar a proporção das matérias-primas adquiridas de agricultores familiares e/ou cooperativas agropecuárias enquadradas no Pronaf em relação ao custo total de fabricação do biodiesel;
- b) a partir dessa constatação, aplicar tal proporção/coeficiente obtido em relação à quantidade total de biodiesel comercializado para alcançar a base de cálculo das contribuições; e, então,
- c) aplicar os valores fixos reduzidos única e exclusivamente sobre a parcela da venda de biodiesel diretamente relacionada às aquisições de matérias-primas beneficiadas no âmbito do Pronaf.

#### **4.3 Controvérsias envolvendo os créditos do PIS e da Cofins**

Superadas as controvérsias acima e sendo possível obter o regime especial capaz de viabilizar economicamente a fabricação de biodiesel no Brasil, além de, na sequência, identificar as corretas bases de cálculo e alíquotas de PIS e Cofins na venda do biodiesel beneficiado, há ainda outro ponto que gera discussões nesse complexo sistema tributário: a possibilidade de o fabricante do biodiesel aproveitar créditos de PIS e Cofins sobre despesas incorridas na sua atividade econômica, nos termos da sistemática não cumulativa dessas contribuições.

Na realidade, essa discussão não é específica do setor de biodiesel, mas se aplica também aos demais segmentos ainda sujeitos à sistemática de recolhimento monofásico do PIS e da Cofins, como, por exemplo, os de outros combustíveis comercializados no Brasil, além dos de cosméticos e farmacêuticos.

Objetivamente, questiona-se: a tributação monofásica e a não cumulatividade são excludentes ou complementares? Pode uma empresa sujeita ao regime monofásico aproveitar créditos de PIS e Cofins nos termos das Leis nº 10.673/2002 e 10.833/2003?

##### **4.3.1 A compatibilidade entre a sistemática não cumulativa e o regime monofásico do PIS e da Cofins**

Como visto acima, o PIS e a Cofins foram originalmente instituídos como tributos cobrados de forma cumulativa, isto é, incidentes em todas as etapas da cadeia sob a mesma carga tributária, sem apropriação de créditos. Essa regra era aplicável a todas as empresas, inclusive àquelas do segmento de combustíveis.

Com a entrada em vigor das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foi instituída a sistemática não cumulativa para o PIS e a Cofins, passando-se a permitir o desconto de créditos dessas contribuições ao longo da cadeia comercial. Essa sistemática, contudo, não abrangeu todas as pessoas jurídicas, tampouco todas as receitas tributáveis, havendo exceções, expressamente previstas em lei, de determinadas atividades e receitas ainda submetidas ao regime da cumulatividade do PIS e da COFINS.

Essas exceções estão listadas no artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e no 10 da Lei nº 10.833/2003 e podem englobar a totalidade das receitas auferidas por determinada empresa – caso o contribuinte tenha sido integralmente mantido no regime cumulativo do PIS e da Cofins, como ocorreu, por exemplo, com instituições financeiras – ou apenas parte das receitas – caso a exceção à sistemática não cumulativa esteja definida pela natureza da receita (e não pela atividade da pessoa jurídica), como, por exemplo, as receitas advindas de serviços turísticos.

Assim, é equivocado afirmar que os regimes cumulativo e não cumulativo do PIS e da Cofins são excludentes entre si, na medida em que uma mesma pessoa jurídica pode ter parte das suas receitas submetida à sistemática original desses tributos, aplicando-se sobre essa parcela as alíquotas reduzidas e não descontando créditos, e, ao mesmo tempo, tributar outra parte de suas receitas pelo regime não cumulativo das contribuições, com alíquotas superiores, mas com direito a créditos sobre despesas previstas na lei.

Em paralelo, o legislador optou por diferenciar a forma de arrecadação do PIS e da Cofins sobre alguns setores cuja fiscalização era considerada de difícil controle, inserindo esses segmentos no denominado regime de tributação monofásica, como ocorreu, por exemplo, com o biodiesel por meio da Lei nº 11.116/2005.

Como visto, no regime monofásico, os industriais/importadores recolhem o PIS e a Cofins com base em alíquotas majoradas, e as vendas realizadas pelos

distribuidores/comerciantes atacadistas e varejistas são tributadas à alíquota zero dessas contribuições. Trata-se de mera técnica que visa facilitar a atividade de arrecadação dos tributos, na medida em que as autoridades fiscais devem fiscalizar apenas as empresas industriais e importadoras quanto ao PIS e à Cofins devidos sobre esses produtos.

Ocorre que, assim como uma empresa pode estar ao mesmo tempo submetida às apurações cumulativa e não cumulativa do PIS e da Cofins, uma pessoa jurídica pode ter apenas parte da sua receita tributada pelo regime monofásico.

Imagine-se, por exemplo, uma empresa agroindustrial que adquira matérias-primas como soja e milho para fabricação de biodiesel, mas também utilize esses insumos na manufatura de outros produtos, como óleos vegetais, ou mesmo realize a sua revenda. Nesse exemplo, apenas as receitas advindas da venda de biodiesel serão tributadas de forma monofásica pela sociedade, que submeterá os valores decorrentes das demais linhas de faturamento à tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, apropriando-se de créditos dessas contribuições de forma também proporcional, como determina a legislação.

Por essa razão, **é incongruente afirmar que os regimes monofásico e não cumulativo do PIS e da Cofins são excludentes**, quando, na realidade, podem conviver dentro da apuração de uma mesma pessoa jurídica.

Vale lembrar que a não cumulatividade dessas contribuições foi instituída com o objetivo de minimizar os efeitos negativos da cobrança pela sistemática cumulativa, sobretudo a excessiva onerosidade da cadeia, bem como garantir maior justiça fiscal aos contribuintes, em respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145,<sup>91</sup> § 1º, da CF/1988).

Isso porque, no cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos, os contribuintes podem descontar créditos em relação a diversos custos, despesas e encargos para o desenvolvimento de suas atividades, mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins

---

<sup>91</sup>“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

sobre os valores dos bens, serviços e despesas incorridos e conforme previsão legal. Portanto, para tal creditamento, **é irrelevante o fato de as entradas terem se submetido a alíquotas inferiores, superiores ou sequer terem sofrido a incidência desses tributos nas etapas anteriores do ciclo.**

É importante destacar que a interpretação literal e isolada da alínea “b” do inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 sugere que a aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada não permite o desconto de créditos de PIS e Cofins:

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:  
[...]  
b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [lista de produtos sujeitos ao regime monofásico] (adições nossas)<sup>92</sup>

No entanto, em 2004 esse cenário foi substancialmente alterado, com a entrada em vigor da Lei nº 10.865/2004, que incluiu, de forma expressa, os produtos sujeitos ao regime monofásico do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa dessas contribuições sociais, tornando, a nosso ver, inquestionável a compatibilidade das duas formas de apuração:

Art. 21. Os arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º.....  
[...]  
§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:  
[...]  
IV - de venda de álcool para fins carburantes;  
.....” (NR)  
“Art. 2º.....  
§ 1º Excetua-se do disposto no *caput* deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:”  
[listagem de produtos inseridos no regime monofásico] (adições nossas)<sup>93</sup>

<sup>92</sup> BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

<sup>93</sup> BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

Desde então, ficou expresso que os produtos submetidos ao regime monofásico não estão excluídos obrigatoriamente da não cumulatividade, o que, a nosso ver, sempre foi um contrassenso. Isso porque, a partir dessa alteração legislativa, entende-se que a receita decorrente da venda de produtos sujeitos ao regime de alíquotas concentradas passou a estar sujeita ao PIS e à Cofins pela sistemática não cumulativa, mas com alíquotas diferenciadas devidas unicamente pelo fabricante/importador, e para os demais participantes (atacadistas/varejistas) da cadeia essa receita passou a ser tributada à alíquota zero.

Como consequência, a partir desse momento, permitiu-se, como regra geral, a tomada de créditos de PIS e Cofins, nos termos do artigo 3º das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003.<sup>94</sup> Conclusão contrária, a nosso ver, violaria os princípios constitucionais da não cumulatividade (art. 195, § 12, da CF/1988) e da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/1988), na medida em que a liberalidade concedida ao legislador ordinário pela Constituição Federal, em seu artigo 195, § 12,<sup>95</sup> diz respeito apenas aos setores da economia que serão submetidos a sistemáticas não cumulativas do PIS e da Cofins.

A partir do momento que o legislador optou por inserir no regime não cumulativo os bens com incidência monofásica, não há que admitir distinções e/ou limitações, inclusive em hipótese em que claramente o comerciante atacadista ou varejista suportou a carga tributária de PIS e Cofins decorrente da operação anterior em razão da alíquota especial aplicada e recolhida pelo industrial/importador e que se reflete sobre toda a cadeia.

Diante desse cenário legislativo, entendemos que o regime de tributação concentrada é compatível com a sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, sendo passível o aproveitamento de créditos.

#### 4.3.2 Possibilidade de apropriação de créditos de PIS e Cofins na cadeia monofásica do biodiesel

---

<sup>94</sup> Exceção feita pela legislação aos revendedores atacadistas/varejistas em relação ao valor de aquisição dos produtos inseridos no regime de tributação monofásico, nos termos do artigo 3º, I, alínea “b”, e § 2º, II, da mencionada legislação.

<sup>95</sup> “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não cumulativas.”

Como pontuado acima, entendemos que o debate sobre a compatibilidade dos regimes monofásico e não cumulativo do PIS e da Cofins não é específico e restrito ao segmento de combustíveis, mas igualmente aplicável a qualquer setor submetido à tributação monofásica desses tributos, total ou parcialmente.

Da mesma forma, entendemos que o fabricante do biodiesel – assim como o produtor/importador de outros produtos sujeitos à tributação concentrada de PIS e Cofins – possui a prerrogativa de se apropriar de créditos dessas contribuições sobre as despesas previstas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sob risco de violar os princípios da não cumulatividade e da isonomia.

Cumpramos destacar que a própria RFB já se manifestou no sentido de que o regime monofásico não impossibilita a utilização da sistemática não cumulativa de recolhimento do PIS e da Cofins,<sup>96</sup> inclusive em relação ao álcool, outro biocombustível também sujeito à tributação concentrada:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. RECEITA DA VENDA DE ÁLCOOL. PRODUTOR. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. NÃO CUMULATIVIDADE.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. O enquadramento de uma pessoa jurídica, que se dedique à produção de álcool, produto sujeito à tributação monofásica, ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa segue as mesmas regras de enquadramento a que se sujeitam as pessoas jurídicas que não industrializem produtos monofásicos.

**Caso a pessoa jurídica esteja submetida à sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, os produtos sujeitos à tributação monofásica por ela produzidos também estarão a ela submetidos, permitindo à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos, de acordo com a regra geral,** desde que observadas as exigências que regem a não cumulatividade e que não exista nenhuma vedação na legislação impeditiva do desconto em uma dada operação específica. (grifo nosso)<sup>97</sup>

Esse entendimento também vem sendo aplicado em precedentes recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), destacando-se o julgado abaixo, no qual se

<sup>96</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação Geral de Tributação. **Solução de Divergência COSIT nº 3**. DJ: 9.5.2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=73994>. Acesso em: 9 jun. 2021.

<sup>97</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação Geral de Tributação. **Solução de Divergência COSIT nº 184**. DJ: 31.5.2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101312>. Acesso em: 9 jun. 2021.



reconheceu especificamente o direito ao crédito a produtor de biodiesel, inclusive optante do regime especial para recolhimento de PIS e Cofins em valores fixos:

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUÇÃO DE BIODIESEL. OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DA LEI Nº 11.116/2005. CRÉDITOS. APURAÇÃO. POSSIBILIDADE. A opção pelo Regime Especial de apuração e pagamento da contribuição estabelecido pela Lei nº 11.116, de 2005 pelo produtor de biodiesel não impede a apuração de créditos sobre os insumos de produção.

[...]

Ou seja, a própria Lei nº 11.116, de 2005, fazendo referência às Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, exclui as receitas de venda de biodiesel apenas da incidência das alíquotas gerais de 1,65% para o PIS e de 7,60% para a Cofins. **Não há, portanto, disposição que comande a retirada das receitas de biodiesel do sistema da não cumulatividade.**

[...] a partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, que modificaram o disposto no inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas sob o regime de incidência monofásico não mais figuram entre as exclusões prévias à sistemática da não cumulatividade.

Desse modo, o sistema de tributação monofásica, a partir da Lei nº 10.865, de 2004, passou a ser apenas uma técnica de concentração de incidência tributária que não se comunica com os regimes de incidência cumulativo e não cumulativo. **A incidência monofásica não desabilita a priori a apuração de créditos da não cumulatividade aos contribuintes que estejam sob esse regime.** (grifo nosso)<sup>98</sup>

Nesse julgado, concluiu-se que a incompatibilidade entre os regimes monofásico e não cumulativo do PIS e da Cofins somente poderia advir de lei, o que não existe na legislação que trata da tributação do biodiesel, essencialmente após as alterações legislativas trazidas pela Lei nº 10.865/2004, acima examinadas. A nosso ver, contudo, eventual incompatibilidade violaria o princípio constitucional da não cumulatividade e, portanto, não pode ser instituída nem por lei, que, o fazendo, seria inconstitucional.

Dessa forma, a nosso ver, e inclusive com respaldo jurisprudencial, é claro o direito de o **fabricante do biodiesel** aproveitar créditos de PIS e Cofins sobre despesas incorridas no seu processo produtivo, conforme previsões e alíquotas previstas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por outro lado, permanece controvertida e frequentemente contestada pelas autoridades fiscais a possibilidade de os **adquirentes do biodiesel** (revendedores e distribuidores) se apropriarem de créditos de PIS e Cofins pela sistemática da não cumulatividade, na medida em que (i) não estão sujeitos ao recolhimento das contribuições

<sup>98</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3401-005.309**. Rel. Leonardo Ogassawara de Araujo Branco. DJ: 7.11.2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 8 jun. 2021.

sociais nessa operação (pagas de forma única pelo fabricante/importador na etapa antecedente da cadeia); e (ii) a despeito da compatibilidade entre os dois regimes, ainda há dispositivo legal impedindo o aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições para revenda de produtos inseridos no regime monofásico (art. 3º, I, alínea “b”, e § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Sobre esse ponto, é válido lembrar que, com a edição da Medida Provisória nº 206, de 6 de agosto de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.033/2004, a vedação ao crédito para revendedores de produtos monofásicos – como o biodiesel – a nosso ver deixou de subsistir, na medida em que foi expressamente possibilitada a manutenção dos créditos de PIS e Cofins pelo vendedor, decorrentes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência dessas contribuições:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. [...] <sup>99</sup>

Entendemos que esse dispositivo legal expressamente assegura a manutenção dos créditos de PIS e Cofins quando a revenda é tributada à alíquota zero, como ocorre no caso da revenda de biodiesel e demais produtos sujeitos ao regime concentrado.

A esse respeito, vale destacar que, segundo o artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942), “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. Já que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, que permite o crédito de PIS e Cofins sobre revenda de produtos monofásicos, é posterior aos dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que vedavam o mesmo crédito, entendemos que, pelas normas que regem o ordenamento jurídico brasileiro, deve-se reconhecer a revogação, ainda que tácita, dos dispositivos das leis anteriores.

---

<sup>99</sup> BRASIL. **Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004**. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTE; altera as Leis nº 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Brasília DF: Presidência da República, 2004c. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

A jurisprudência não é pacífica sobre o tema, e, até muito recentemente,<sup>100</sup> sequer havia um norte aos contribuintes sobre como a discussão seria avaliada nos tribunais superiores. Por um lado, o posicionamento defendido neste estudo, favorável ao creditamento, está amparado em diversos precedentes da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que reconhecem o direito creditório do revendedor de produto monofásico pelo fato de o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 ter revogado qualquer vedação até então existente para aproveitamento de créditos de PIS e Cofins nessas transações, como exemplo:<sup>101</sup>

[...] PROCESSUAL. CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.

I - O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na monofasia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

**II - O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).**

III - O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

IV - Agravo Regimental provido. (grifo nosso)<sup>102</sup>

O voto vencedor, proferido pela ministra Regina Helena Costa no julgado acima referenciado, deixa claro que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 revogou tacitamente a antiga vedação ao aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre aquisição para revenda de quaisquer produtos sujeitos ao regime monofásico, e que vedar esse creditamento contrariaria a Constituição Federal. Confiram-se trechos do voto:

**Desse modo, a análise conjunta do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, com o comando contido no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, impõe a conclusão segundo a qual este, por tratar-se de dispositivo legal posterior e que regula inteiramente a matéria de que cuidam aqueles, revogou-os tacitamente, a teor do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB.**

<sup>100</sup> Em 14 de abril de 2021, a Primeira Seção do STJ examinou o tema no julgamento do EREsp nº 1.109.354/SP e do EAREsp nº 1.768.224/RS, pela sistemática de recursos representativos de controvérsia.

<sup>101</sup> No mesmo sentido: EDcl no Recurso Especial nº 1.346.181/PE, Primeira Turma, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, *DJe* 20.6.2017; REsp nº 1.740.752/BA, Primeira Turma, DJ: 28.8.2018.

<sup>102</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Turma. AgRg no Recurso Especial nº 1.051.634/CE. Rel. Min. Sérgio Kukina. *DJe*, 27.4.2017.

Assim, a vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica foi afastada por dispositivo legal que expressamente autoriza o crédito de contribuição ao PIS e da COFINS na hipótese.

**De fato, não se pode negar que a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fazem jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, em sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade aplicável às contribuições, estampada no art. 195, § 12, que há de ser prestigiada, dela extraindo-se sua máxima eficácia.**

**Se, no regime monofásico, todos os demais elos da cadeia produtiva, à exceção do produtor ou importador – que são responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota mais gravosa – ficam desobrigados do recolhimento porque, sobre a receita por eles auferida, aplica-se a alíquota zero, tal fato não obsta que tais contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, como expressamente assegura o art. 17 da Lei n. 11.033/2004.** E tal orientação, sublinhe-se, é consentânea, igualmente, com o teor do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR), aplicável às contribuições cuja materialidade revista a natureza de imposto, como é o caso do PIS e da COFINS. [...] (grifo nosso)

A despeito da jurisprudência consolidada da Primeira Turma do STJ, a Segunda Turma do mesmo Tribunal possui **posicionamento contrário** ao creditamento, basicamente por entender que há incompatibilidade entre os regimes monofásico e não cumulativo do PIS e da Cofins, como exemplo:<sup>103</sup>

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. REPORTO. REGIME ESPECIAL NÃO CUMULATIVO. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE.

I - Muito embora o Superior Tribunal de Justiça possua jurisprudência no sentido de que o aproveitamento de créditos relativos ao PIS e a COFINS, conforme disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, não é de exclusividade dos contribuintes beneficiários do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO), verifica-se, **a despeito de tal entendimento, que as receitas sujeitas ao pagamento de PIS e 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.** Neste sentido: DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 10/5/2016, *DJe* de 17/5/2016; REsp 1440298/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2014, *DJe* 23/10/2014.

II - Agravo interno improvido. (grifo nosso)<sup>104</sup>

Justamente em razão da divergência de entendimento entre as Turmas do STJ, a discussão quanto à possibilidade ou não de aproveitar créditos de PIS e Cofins sobre aquisição para revenda de produtos sujeitos ao regime monofásico foi submetida à Primeira Seção do Tribunal, responsável por uniformizar sua jurisprudência, por meio dos EREsp nº 1.109.354/SP e EREsp nº 1.768.224/RS.

<sup>103</sup> No mesmo sentido: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Segunda Turma. AgInt no AREsp nº 1.221.673/BA, DJ: 17.4.2018; STJ. Segunda Turma. AgInt no AREsp nº 1.109.354/SP, DJ: 5.9.2017.

<sup>104</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Segunda Turma. AgInt no AREsp nº 1.218.476/MA. Rel. Min. Francisco Falcão. DJ: 17.5.2018. *DJe*, 28.5.2018.

Os julgamentos foram iniciados em 2019 e, após uma série de pedidos de vista, retiradas de pauta e adiamentos, em 14 de abril de 2021, a Primeira Seção do STJ, por maioria, concluiu pela **impossibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS quando não há cumulação de incidência dessas contribuições**, na linha do voto proferido pelo relator, ministro Gurgel de Faria, e vencidos os ministros Napoleão Nunes Maia e Regina Helena Costa.

Neste momento, portanto, o posicionamento do STJ é contrário aos contribuintes. No entanto, o fundamento que prevaleceu no julgamento, a nosso ver, é frágil e deverá ser revertido pelo próprio Tribunal ou mesmo pelo STF, já que a não cumulatividade do PIS e da Cofins e o princípio da isonomia tributária, em nosso entendimento violados pela conclusão da Primeira Seção do STJ, são alicerces constitucionais.

Isso porque, pelo que consta do voto vencedor do ministro Gurgel de Faria, a vedação ao crédito foi fundamentada pela suposta incompatibilidade entre as sistemáticas monofásica e não cumulativa do PIS e da Cofins.

Esse entendimento, contudo, a nosso ver é incongruente e deve ser revisto, pelo próprio STJ, quando da análise dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS, estes afetados, em 24.5.2021, à sistemática de como recursos repetitivos de controvérsias (Tema Repetitivo nº 1093), ainda pendentes de julgamento, mas cujo resultado será vinculante a todos os contribuintes e processos em curso, conforme determina o Código de Processo Civil, a partir do seu artigo 1.036.

Conforme descrito acima, a Lei nº 10.865/2004 expressamente incluiu produtos tributados de forma concentrada pelo PIS e pela Cofins na sistemática não cumulativa dessas contribuições, de forma que os custos e despesas com bens tributados por alíquotas diferenciadas em apenas uma etapa da cadeia também geram créditos de PIS e Cofins.

Portanto, a compatibilidade entre os regimes cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins, defendida neste trabalho, advém de lei e, a nosso ver, não poderia ser relativizada pela Primeira Seção do STJ, o que não só violou o princípio da legalidade tributária, mas também impactou diretamente a segurança jurídica dos contribuintes. Afinal, até então esses tinham

como norte para direcionar suas condutas a jurisprudência mais recente da Primeira Turma do STJ, que de forma consolidada permitia o creditamento inclusive para revendedores e distribuidores de produtos monofásicos.

A reversão do entendimento da Primeira Seção do STJ, em nosso entendimento, também se justifica pela violação dos princípios da não cumulatividade e isonomia, na medida em que a vedação proposta por esse Tribunal onera a carga tributária de segmentos essenciais à atividade econômica, como os de combustíveis e farmacêuticos, e que foram alocados à tributação concentrada pela legislação apenas para otimizar a arrecadação, e não por sua liberalidade ou escolha. Cumpre reiterar que a sistemática concentrada de tributação não é um benefício fiscal ou mesmo uma opção do contribuinte, que estará sujeito a esse regime a depender do produto por ele comercializado.

Ademais, também é válido destacar que, caso fosse interesse do legislador ordinário vedar o aproveitamento dos créditos em questão, os artigos 14 e 15 da Medida Provisória nº 413/2008 – que expressamente impediam a fruição do benefício previsto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 pelos comerciantes atacadistas e varejistas de produtos inseridos no regime monofásico – não teriam sido alterados quando da sua conversão na Lei nº 11.727/2008.

Ou seja, a alteração deliberada da redação original da Medida Provisória nº 413/2008 quando da sua conversão na Lei nº 11.727/2008, a nosso ver, demonstra claramente que **era a intenção do legislador resguardar o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre aquisição para revenda de produtos monofásicos.**

Neste ponto, reitera-se o caráter extrafiscal dos tributos defendido neste estudo, inclusive do PIS e da COFINS, capaz de direcionar comportamentos e incentivar (ou desincentivar) o consumo de produtos a partir da sua carga tributária indireta, refletida diretamente no preço final dos bens. Pelas vantagens ambientais e sociais do biodiesel, comprovadas pelas estatísticas trazidas no capítulo 2, e os compromissos em escala internacional firmados pelo Brasil, entendemos que o biodiesel é produto a ser incentivado e, para isso, deve receber tratamento tributário favorecido ou, no mínimo, não ser onerado em relação a outros segmentos, que é justamente o que ocorrerá caso seja vedada a apropriação de créditos de PIS e Cofins na cadeia desse biocombustível.

Vale destacar que gera direito a crédito não apenas o biodiesel adquirido por refinarias como insumo para o processo produtivo, mas também o biodiesel adquirido por distribuidoras de combustíveis para a mistura desse combustível ao diesel mineral para comercialização nos produtos finais B2, B5, B10 etc.

Isso porque a legislação permite a apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre despesas incorridas com insumos do processo industrial e comercial, mas também com dispêndios com bens adquiridos para revenda, sendo importante ainda destacar que a mistura do biodiesel ao diesel mineral para sua comercialização advém de obrigação regulatória da ANP, não sendo mera liberalidade do contribuinte, como defendido por Daniel Dix Carneiro, Maurício Pereira Faro e Leonardo José Muniz de Almeida em artigo sobre o tema.<sup>105</sup>

Inclusive, esse foi o entendimento do CARF em caso análogo, envolvendo a apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre aquisição de álcool anidro para mistura na gasolina e venda do combustível advindo dessa combinação (processo semelhante à adição do biodiesel ao diesel mineral para venda do combustível BX):

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. 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).

[...]

8. Percebe-se, pois, que a aquisição de álcool anidro pelo contribuinte é indispensável para que ele cumpra com seu objeto social, uma vez que, para que possa comercializar gasolina aos revendedores finais o recorrente deve obrigatoriamente misturar esse tipo de etanol a gasolina tipo A, de modo a resultar na gasolina tipo C. Trata-se de exigência imposta pela Agência Nacional de Petróleo ANP, responsável por regular o setor de derivados de petróleo e afins, exigência essa, aliás, prescrita no art. 9º da lei n. 8.723/93, *in verbis*:

[...]

19. Diante deste quadro, inclusive em razão de exigência legal, resta claro que a aquisição de álcool anidro é essencial para que a recorrente cumpra com seu objeto social (revenda de combustíveis, dentre os quais destaca-se a gasolina tipo C), o que, por conseguinte, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo.

<sup>105</sup> CARNEIRO, Daniel Dix; FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Leonardo José Muniz. Particularidades tributárias relacionadas com o biodiesel destinado às refinarias de petróleo e às distribuidoras de combustíveis. *In*: CARNEIRO, Daniel Dix; FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Leonardo José Muniz. **Aspectos tributários relacionados à indústria de petróleo e gás**. São Paulo: MP, 2011. cap. 10, p. 59-77.

Logo, resta afastado o primeiro fundamento veiculado pela decisão vergastada para afastar a pretensão creditícia do contribuinte.<sup>106</sup>

Neste caso, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por unanimidade, admitiu a apropriação dos créditos de PIS e Cofins por entender que (i) não há vedação à tomada de créditos sobre produtos monofásicos; (ii) o álcool anidro é insumo da distribuidora para produção do combustível final que será comercializado; e (iii) a legislação da ANP obriga a mistura entre álcool anidro e gasolina pela distribuidora, de forma que a despesa com a aquisição do álcool (insumo) decorre de obrigação legal.

A nosso ver, esse racional é plenamente aplicável ao biodiesel, que também está sujeito ao regime monofásico, mas é adquirido por distribuidora para mistura ao seu combustível por obrigação instituída pela ANP, que, como visto, exige percentuais mínimos de biodiesel ao diesel comercializado no País.

Outro ponto relevante à discussão é a recorrente alegação de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, que revogou dispositivos que vedavam o crédito, seria aplicável somente às operações realizadas pelos beneficiários do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto).

Também discordamos dessa afirmação, com respaldo na jurisprudência de ambas as Turmas do STJ,<sup>107</sup> na medida em que (i) a Lei nº 11.033/2004 faz referência a vários temas, como aspectos gerais do PIS e da Cofins, não se restringindo ao Reporto, que é somente um dos temas nela tratados; e (ii) a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 206/2004, que foi convertida na Lei nº 11.033/2004, consigna que suas disposições “visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS”,<sup>108</sup> indicando, assim, seu caráter de norma geral, e não específica para o Reporto.

<sup>106</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Segunda Turma. **Acórdão nº 3402-004.356**. Rel. Diego Diniz Ribeiro. 4ª Câmara. 3ª Seção. DJ: 29.8.2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 8 jun. 2021.

<sup>107</sup> STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.051.634/CE, Primeira Turma, Rel. Ministro Sérgio Kukina, *DJe* 27.4.2017. REsp nº 1.267.003/RS, Segunda Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, *DJe* 4.10.2013.

<sup>108</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 206, de 6 de agosto de 2004**. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais, institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/Mpv/206impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Mpv/206impressao.htm). Acesso em: 7 jun. 2021.



Percebe-se que o julgamento da Primeira Seção do STJ de certa forma torna incoerente a jurisprudência do próprio Tribunal, já que ambas as Turmas possuem precedentes entendendo que a Lei nº 11.033/2004, que revogou os dispositivos que vedavam o crédito de PIS e Cofins dentro do regime monofásico, é válida e não restrita a contribuintes beneficiários do Reporto.

Essa incoerência fica ainda mais evidente quando o argumento vencedor da vedação do crédito de PIS e Cofins dentro do regime monofásico é contextualizado. Como mencionado, prevaleceu o fundamento de que o creditamento das contribuições seria incompatível com o regime monofásico por inexistir cumulação de PIS e Cofins a ser evitada. No entanto, a concentração da tributação em uma etapa da cadeia não impede que os demais elos descontem créditos, sob o risco de justamente onerar de forma indevida a carga tributária total.

Ademais, este estudo demonstrou que a não cumulatividade do PIS e da COFINS difere daquela aplicada ao ICMS e ao IPI, pois não está vinculada aos montantes de tributos recolhidos na etapa anterior da cadeia produtiva, tanto que se permite apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre aquisições de bens de contribuintes adeptos do Simples Nacional e do lucro presumido. A nosso ver, permitir o desconto de créditos nessas situações, mas impedi-lo nas aquisições de produtos monofásicos, é contraditório, gera insegurança jurídica e viola a isonomia tributária, pois concede tratamento diverso (e prejudicial) a contribuintes em situações análogas.

Dessa forma, entendemos que a conclusão dada ao tema pela Primeira Seção do STJ deve ser revisitada, no julgamento do Tema Repetitivo 1093, a partir das considerações feitas acima e reformada, visto que: (i) o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 revogou qualquer vedação até então existente para aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre aquisição de bens para revenda submetidos ao regime monofásico, o que inclui o biodiesel, de forma que entendimento contrário viola a legalidade tributária, e, portanto, (ii) os revendedores de biodiesel, assim como os fabricantes desse biocombustível, possuem o direito de aproveitar créditos de PIS e Cofins sobre despesas incorridas nessa transação, caso contrário, há risco de se violarem os princípios da não cumulatividade das contribuições, isonomia tributária e segurança jurídica, além de se tornar ineficaz e contraditória a função extrafiscal inerente aos tributos.

De toda forma, e ainda que esse posicionamento do STJ seja mantido, é essencial limitar o alcance o seu alcance, na medida em que, no julgamento do EREsp nº 1.109.354/SP e do EREsp nº 1.768.224/RS, a Primeira Seção da Corte **(i)** não vedou, em absoluto, a possibilidade de os contribuintes apropriarem créditos sobre outras despesas que, por exemplo, sejam enquadradas como insumos de suas atividades econômicas, nos termos autorizados pela legislação; e **(ii)** tratou especificamente de contribuintes enquadrados no Lucro Real e submetidos ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins, de forma que a posição lá firmada não afeta contribuintes em outras sistemáticas de apuração, como, por exemplo, integrantes do Simples Nacional.

## 5 A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA PELA CBS: ANÁLISE CRÍTICA PROPOSITIVA

### 5.1 A necessidade de reforma tributária

Conforme exposto acima, as regras para tributação do biodiesel pelo PIS e pela Cofins são complexas e de difícil aplicação e, ao contrário dos compromissos firmados pelo Brasil no contexto do Acordo de Paris e na implementação do RenovaBio, desincentivam a produção nacional desse biocombustível em substituição às fontes tradicionais de energia fóssil, a despeito da capacidade extrafiscal dos tributos.

A verdade é que o PIS e a Cofins se tornaram tributos extremamente complexos, não apenas ao segmento de biodiesel, mas em todas as suas (atualmente, várias) sistemáticas de recolhimento. Segundo estudo da RFB e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional,<sup>109</sup> ratificado pelo Ministério da Economia, discussões relacionadas ao PIS e à Cofins, em 2019, corresponderam a 14% do contencioso tributário administrativo e a 36,6% do contencioso judicial federal.

O cenário é especialmente alarmante se analisado juntamente com a conclusão desse estudo de que o PIS e a Cofins, no mesmo ano de 2019, foram responsáveis por 20,8% da arrecadação total de tributos federais, o que mostra quanto a judicialização e a consequente ineficiência do sistema atualmente estruturado para essas contribuições sociais afeta os cofres públicos.

Os seguintes fatores contribuem para essa ineficiência: (i) pulverização das regras do PIS e da Cofins em centenas de normas esparsas, de difícil compreensão e muitas vezes conflitantes entre si; (ii) existência de muitas exceções às regras gerais de tributação, atribuindo-se de forma incoerente isenções, créditos fiscais, suspensões e alíquotas reduzidas de PIS e Cofins; e (iii) dificuldades e custos para cumprimento de todas as obrigações acessórias relacionadas a esses tributos. Neste ponto, fazemos referência ao estudo *Doing*

---

<sup>109</sup> MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Secretaria de Política Econômica. **Nota informativa:** simplificando o sistema tributário. Brasília, DF: Secretaria de Política Econômica, 30 set. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/ni-simplificando-o-sistema-tributario.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2021.

*Business 2020*,<sup>110</sup> feito pelo Banco Mundial, que indica que o contribuinte brasileiro demora cerca de 1.501 horas por ano para cumprir suas obrigações tributárias, média muito superior à apurada nos demais países da América Latina (317,7 horas/ano) e nos membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (158,8 horas/ano).

Justamente por isso é que a simplificação desse sistema tributário se faz necessária. O grande desafio, contudo, é propor uma reforma tributária que efetivamente alcance o objetivo de simplificar a tributação sem, em contrapartida, onerar desproporcionalmente setores que são essenciais à economia sustentável, ao ponto de inviabilizar ou mesmo desincentivar o seu desenvolvimento.

Especificamente ao que interessa a este estudo, o setor de combustível possui tributação particular pelo PIS e a Cofins e discussões específicas a ela relacionadas, como as três controvérsias examinadas detalhadamente neste trabalho. Por outro lado, trata-se de segmento incentivado, ainda que, na prática, como vimos, haja empecilhos práticos para alcançar os tratamentos diferenciados concedidos ao biodiesel no âmbito do Recob e, mesmo nesses casos, os incentivos não se mostram coerentes.

Por essa razão, é importante examinar o impacto das propostas de reformas tributárias do PIS e da Cofins ao setor de combustível e especificamente do biodiesel, sobretudo para verificar se a simplificação e justiça social pretendidas (e necessárias) seriam alcançadas de fato com a implementação dessas propostas e a qual custo.

Existem inúmeras propostas de reforma tributária no Congresso Nacional, algumas mais amplas, abarcando diversos tributos e setores da economia, outras mais pontuais e direcionadas a solucionar pontos específicos da legislação tributária. Este trabalho analisará os impactos ao setor de biodiesel da reforma tributária proposta pelo Ministério da Economia em 2020, por meio do Projeto de Lei nº 3.887/2020, para criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), visto que, das propostas mais avançadas, esta é a que mais afeta o segmento aqui analisado.

---

<sup>110</sup> WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2020**: comparing business regulation in 190 economies. Washington, DC: World Bank Publications, 2020. Disponível em: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2021.

## 5.2 Análise crítica da CBS no setor de biodiesel

Diferentemente de outras conhecidas propostas de reformas tributárias, tais como as Propostas de Emenda Constitucional (PEC) nº 110<sup>111</sup> e 45,<sup>112</sup> o Projeto de Lei nº 3.887/2020 não pretende a unificação de diversos tributos indiretos, inclusive de competência de diferentes entes federativos.

O Projeto de Lei nº 3.887/2020 pretende unificar PIS e Cofins em uma só contribuição (CBS), que, como regra e comportando menos exceções, será não cumulativa, permitindo créditos no valor correspondente da CBS destacada no documento fiscal relativo à aquisição de bens e serviços, desde que a operação seja submetida a esse tributo.

Segundo a Exposição de Motivos do Projeto, a instituição da CBS objetiva simplificar a sistemática tributária atualmente em vigor, garantindo neutralidade e transparência:

2. A elevada complexidade da legislação da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins impõe a necessidade de sua reformulação e, ao mesmo tempo, oferece a oportunidade de alinhamento da legislação brasileira ao moderno e reconhecido padrão mundial de tributação do consumo: a tributação do valor adicionado.  
[...]

5. Essa definição permite a utilização no desenho da CBS de toda a literatura e experiência consolidadas internacionalmente acerca da tributação sobre operações com bens e serviços. Mediante a utilização da técnica de tributação do valor adicionado, essa nova legislação garante neutralidade, alinhamento internacional, simplificação e transparência na tributação do consumo.<sup>113</sup>

Justamente por não envolver unificação de tributos de diferentes competências, a criação da CBS pode ser realizada por lei ordinária, independentemente de alteração da Constituição Federal via emenda constitucional, cujo processo legislativo para aprovação é mais burocrático (aprovação por três quintos em votação dupla, em ambas as casas do Congresso Nacional).

<sup>111</sup> A PEC nº 111/2019, de iniciativa do senador Davi Alcolumbre (DEM-AP), pretende a unificação do PIS, Cofins, ISS, ICMS e IPI em um só tributo. Esse projeto está pendente de parecer da Comissão de Constituição e Justiça.

<sup>112</sup> A PEC nº 45/2019, de iniciativa do deputado federal Baleia Rossi (MDB-SP), pretende a unificação do ICMS, ISS, IPI, PIS, Cofins, IOF, Salário-Educação e CIDE-combustíveis em um só tributo. Esse projeto está pendente de parecer da Comissão Especial.

<sup>113</sup> BRASIL. Poder Executivo. **Projeto de Lei nº 3.887, de 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Poder Executivo, 2020. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node0ybnv9hchu4rt73daxa66f0g813993091.node0?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0ybnv9hchu4rt73daxa66f0g813993091.node0?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020). Acesso em: 6 jun. 2021.

A celeridade dos trâmites para aprovação do Projeto de Lei nº 3.887/2020 (lei ordinária), acompanhada da criação de comissão temporária pela mesa do Congresso Nacional para sua validação, bem como do pedido de urgência para sua apreciação formulado pelo Poder Executivo (capaz de trancar a pauta do Plenário da Câmara dos Deputados) são importantes indicadores da aparente preferência dada a esse projeto logo quando da sua proposição. É bem verdade que o presidente da República retirou o pedido de urgência para apreciação do projeto, em publicação extraordinária do *Diário Oficial* de 4 de setembro de 2020, provavelmente para evitar tumultos nas votações do Congresso Nacional durante a pandemia da covid-19, mas, ainda assim, esse projeto permanece classificado como prioritário dentro do governo.

Também diferentemente dos projetos mais amplos, como a PEC 45 e a PEC 110, que são acompanhados apenas da respectiva minuta de emenda à Constituição Federal, e cujas particularidades ainda precisariam ser reguladas por leis federais ainda não estruturadas, o Projeto de Lei nº 3.887/2020 já traz o texto da nova legislação ordinária que instituiria a CBS, o que facilita a análise das particularidades dessa potencial nova contribuição, sem prejuízo de eventuais ajustes a depender dos trâmites e emendas ao projeto.

Especificamente ao que interessa a este estudo, o Projeto de Lei nº 3.887/2020 extingue o PIS e a Cofins e a maioria dos regimes tributários diferenciados que hoje existem nas sistemáticas dessas contribuições sociais, excetuando-se o recolhimento concentrado (regime monofásico), que permanece sendo aplicável a alguns produtos, dentre eles, o biodiesel, tributável pela CBS em valores fixos:

Art. 32. A incidência monofásica da CBS aplica-se às receitas decorrentes de operações com:

[...]

VI - biodiesel;

[...]

Art. 33. Nas operações com os produtos de que trata o art. 32, a CBS será calculada pelos produtores e importadores mediante aplicação das alíquotas previstas no Anexo II, observado o disposto no art. 40.<sup>114</sup>

Vale destacar que os valores fixos propostos no Anexo II do Projeto de Lei para recolhimento concentrado da CBS na cadeia do biodiesel são os mesmos R\$ 148,00/m<sup>3</sup> que

---

<sup>114</sup> BRASIL, 2020b.

atualmente são utilizados por contribuintes adeptos do Recob para recolhimento de PIS e Cofins, conforme detalhado acima.

Diferentemente da sistemática atual, contudo, parece-nos que os valores fixos de CBS seriam automaticamente utilizados, sem os complexos procedimentos para deferimento e utilização do Recob, o que, a nosso ver, é uma evolução quanto à sistemática atual. Por outro lado, todos os contribuintes recolheriam o mesmo valor fixo (R\$ 148,00/m<sup>3</sup>), sem a possibilidade de diferenciação – e recolhimentos reduzidos – a depender da matéria-prima e dos fornecedores utilizados na fabricação do biodiesel (diferenciação que hoje existe e incentiva a aquisição de insumos de pequenos produtores e o desenvolvimento de regiões mais precárias do Brasil, como detalhado acima).

Ademais, o Projeto de Lei nº 3.887/2020 expressamente veda a apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre revenda de produtos mantidos no regime monofásico:

Art. 38. É permitida a apropriação de créditos vinculados às receitas isentas na forma do art. 37, exceto em relação aos produtos sujeitos à incidência monofásica de que trata o art. 32 revendidos com a referida isenção.<sup>115</sup>

Conforme exposto acima, a possibilidade de o revendedor de produto monofásico aproveitar créditos de PIS e Cofins é um tema controverso, cuja orientação recentemente dada pela Primeira Seção do STJ, a nosso ver, deve ser revisitada. Ainda assim, o Projeto de Lei nº 3.887/2020 adotou a posição contrária aos contribuintes, expressamente vedando a tomada dos créditos pelos revendedores de biodiesel e, assim, violando os princípios da não cumulatividade e isonomia tributária, conforme argumentos anteriormente expostos.

A sistemática proposta da CBS é válida e de fato mais simples que as regras atualmente existentes para o PIS e a Cofins. No entanto, não nos parece que os objetivos da criação da CBS, indicados na Exposição de Motivos, seriam alcançados em relação ao setor de biodiesel, caso aprovado o texto original do Projeto de Lei nº 3.887/2020. Vejamos.

Este estudo optou por analisar em detalhe três controvérsias envolvendo a tributação do biodiesel pelo PIS e pela Cofins: (i) contrassenso da sua carga tributária; (ii) dificuldades de obtenção de regime especial para redução desse encargo e, mesmo quando deferido,

---

<sup>115</sup> BRASIL, 2020b.

incertezas quanto à aplicação das suas regras e cálculo dos valores devidos; e (iii) discussão sobre a compatibilidade entre os regimes monofásico e não cumulativo e o direito de fabricantes e revendedores de biodiesel aproveitarem créditos de PIS e Cofins.

A CBS, nos moldes propostos no Projeto de Lei nº 3.887/2020, soluciona apenas o item “ii”, e mesmo assim parcialmente. Ao determinar o valor fixo único de R\$ 148/m<sup>3</sup> para venda de biodiesel e extinguir a diferenciação, via regime especial, para determinados produtos a depender dos insumos e fornecedores, o Projeto de fato reduz a alta burocracia e divergências de interpretação atualmente existentes para que um produtor desse biocombustível obtenha o Recob e utilize regularmente os valores reduzidos de PIS e Cofins.

No entanto, ao extinguir o Recob, o Projeto de Lei aumentará, em muito, a carga tributária atualmente suportada em relação ao biodiesel fabricado com matérias-primas da agricultura familiar e/ou de regiões precárias. Vale lembrar que, atualmente, no âmbito do Recob, o biodiesel fabricado com insumos da agricultura familiar do Pronaf e/ou advindos das Regiões Norte, Nordeste ou Semiárido é tributado em valor muito inferior a R\$ 148/m<sup>3</sup>, podendo até ter os valores fixos de PIS e Cofins zerados.

Isto é, na intenção de simplificar o recolhimento da CBS fixando o recolhimento em R\$ 148/m<sup>3</sup> para qualquer biodiesel, o Projeto de Lei desincentiva a aquisição de insumos de pequenos fornecedores localizados em regiões menos favorecidas e que dependem desse incentivo fiscal para que seus produtos se tornem competitivos dentro do mercado consumidor.

Dessa forma, o modelo de CBS instituído para o biodiesel piora o contrassenso da carga tributária atribuída a esse produto (controvérsia “i” acima), já que, ao mesmo tempo que mantém a tributação do biocombustível mais cara que a do GLP e do querosene (combustíveis fósseis), padroniza a tributação do biodiesel entre produtos que, na prática, não podem ser equiparados, já que o combustível fabricado com insumos do pequeno produtor localizado no Norte, Nordeste ou Semiárido não pode ser tributado da mesma forma que o biodiesel fabricado com matérias-primas de grandes fornecedores localizados nos principais polos agroindustriais no País.



O nivelamento “por cima” trazido pela CBS, isto é, pelo valor fixo mais alto de PIS e Cofins atualmente aplicado no Recob, afetará diretamente os pequenos fornecedores da cadeia do biodiesel, que, sem incentivo fiscal refletido no preço dos seus produtos, não conseguirão superar os custos logísticos intrínsecos à operação e a transportes de longa distância e, assim, não serão capazes de competir com os preços inferiores praticados pelas grandes indústrias.

Segundo dados do Ministério do Desenvolvimento Agrário,<sup>116</sup> a criação do Selo Combustível Social (atualmente, Selo Biocombustível Social) e a concessão de incentivo fiscal ao biodiesel fabricado com insumos de membros do Pronaf resultaram em significativo aumento da procura por matérias-primas de agricultores familiares, que, em 2010, corresponderam a 26% de todos os insumos adquiridos para fabricação de biodiesel, circulando R\$ 4,043 bilhões no segmento da agricultura familiar. O estudo também verificou que, entre 2008 e 2010, a aquisição de insumos das Regiões Norte, Nordeste e Semiárido quadruplicou, justamente pelo incentivo fiscal a eles concedidos.

Sem o Selo Combustível Social e os incentivos fiscais dele decorrentes, como a princípio pretende a CBS, o desenvolvimento que vem sendo alcançado em relação a agricultores familiares e às regiões mais precárias do Brasil tende a ser interrompido.

Ademais, ao vedar expressamente o crédito de CBS ao revendedor sobre a aquisição de biodiesel, o Projeto de Lei nº 3.887/2020 não soluciona a controvérsia “iii” acima listada e debatida neste estudo, colocando a cadeia desse biocombustível em condição desvantajosa, efeito contrário do que se pretende alcançar, e utilizando, assim, a extrafiscalidade dos tributos em desfavor do biodiesel.

A vedação é, inclusive, inconsistente, pois o crédito de CBS sobre aquisições de contribuintes sujeitos ao Simples Nacional, também submetidos a carga tributária diversa na etapa anterior da operação, foi expressamente garantido no Projeto de Lei nº 3.887/2020, justamente para que empresas de pequeno porte “não fiquem em condições desvantajosas”. Contraditoriamente, contudo, o texto não traz nenhuma ressalva ou respaldo aos agricultores

---

<sup>116</sup> MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO. Secretaria da Agricultura Familiar. **Programa Nacional de Produção e Uso de Biodiesel**: inclusão social e desenvolvimento territorial. Brasília, DF: Secretaria da Agricultura Familiar, 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/agricultura-familiar/biodiesel/arquivos/cartilha-do-programa-nacional-de-producao-e-uso-de-biodiesel-pnpb.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

familiares e pequenas cooperativas que certamente ficarão em condições desvantajosas sem o incentivo fiscal para aquisição de seus insumos.

Em síntese, a sistemática programada para a CBS ao setor de biodiesel vai contra os compromissos de neutralidade, alinhamento internacional e simplicidade que norteiam a Exposição de Motivos do próprio Projeto de Lei nº 3.887/2020, visto que mantém a carga tributária mais onerosa ao biodiesel do que a outros combustíveis fósseis, prejudica os pequenos fornecedores de matérias-primas e incentiva a formação de novo contencioso para debate sobre a extensão do princípio da não cumulatividade na cadeia monofásica, elementos que desincentivam o investimento no setor e a fabricação de biodiesel no Brasil, contrariando compromissos firmados no âmbito do Acordo de Paris e a tendência internacional em investir em energia sustentável.

É importante que fique claro que a autora deste estudo não é contra a reforma tributária do PIS e da Cofins. Muito pelo contrário, concorda que se trata de pauta urgente e essencial para otimizar a arrecadação tributária, garantir praticidade, simplicidade e segurança aos contribuintes, bem como frear o volumoso e custoso contencioso tributário sobre o tema.

Por outro lado, este estudo também defende o uso da natureza extrafiscal dos tributos para incentivar a fabricação e consumo de biodiesel e favorecer sobretudo os pequenos fornecedores de insumos, razão pela qual a crítica ao atual texto do Projeto de Lei nº 3.887/2020 se faz necessária.

O tema é complexo, mas propomos a ponderação de um sistema que, mesmo com tributação concentrada, fixe valores de carga tributária ao fabricante do biodiesel que: (i) sejam substancialmente inferiores aos dos combustíveis fósseis; e (ii) sejam escalonados para incentivar a aquisição de insumos da agricultura familiar e advindos de regiões precárias do Brasil, sem condicionar a utilização de tratamento diferenciado à complexa burocracia e à caracterização química do combustível, permitindo também o desconto de créditos fiscais para fins de desoneração da cadeia, este a ser aproveitado com base nas alíquotas gerais da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins (9,25%).

## 6 CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto neste trabalho, é possível concluir que o modelo atualmente em vigor para tributação do biodiesel pelo PIS e pela Cofins é complexo, burocrático e controverso, além de não atingir o objetivo extrafiscal das contribuições sociais de incentivar a fabricação desse biocombustível em razão do contrassenso das cargas tributárias efetivas.

Complexo, porque, a despeito de ser tributado pela sistemática monofásica, cuja estruturação e fiscalização deveria em princípio ser mais simples, o biodiesel possui diferentes cargas tributárias, a depender do seu enquadramento, dos insumos utilizados para sua fabricação e da opção ou não pelo uso de regime especial.

Burocrático, pois a obtenção de regime especial enfrenta empecilhos práticos, sobretudo decorrentes de divergências entre as normas legais e infralegais, como a necessidade de reconhecimento do produto pela ANP como biodiesel, o que, a depender da composição química do combustível, pode ser um entrave ao deferimento do regime especial e inviabilizar a produção do biodiesel em razão da alta carga tributária na ausência do incentivo.

Controverso, porque as normas aplicáveis a esse setor e a escassa jurisprudência sobre o tema geram debates sobre a correta aplicabilidade das regras envolvendo a tributação do biodiesel pelo PIS e a Cofins, e este estudo optou por analisar em detalhe os seguintes pontos:

- a) o contrassenso na carga tributária de PIS e Cofins atribuída ao biodiesel, demonstrando que: (a) pelas regras gerais de tributação, que aplicam alíquotas percentuais de forma concentrada ao faturamento do fabricante, o biodiesel (34,47%) é mais onerado que os demais combustíveis, como o diesel mineral (23,63%) e a gasolina (28,52%); e (b), mesmo que superadas as incongruências das normas e a alta burocracia, e for concedido o regime especial ao fabricante, os valores fixos de PIS e Cofins sobre a venda de biodiesel (como regra, R\$ 148/m<sup>3</sup>) são regularmente alterados, sem segurança jurídica aos contribuintes, e atualmente, inclusive, superiores aos utilizados para determinados combustíveis fósseis como o querosene de aviação (R\$ 71,20/m<sup>3</sup>) e o GLP (R\$ 167,70/tonelada);

- b) a complexa apuração do PIS e da Cofins sobre a venda de biodiesel fabricado com matérias-primas adquiridas de agricultores do Pronaf, sobretudo porque a legislação não é clara quanto à metodologia de cálculo para utilização dos coeficientes redutores aos valores fixos das contribuições que são concedidos pelo Recob a esses combustíveis. Apesar da falta de clareza da lei, entendemos que os coeficientes redutores do Recob estão vinculados ao custo de aquisição individual das matérias-primas beneficiadas, não sendo razoável aplicá-los diretamente sobre o faturamento total obtido com a venda do biodiesel, e é necessário garantir que os coeficientes de redução sejam aplicados exclusivamente sobre a parcela da receita que corresponda ao percentual de insumos beneficiados; e
- c) a necessidade de reverter a posição atual da jurisprudência para reconhecer a compatibilidade entre os regimes monofásico e não cumulativo do PIS e da Cofins e a consequente possibilidade de os membros da cadeia do biodiesel se apropriarem de créditos sobre despesas previstas na legislação. Sobre esse ponto, somos da opinião de que o princípio constitucional da não cumulatividade, da isonomia, e a legislação ordinária em vigor, sobretudo após a vigência das Leis nº 10.865/2004 e 11.033/2004, respaldam o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins tanto por produtores quanto por revendedores de biodiesel, justificando-se, a nosso ver, a necessária reforma do posicionamento dado ao tema pela Primeira Seção do STJ no julgamento do EREsp nº 1.109.354/SP e do EAREsp nº 1.768.224/RS, inclusive para tornar coerente a própria jurisprudência do STJ e evitar tratamento fiscal prejudicial a segmentos que devem ser prestigiados.

O contrassenso das atuais cargas tributárias do PIS e da Cofins atribuídas ao biodiesel, sobretudo quando em comparação com combustíveis fósseis, demonstra que a natureza extrafiscal desses tributos não vem sendo devidamente utilizada pelo Estado para fomentar a fabricação nacional do biodiesel.

Vale reiterar que, recentemente, ao julgar a ADI nº 5.277/DF, o STF expressamente reconheceu a importância da manipulação da carga tributária do PIS e da Cofins como política regulatória do setor de combustível, em situação envolvendo tributação favorecida do álcool e cujo fundamento e conclusões são, a nosso ver, diretamente aplicáveis ao biodiesel.

Ademais, este estudo pretendeu demonstrar que as controvérsias acima destacadas não parecem ter sido solucionadas pelo Projeto de Lei nº 3.887/2020, que propõe a substituição do PIS e da Cofins pela CBS; além disso, a nova contribuição tende a aumentar desigualdades sociais e regionais ao extinguir os incentivos fiscais hoje existentes para insumos fabricados por agricultores familiares do Pronaf e/ou advindos de regiões precárias do Norte, Nordeste e Semiárido.

A conclusão deste estudo é que a finalidade extrafiscal do PIS e da Cofins ainda não foi devidamente explorada pelo governo em relação ao biodiesel, visto que a sistemática atualmente a ele atribuída não contribui para incentivar a sua fabricação ou a realização de investimentos em pesquisas e infraestrutura para o desenvolvimento do seu mercado. Este estudo defende que as contribuições sociais seriam importantes instrumentos de intervenção para atingir os compromissos firmados pelo Brasil, no contexto do Acordo de Paris, de investir em combustíveis renováveis, materializados em projetos como o RenovaBio.

Propõe-se, então, a estruturação de contribuição indireta (seja ela PIS e Cofins, seja CBS ou figura análoga) de simples compreensão e fiscalização, com carga tributária menos onerosa que a atribuída aos combustíveis fósseis, inclusive mediante aproveitamento de créditos fiscais de forma ampla e com escalonamentos de alíquotas efetivas para incentivar ainda mais o produto fabricado com matérias-primas adquiridas da agricultura familiar e de regiões precárias do Brasil,<sup>117</sup> dada a comprovada importância desse incentivo como instrumento de fomento.

Neste ponto, vale lembrar que a extrafiscalidade dos tributos deve ser utilizada em favor dos segmentos que se pretende incentivar e prestigiar, sobretudo quando o incentivo foi assegurado em uma plataforma internacional e se apresenta como uma tendência mundial.

Considerando que a função extrafiscal do PIS e da Cofins já foi validada pelo STF, inclusive dentro do segmento de combustíveis, faz-se necessária a alteração do sistema tributário atualmente previsto ao biodiesel, bem como a adequação das propostas de reformas tributárias hoje em debate como a CBS, já que parece pouco provável que a indústria nacional do biodiesel consiga se desenvolver e sobreviver no atual mercado competitivo sem que os

---

<sup>117</sup> Representativas de 26% dos insumos utilizados para fabricação do biodiesel em 2010, como visto acima.

custos para o seu fomento sejam compensados por carga tributária favorecida, especialmente em comparação com combustíveis fósseis.

Neste ponto, cumpre reiterar que o tributo não precisa ser relevante para fins de arrecadação para ser validamente instituído, podendo sua capacidade extrafiscal de mudança de comportamentos e redução de externalidades negativas ser justificativa suficiente para a alteração do regime tributário e contribuição para um desenvolvimento econômico também consistente pelo viés ambiental.

A ineficácia do uso da extrafiscalidade da tributação sobre o biodiesel não gera consequências negativas apenas aos fabricantes e comerciantes desse combustível, mas afeta também a agricultura familiar, que é fornecedora relevante de insumos para essa indústria; o clima e o meio ambiente, que sofrem com o uso desenfreado de combustíveis fósseis; e a credibilidade do Brasil em cumprir seus compromissos em fóruns internacionais e, assim, contribuir para os objetivos socioambientais firmados em escala global.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). **Atlas de energia elétrica do Brasil**. 1. ed. Brasília, DF: ANEEL, 2002. Disponível em: [http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/livro\\_atlas.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/livro_atlas.pdf). Acesso em: 1 ago. 2020.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). Biomassa. *In*: AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). **Atlas de energia elétrica do Brasil**. 2. ed. Brasília, DF: ANEEL, 2005. cap. 5, p. 77-92. Disponível em: [http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/atlas/pdf/05-Biomassa\(2\).pdf](http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/atlas/pdf/05-Biomassa(2).pdf). Acesso em: 1 ago. 2020.

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Anuário estatístico brasileiro do petróleo, gás natural e biocombustíveis**: 2011. Rio de Janeiro: ANP, 2011.

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Plantas de biodiesel autorizadas para operação**: 2019. Rio de Janeiro: ANP, 2020. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/arquivos/prod-fornecimento-biocombustiveis/biodiesel/mapa-biodiesel-2019.jpg>. Acesso em: 2 ago. 2020.

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Informações de mercado**. Rio de Janeiro: ANP, 25 abr. 2017. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/producao-de-biocombustiveis/biodiesel/informacoes-de-mercado>. Acesso em: 2 ago. 2020.

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Resolução ANP nº 45, de 25 de agosto de 2014**. Rio de Janeiro: ANP, 2014. Disponível em: <https://atosoficiais.com.br/anp/resolucao-n-45-2014?origin=instituicao&q=45/2014>. Acesso em: 25 maio 2021.

AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Biodiesel**. Rio de Janeiro: ANP, 16 ago. 2016. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/biocombustiveis/biodiesel>. Acesso em: 1 ago. 2020.

ALVES, Fabio Silva; PINTO, Francis Tenorio Duarte; MURAYAMA, Janssen (org.). **Tributação na distribuição de combustíveis**. São Paulo: Lumen Juris, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BP. **Statistical Review of World Energy 2020**. 69. ed. London: BP, 2020. Disponível em: <https://www.bp.com/content/dam/bp/business-sites/en/global/corporate/pdfs/energy-economics/statistical-review/bp-stats-review-2020-full-report.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004.** Reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação. Brasília, DF: Presidência da República, 2004a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5059.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5059.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 10.527, de 22 de outubro de 2020.** 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2020a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/decreto/D10527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10527.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.** Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1997. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9478.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9478.htm). Acesso em: 25 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004b.



Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

**BRASIL. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.** Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nº 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Brasília DF: Presidência da República, 2004c. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm). Acesso em: 6 jun. 2021.

**BRASIL. Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.** Dispõe sobre o Registro Especial, na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, de produtor ou importador de biodiesel e sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda desse produto; altera as Leis nº 10.451, de 10 de maio de 2002, e 11.097, de 13 de janeiro de 2005; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11116.htm). Acesso em: 27 maio 2021.

**BRASIL. Lei nº 13.576, de 26 de dezembro de 2017.** Dispõe sobre a Política Nacional de Biocombustíveis (RenovaBio) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/L13576.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13576.htm). Acesso em: 25 maio 2021.

**BRASIL. Medida Provisória nº 206, de 6 de agosto de 2004.** Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais, institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004d. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/Mpv/206impresao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Mpv/206impresao.htm). Acesso em: 7 jun. 2021.

**BRASIL. Poder Executivo. Projeto de Lei nº 3.887, de 21 de julho de 2020.** Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Poder Executivo, 2020b. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node0ybnv9hchu4rt73daxa66f0g813993091.node0?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0ybnv9hchu4rt73daxa66f0g813993091.node0?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020). Acesso em: 6 jun. 2021.

**BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.** Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Brasília, DF: Receita Federal, 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>. Acesso em: 6 jun. 2021.

CALIENDO, Paulo. A extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. **Revista Jurídica do Cesuca**, Cachoeirinha, v. 2, n. 4, p. 62-86, dez./2014.

CALIENDO, Paulo; RAMMÊ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção ao meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, n. 76, out. 2014

CARNEIRO, Daniel Dix; FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Leonardo José Muniz. Particularidades tributárias relacionadas com o biodiesel destinado às refinarias de petróleo e às distribuidoras de combustíveis. In: CARNEIRO, Daniel Dix; FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Leonardo José Muniz. **Aspectos tributários relacionados à indústria de petróleo e gás**. São Paulo: MP, 2011. cap. 10, p. 59-77.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Direito tributário e meio ambiente. In: PHILIPPI JR., Arlindo; FREITAS, Vladimir Passos de; SPÍNOLA, Ana Luiza Silva (ed.). **Direito ambiental e sustentabilidade**. Barueri: Manole, 2016.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, 26 ago. 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/%E2%80%A2tributacao-ambiental-e-aspectos-da-extrafiscalidade-por-denise-lucena-cavalcante/>. Acesso em: 9 jun. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A constitucionalidade da tributação monofásica das contribuições sociais (PIS e Cofins). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 61, 2000.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3401-005.309**. Rel. Leonardo Ogassawara de Araujo Branco. DJ: 7.11.2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 8 jun. 2021.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Segunda Turma. **Acórdão nº 3402-004.356**. Rel. Diego Diniz Ribeiro. 4ª Câmara. 3ª Seção. DJ: 29.8.2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 8 jun. 2021.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

FARO, Maurício Pereira; CARNEIRO, Daniel Dix. As controvérsias sobre a tributação do biodiesel. **Consultor Jurídico**, 18 jun. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-18/mauricio-faro-daniel-carneiro-controversias-tributacao-biodiesel>. Acesso em: 14 jan. 2020.

GARCIA, Junior Ruiz. **O Programa Nacional de Produção e Uso de Biodiesel brasileiro e agricultura familiar na Região Nordeste**. 2007. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas-SP, 2007. Disponível em <http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/285464>. Acesso em: 17 jan. 2021.

GASPARETTO, Pietro Maneschy. **A falácia do biodiesel no Brasil: uma análise jurídica e socioambiental**. São Paulo: Lura Editorial, 2016.

GOLDEMBERG, José; NIGRO, Francisco E. B.; COELHO, Suani T. **Bioenergia no estado de São Paulo**: situação atual, perspectivas, barreiras e propostas. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2008.

GOMES, Julio Cesar Vieira. Políticas públicas por intermédio de manipulação da tributação: a harmonização de objetivos não arrecadatários com a atividade fiscal do Estado. In: PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato; BACHA, Rafael Duailibe (coord.). **Políticas públicas e tributação**. Rio de Janeiro: GZ, 2018.

LUCA, Guilherme Domingos de; BARBOSA, Ricardo dos Santos. Análise da tributação sobre o etanol e o seu impacto no desenvolvimento sustentável brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 130, set./out. 2016. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTFPub\\_n.130.11.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.11.PDF). Acesso em: 14 jan. 2021.

MAIA, Ricardo Ramos da Silva. **Biodiesel no Brasil**: análise de custo-benefício. Curitiba: Appris, 2015.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. **Portaria nº 144, de 22 de julho de 2019**. Dispõe sobre os critérios e procedimentos relativos à concessão, manutenção e uso do Selo Combustível Social. Brasília, DF: Mapa, 2019. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-144-de-22-de-julho-de-2019-203419910>. Acesso em: 6 jun. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Reforma Tributária**: quando todos pagam, todos pagam menos. Apresentação, 21 jul. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/apresentacoes/2020/julho/Apresentacao-Reforma-Tributaria.pdf>. Acesso em: 4 ago. 2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Relatórios do Resultado da Arrecadação 2018**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2018/2018-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-capa>. Acesso em: 22 maio 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Secretaria de Política Econômica. **Nota informativa**: simplificando o sistema tributário. Brasília, DF: Secretaria de Política Econômica, 30 set. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/ni-simplificando-o-sistema-tributario.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2021.

MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético. **Resenha Energética Brasileira**: Ano Base 2019. Brasília, DF: Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético, 30 maio 2019. Disponível em: <http://antigo.mme.gov.br/documents/36208/948169/Resenha+Energ%C3%A9tica+Brasileira+-+edi%C3%A7%C3%A3o+2020/ab9143cc-b702-3700-d83a-65e76dc87a9e>. Acesso em: 1 ago. 2020.

MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. Secretaria de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. **Perguntas frequentes**. Disponível em: <http://portalh.mme.gov.br/web/guest/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/acoes-e-programas/programas/biodiesel/perguntas-frequentes>. Acesso em: 16 jan. 2021.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO. Secretaria da Agricultura Familiar. **Programa Nacional de Produção e Uso de Biodiesel**: inclusão social e desenvolvimento territorial. Brasília, DF: Secretaria da Agricultura Familiar, 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/agricultura-familiar/biodiesel/arquivos/cartilha-do-programa-nacional-de-producao-e-uso-de-biodiesel-pnpb.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

QUÉRCIA, Fernando. Produtor de biodiesel pode ter redução de PIS e Cofins. **Consultor Jurídico**, 31 mar. 2007. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2007-mar-31/produtor\\_biodiesel\\_reducao\\_pis\\_cofins](https://www.conjur.com.br/2007-mar-31/produtor_biodiesel_reducao_pis_cofins). Acesso em: 14 jan. 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação Geral de Tributação. Solução de Divergência COSIT nº 3. DJ: 9.5.2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=73994>. Acesso em: 9 jun. 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação Geral de Tributação. Solução de Divergência COSIT nº 184. DJ: 31.5.2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10131>. Acesso em: 9 jun. 2021.

REVISTA BIODIESELBR. Curitiba: BiodieselBR, ano 8, n. 47, jul./ago. 2015. Disponível em: [https://www.biodieselbr.com/pdf/Revista\\_BiodieselBR\\_ED47.pdf](https://www.biodieselbr.com/pdf/Revista_BiodieselBR_ED47.pdf). Acesso em: 14 jan. 2020.

RIBEIRO, Renata Albuquerque. Estado e biocombustíveis no Brasil: uma parceria para o desenvolvimento? **Ponto de Vista**: perspectivas sobre o desenvolvimento, n. 8, ago. 2013.

RITCHIE, Hannah. Energy mix. **Our World in Data**. 2020. Disponível em: <https://ourworldindata.org/energy-mix>. Acesso em: 30 abr. 2021.

RITCHIE, Hannah; ROSER, Max. Brazil: energy country profile. **Our World in Data**. 2020. Disponível em: <https://ourworldindata.org/energy/country/brazil?country=~BRA>. Acesso em: 30 abr. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021.

SEBRAE. **Biodiesel**. 2008. Disponível em: [https://www.agencia.cnptia.embrapa.br/Repositorio/NT00035116\\_000gihb7tn102wx5ok05vadr1szzvy3n.pdf](https://www.agencia.cnptia.embrapa.br/Repositorio/NT00035116_000gihb7tn102wx5ok05vadr1szzvy3n.pdf). Acesso em: 14 jan. 2020.

SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **ADI nº 5.277/DF**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ: 10.12.2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4739288>. Acesso em: 8 jun. 2021.

SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **RE nº 416.601/DF**. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ: 10.8.2005. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/763685/recurso-extraordinario-re-416601-df>. Acesso em: 8 jun. 2021.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Turma. AgRg no Recurso Especial nº 1.051.634/CE. Rel. Min. Sérgio Kukina. **DJe**, 27.4.2017.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Segunda Turma. AgInt no AREsp nº 1.218.476/MA. Rel. Min. Francisco Falcão. DJ: 17.5.2018. **Dje**, 28.5.2018.

TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. **Videre**, Dourados/MS, ano 3, n. 6, p. 11-52, jul./dez. 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

VANTAGENS do biodiesel. **BiodieselBR**, 27 jan. 2006. Disponível em: <https://www.biodieselbr.com/biodiesel/vantagens/vantagens-biodiesel>. Acesso em: 2 mar. 2021.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2020**: comparing business regulation in 190 economies. Washington, DC: World Bank Publications, 2020. Disponível em: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2021.