

Maurício Faro e Daniel Carneiro: Controvérsias na tributação do biodiesel

Embora o biodiesel (B100) já fosse cientificamente viável desde o fim do século XIX, quando Rudolph Diesel fez os primeiros testes de combustão em motores com óleo de amendoim, foi somente no início do século XXI que sua produção e utilização passaram a ganhar escala industrial.

No início dos anos 80 do século XX, a crise no mercado internacional do petróleo levou o governo brasileiro a lançar dois programas que visavam a diversificação da matriz energética: o PROÁLCOOL, amplamente conhecido, e o Plano de Produção de Óleos Vegetais para Fins Carburantes (PRO-ÓLEO), este último por meio da Resolução n.º 07, de 22 de outubro de 1980, do antigo Conselho Nacional de Energia – CNE.

Em 1986, a revisão em alta das reservas petrolíferas dos países do Oriente Médio fez com que os preços do petróleo desabassem, o que levaria ao desmantelamento da União Soviética e ao abandono temporário do PRO-ÓLEO.

Posteriormente, outras motivações, além das econômicas, como o aquecimento global decorrente das emissões de gases de efeito estufa pela queima de combustíveis fósseis, fizeram com que a necessidade de diversificação da matriz energética mundial entrasse novamente na pauta internacional.

Uma das medidas adotadas pelo Brasil nesse sentido se traduziu na edição através do Ministério da Ciência e Tecnologia, da Portaria MCT n.º 702, de 30 de outubro de 2002, a qual lançou o denominado PROBIODIESEL, programa cuja proposta se resumia em substituir até 2005, todo o diesel consumido no Brasil por B5, uma mistura de 5% (cinco por cento) de biodiesel e 95% (noventa e cinco por cento) de óleo diesel derivado de petróleo, e em até 2020, por B20 – produto composto da mistura do biodiesel na proporção de 20% (vinte por cento) e do diesel puro na proporção de 80% (oitenta por cento).

No ano seguinte, foi criado um Grupo de Trabalho Interministerial por meio do Decreto S/N de 2 de julho de 2003, com o objetivo de apresentar estudos sobre a viabilidade de se utilizar o biodiesel (B100) como fonte alternativa de energia, sendo que em 23 de dezembro do mesmo ano, outro Decreto S/N instituiu a Comissão Executiva Interministerial que estaria encarregada pela implantação das ações direcionadas à produção e à utilização do biodiesel como fonte alternativa de energia.

A primeira providência concreta nesse sentido, foi exatamente a introdução do biodiesel (B100) na matriz energética brasileira, por meio da Medida Provisória n.º 214, de 14 de setembro de 2004, que viria a ser convertida na Lei n.º 11.097, de 13 de janeiro de 2005, norma que incluiu diversos dispositivos na Lei n.º 9.478, de 6 de agosto de 1997 (tida como marco regulatório do Petróleo no Brasil).

Nesse aspecto, através da norma em questão (Lei n.º 11.097/2005) e posteriores regulamentações, foi estabelecido, a partir de 1.º de janeiro de 2006, um percentual mínimo obrigatório inicial de 2% (dois por cento) em volume de adição de biodiesel (B100) ao óleo diesel derivado do petróleo (B2) a ser

comercializado ao consumidor final, e de 5% (cinco por cento), o qual seria atingido somente no ano de 2013. Entretanto, em razão da elevação dos níveis de produção do biodiesel e por questões ambientais e de balança comercial, a Resolução CNPE n.º 6, de 26 de outubro de 2009, antecipou o prazo de adoção do B5 para 1.º de janeiro de 2010.

Assim, dentro desse contexto, e considerando que a Resolução n.º 14 da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, de 11 de maio de 2012 (art. 3.º, § 1.º)[1], permite que o biodiesel puro (B100), seja vendido pelos produtores e importadores tanto para refinarias de petróleo, quanto para distribuidoras de combustíveis derivados de petróleo, para que tanto uma, quanto outra promova a sua mistura com o diesel derivado de petróleo na proporção regularmente estabelecida, temos o condão, de com o presente estudo, apresentar para discussão algumas questões de natureza tributária, relacionadas às Contribuições PIS/COFINS, incidentes exatamente sobre as operações que porventura destinem o biodiesel a essas sociedades (refinarias e distribuidoras).

Da incidência das Contribuições PIS/COFINS nas operações com biodiesel

Com a edição da Medida Provisória n.º 227/04, posteriormente convertida na Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, estabeleceu-se a incidência monofásica das Contribuições PIS/COFINS, as quais devem ser calculadas pelo importador ou produtor, mediante a aplicação das alíquotas *ad valorem* de 6,15% (seis vírgula quinze por cento) para o PIS e de 28,32% (vinte e oito vírgula trinta e dois por cento) para a COFINS, sobre a receita bruta auferida com a venda de biodiesel (art. 3.º da Lei n.º 11.116/2005).

Alternativamente a esse método, foi previsto também um regime especial de tributação de PIS e COFINS opcional, por meio do qual o importador ou produtor de biodiesel poderão realizar o recolhimento das referidas Contribuições com base em alíquotas específicas traduzidas em valores fixos por metro cúbico de R\$ 120,14 (cento e vinte reais e quatorze centavos) para o PIS e R\$ 553,19 (quinhentos e cinquenta e três reais e dezenove centavos) para a COFINS (art. 4.º da Lei n.º 11.116/2005)[2], as quais mediante autorização do Poder Executivo podem sofrer redução mediante a fixação de coeficiente específico (art. 5.º, da Lei 11.116/2005).

Seguindo a autorização expressa no § 1.º, do art. 5.º da Lei n.º 11.116/05[3], foi editado o Decreto n.º 5.297/2004, cuja redação atual foi conferida pelo Decreto n.º 7.768/2012, estabelecendo diversos coeficientes de redução para aplicação das alíquotas específicas e fixas incidentes na hipótese de recolhimento das Contribuições PIS/COFINS segundo o regime tributário especial, e que para tanto levaram em conta a matéria-prima para a produção do biodiesel, o produtor e a região de produção.

Nesse aspecto, como regra geral, o coeficiente de redução encontra-se atualmente fixado em 0,7802, fato que na prática leva as Contribuições PIS/COFINS a incidirem sobre as operações de venda de biodiesel nos valores de R\$ 26,41 (vinte e seis reais e quarenta e um centavos) para o PIS e R\$ 121,59 (cento e vinte e um reais e cinquenta e nove centavos) para a COFINS por metro cúbico, ressaltando-se, entretanto, que outros coeficientes de redução específicos foram também estabelecidos, conforme a seguir:

· 0,8129, para o biodiesel fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semi-árido, ou R\$ 22,48 (vinte e dois reais e quarenta e oito centavos) para o PIS e R\$ 103,51 (cento e três reais e cinquenta e um centavos) para a COFINS, por

metro cúbico;

· 0,9135, para o biodiesel fabricado a partir de matérias-primas adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF[4], ou R\$ 10,39 (dez reais e trinta e nove centavos) para o PIS e R\$ 57,53 (cinquenta e sete reais e cinquenta e três centavos) para a COFINS, por metro cúbico;

· um, para o biodiesel fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas regiões norte, nordeste e no semi-árido, adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF, ou R\$ 0,00 (ZERO reais), por metro cúbico.

No que tange às Contribuições PIS/COFINS-Importação, instituídas pela [Lei n.º 10.865/04](#), devemos ressaltar que nos termos do art. 7.º da Lei n.º 11.116/2005, elas deverão incidir, nas operações de importação de biodiesel, sempre com base nas alíquotas específicas e fixas, previstas no *caput* do art. 4.º do referido diploma legal, independentemente de o importador haver ou não optado pelo regime especial de apuração ali referido, devendo-se observar, entretanto, a aplicação dos eventuais coeficientes de redução previstos no *caput* do art. 5.º, da norma em comento[5].

O art. 8.º da Lei n.º 11.116/2005 estabelece ainda que aqueles contribuintes sujeitos ao regime de apuração não cumulativo das Contribuições PIS/COFINS poderão, para fins de determinação dos valores a recolher dessas espécies tributárias, apropriarem créditos dessas espécies tributárias em relação aos pagamentos efetuados nas operações de importação de biodiesel nos seguintes termos:

· mediante a aplicação dos percentuais de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e de 7,6% (sete vírgula seis por cento) para a COFINS, sobre a base de cálculo de que trata o [art. 7.º da Lei no 10.865/04](#) (que institui as Contribuições PIS/COFINS-Importação), no caso de o biodiesel importado ser utilizado como insumo; ou

· mediante a multiplicação do volume importado pelas alíquotas específicas e fixas referidas no *caput* do art. 4.º da Lei n.º 11.116/2005, observadas as reduções previstas no art. 5.º, *caput*, do mesmo diploma legal, na hipótese de biodiesel importado ser destinado à revenda.

A partir da análise das principais características acerca das Contribuições PIS/COFINS incidentes nas operações com biodiesel realizadas por produtores e importadores, considerando-se em especial a sua natureza monofásica (seja sob o faturamento, seja sob o regime especial de tributação com base em alíquotas específicas), passamos a ter condições de abordar alguns aspectos relacionados à legitimidade ou não de as refinarias de petróleo e de as distribuidoras de combustíveis descontarem créditos dessas espécies tributárias, quando da aquisição do biodiesel para adição ao óleo diesel puro derivado de petróleo, na hipótese de apuração das referidas contribuições sob a modalidade não cumulativa.

Caracterização do biodiesel como insumo para fins de apropriação de créditos das Contribuições PIS/COFINS.

Como já mencionamos, a ANP permite que o biodiesel puro (B100) seja vendido pelos produtores e importadores tanto às refinarias de petróleo, quanto às distribuidoras de combustíveis derivados de petróleo, para que essas entidades possam revendê-lo, ou então, para que promovam a sua mistura ao óleo diesel puro, na proporção regularmente prevista, o que resultará no produto denominado B5

(composto da mistura de 5% (cinco por cento) de biodiesel e 95% (noventa e cinco por cento) de diesel derivado de petróleo).

Com base nessas premissas, temos a intenção de identificar, levando-se em conta a legislação tributária vigente, se o biodiesel que eventualmente seja adquirido pelas refinarias ou distribuidoras, em que pese a incidência monofásica das contribuições PIS/COFINS estabelecida pela já comentada Lei n.º 11.116/05, poderá ser considerado como insumo, por estes contribuintes, para fins de apropriação de créditos destas contribuições quando da sua apuração pelo regime não cumulativo.

Nesse contexto, para que possamos ter uma melhor compreensão técnica e didática da matéria ora abordada, pedimos vênias para fazer um breve apanhado histórico acerca dos vários regimes de apuração das Contribuições PIS/COFINS vigentes em nosso sistema tributário, de forma que nos permita apreciar seus efeitos nas operações com biodiesel, produto que, como já visto, possui incidência monofásica dessas contribuições concentrada no produtor ou importador[6].

Inicialmente devemos ter em mente, que após a entrada em vigor das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais regulamentaram a apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, a doutrina jurídico-tributária passou a defender que vigoravam simultaneamente, em nosso ordenamento jurídico, três regimes próprios de apuração daqueles tributos, quais sejam: o monofásico, o cumulativo (ainda regulado pela Lei n.º 9.718/1998) e o não cumulativo. É o que podemos, ao menos, extrair das lições do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho:

No caso em apreço, o que passou a existir foi a figura da tributação monofásica, porque a COFINS é tributo que admite incidência a partir de várias técnicas. **Pode ser cumulativa ou não cumulativa ou pode ser cobrada de maneira monofásica, na produção ou no consumo, ou seja, no começo ou na ponta, ou ainda de maneira plurifásica com ou sem substituição tributária, ao alvedrio do legislador**[7]. (grifos nossos)

Entretanto, com a edição da Lei n.º 10.865/2004, que introduziu no Sistema Tributário Brasileiro as contribuições PIS/COFINS incidentes sobre as operações de importação (PIS-Importação e a COFINS-Importação), os produtos sujeitos à denominada tributação monofásica das espécies tributárias em comento, foram excluídos das exceções contidas no arts 8.º da Lei n.º 10.637/2002 e 10 da Lei 10.833/2003, dispositivos que estabelecem as situações que devem permanecer submetidas às normas vigentes antes da implantação do regime não cumulativo, sendo certo que, até a edição da Lei n.º 10.865/2004, os produtos monofásicos encontravam-se nesta listagem.

Por outro lado, os arts. 21 e 37 da Lei n.º 10.865/2004 alteraram o inciso IV, do § 3.º, do art. 1.º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, respectivamente, para suprimir da sua redação aqueles produtos que tinham incidência monofásica das Contribuições PIS/COFINS, os quais, com a referida mudança, passaram a fazer menção apenas ao álcool para fins carburantes[8].

Além disso, os referidos dispositivos da Lei n.º 10.865/2004, também incluíram o § 1.º no art. 2.º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, com o fito de esclarecer que as alíquotas de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e 7,60% (sete vírgula sessenta por cento) para a COFINS não seriam aplicáveis sobre a receita bruta obtida pelos produtores e importadores dos produtos ali referidos

(sujeitos à tributação monofásica, com exceção do biodiesel, o qual seria tratado posteriormente pela Lei n.º 11.116/2004).

As mencionadas alterações, em nosso sentir, ensejaram uma real modificação em relação à outrora apuração monofásica das Contribuições PIS/COFINS, pois para nós, os produtos ditos monofásicos, dentre eles o biodiesel e alguns derivados de petróleo, passaram a integrar o regime da não cumulatividade, isso porque, com a nova redação conferida pela Lei n.º 10.865/2004, ao inciso IV, do § 3.º, do art. 1.º, tanto da Lei n.º 10.637/2002, quanto da Lei n.º 10.833/2003, tais produtos, não mais estão inseridos como exceções previstas pelos arts. 8.º, da Lei n.º 10.637/2002 e 10, da Lei n.º 10.833/2003.

Desta feita, podemos concluir que, com o advento da Lei n.º 10.865/2004 as pessoas jurídicas produtoras e revendedoras das mercadorias sujeitas ao denominado regime de tributação monofásica, como *e.g.* é o caso dos produtores de biodiesel, e dos produtores de derivados de petróleo (refinarias), passaram também a fazer jus ao desconto de créditos do PIS/COFINS, independentemente das alíquotas diferenciadas das contribuições a que estivessem sujeitas em tal regime, como se inseridas no regime não cumulativo de apuração dessas contribuições. Neste aspecto, são válidos os ensinamentos de Paulo Cesar Ruzisca Vaz, que abaixo reproduzimos *in verbis*:

(...) as normas das Leis n.ºs 10.833/03 e 10.637/02 foram alteradas no pressuposto de que, a partir de 1.º de agosto de 2004, **os principais agentes da cadeia de tributação monofásica (produtores e importadores) passem a aplicar as regras da não-cumulatividade.**

(...)

Isso significa que, a partir de 1.º de agosto de 2004, os dois sistemas conviverão na etapa da importação/produção dos respectivos bens.

(...)

De fato, por força das alterações às Leis n.ºs 10.833/03 e 10.637/02 (mais especificamente, a inserção do §1.º ao artigo 2.º de cada uma dessas Leis), **modificações estas provocadas pelos artigos 21 e 37 da Lei n.º 10.865/04, as alíquotas aplicáveis às vendas internas dos produtos submetidos ao regime monofásico são aquelas constantes das respectivas legislações específicas, inclusive quando tais entidades passarem a ser tributadas pelo sistema não-cumulativo** (Leis n.ºs 9.990/00; 10.147/01; 10.485/02 e 10.560/02 e demais normas correlatas).

Isso faz com que o regime monofásico ainda subsista como sistema “antievasão” de recolhimento de tributos, já que para os principais elos da cadeia (importadores e fabricantes) houve a alteração do sistema anterior, **permitindo-se a aplicação de regras da não-cumulatividade (...) [9]**. (grifos nossos)

Assim, podemos perceber que apesar de não estarem sujeitos às incidências das Contribuições PIS/COFINS com base nas alíquotas genéricas de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e 7,6% (sete vírgula seis por cento) para a COFINS sobre a sua receita bruta, aplicáveis na sistemática não cumulativa ordinária, os setores atingidos pela tributação monofásica passaram a poder descontar créditos das referidas contribuições nos mesmos percentuais acima [10], salvo disposição

expressa em contrário[11].

Diante das breves considerações acerca da inclusão dos produtos ditos monofásicos na sistemática não cumulativa de apuração das Contribuições PIS/COFINS, podemos avançar em nossos estudos, no sentido de definirmos se o biodiesel adquirido pelas refinarias e distribuidoras para ser adicionado ao óleo diesel derivado de petróleo, pode ou não ser considerado, por estas sociedades/contribuintes, como insumo para fins de apropriação de créditos dessas espécies tributárias.

Para tanto, devemos considerar que atualmente a receita auferida pelas refinarias e importadores com a venda de óleo diesel e suas correntes, deverá ser gravada alternativamente pelas alíquotas *ad valorem* de 4,21% (quatro vírgula vinte e um por cento) no caso do PIS e de 19,42% (dezenove vírgula quarenta e dois por cento) no caso da COFINS, nos termos do art. 4.º, inciso II da Lei n.º 9.718/1998, ou pelas alíquotas específicas de R\$ 26,36 (vinte e seis reais e trinta e seis centavos) para o PIS e R\$ 121,64 (cento e vinte e um reais e sessenta e quatro centavos) para a COFINS, por metro cúbico, nos termos do art. 23 e § 5.º da Lei n.º 10.865/2004 c/c o art. 2.º, inciso II do Decreto n.º 5.059/2004. Por seu turno, as receitas reconhecidas pela de venda de óleo diesel por parte das distribuidoras e comerciantes varejistas são tributadas a alíquota zero segundo o art. 42, inciso I da Medida Provisória n.º 2.158-35[12].

Tendo em vista a conjugação destes dois diplomas (Lei n.º 10.865/2004 e Medida Provisória n.º 2.158-35), podemos concluir, que a receita auferida pela venda óleo diesel e suas correntes no Brasil, possui tributação monofásica das Contribuições PIS/COFINS, a qual deve ser concentrada, e calculada com base em alíquotas diferenciadas e majoradas, nas refinarias e importadores, tendo em vista a redução a zero das alíquotas nas operações de venda desses produtos realizadas pelas distribuidoras e pelos postos varejistas.

Desta forma, considerando que o regime monofásico passou a estar inserido dentro da sistemática não cumulativa de apuração das Contribuições PIS/COFINS, e ainda o disposto no inciso I, alínea *a*, do § 4.º do art. 8.º da Instrução Normativa – IN n.º 404/04[13], não temos dificuldade em afirmar que o biodiesel, porventura adquirido pelas refinarias, no mercado interno, para ser adicionado ao diesel puro derivado de petróleo resultando no B5, possa ser considerado, por esses entes, como insumo para fins de apropriação de créditos das Contribuições PIS/COFINS, uma vez que, sem dúvida alguma, em função da sua adição ao óleo diesel puro perderá as suas propriedades físicas ou químicas.

Nesse diapasão, o crédito a ser apropriado pela refinaria na aquisição do biodiesel a ser misturado ao óleo diesel derivado de petróleo, deverá ser calculado por presunção, mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e de 7,6% (sete vírgula seis por cento) para a COFINS, independentemente de o referido produto ter sido tributado na etapa antecedente de forma monofásica e por alíquotas diferenciadas (sejam *ad valorem* ou específicas) pelo produtor ou importador [14].

Por outro lado, questão que pode se afigurar um pouco mais tormentosa, refere-se à possibilidade de as distribuidoras se apropriarem de créditos das Contribuições PIS/COFINS, na hipótese de adquirirem diretamente do produtor ou importador, biodiesel, destinado à mistura com o óleo diesel puro derivado de petróleo, tendo em vista a natureza preponderantemente comercial e não industrial destes contribuintes.

Porém, assim como ocorre no caso de compra de biodiesel pelas refinarias, entendemos haver fortes argumentos no sentido de também as distribuidoras de combustíveis considerarem tal produto como insumo nos termos da já mencionada IN 404/04[15], para fins de apropriação de créditos das Contribuições PIS/COFINS, quando for destinado, por força regulatória, à adição ao óleo diesel derivado de petróleo, com base nas alíquotas de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e de 7,6% (sete vírgula seis por cento) para a COFINS[16], pois após este processo, o biodiesel sem dúvida alguma perderá a sua propriedade física ou química, de forma a resultar em um terceiro produto denominado B5[17].

Por oportuno, gostaríamos de lembrar que, apesar de as vendas de B5 pelas distribuidoras serem tributadas a alíquota zero nos termos do já mencionado inciso I do art. 42 da Medida Provisória n.º 2.158-35, a manutenção dos créditos das Contribuições PIS/COFINS se afigura plenamente possível, em razão da autorização expressa pelo art. 17 da Lei n.º 11.033/2004[18], fato que se revelaria de grande interesse por parte desses contribuintes, pois mesmo na eventualidade de não conseguirem realizar tais créditos na apuração mensal dos referidos tributos, eles poderiam, segundo o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 ser objeto de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou mesmo de pedido de ressarcimento em dinheiro.

Entretanto, em que pese não ser objeto inicial de nosso estudo, e levando-se em conta a grande liquidez que possui os créditos das Contribuições PIS/COFINS, há quem possa argumentar no sentido de que se o biodiesel for considerado como insumo para fins de aproveitamento de créditos desses tributos pelas distribuidoras de combustíveis, também o óleo diesel por elas adquirido deveria ter essa natureza, no sentido de também gerar créditos dessas espécies tributárias, de forma que não podemos nos furtar de tecer alguns poucos comentários acerca deste assunto.

É bem verdade, dentro de uma interpretação lógico-sistemática, que a mistura do biodiesel ao óleo diesel puro derivado de petróleo, poderá ser considerada como um processo de industrialização nos termos definidos pelo inciso I do art. 4.º do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 7.212/2010[19], isso porque dela resultará um terceiro produto (B5), de modo que também, haveria argumentos razoáveis no sentido de o diesel ser tido como um insumo para fins de apropriação de crédito das Contribuições PIS/COFINS.

Nesse aspecto, cremos que os contribuintes, no caso, as distribuidoras mais arrojadas, poderão se valer desse entendimento para defenderem a apropriação dos créditos das Contribuições PIS/COFINS sobre a aquisição de óleo diesel derivado de petróleo, isso porque, tal produto não seria meramente destinado à revenda, mas sim para ser agregado em um processo industrial que resulta no B5, o que num primeiro momento poderia estar em consonância com o art. 3.º, inciso II das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Contudo, no que tange especificamente ao óleo diesel derivado de petróleo, parece-nos que esta não é a melhor exegese, de forma que desde logo ressaltamos que muito provavelmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil terá o mesmo entendimento, tendo em vista existência de vedação expressa à apropriação de créditos de PIS/COFINS nas hipóteses de aquisição de óleo diesel para revenda, prevista no art. 3.º, inciso I, alínea *b* das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002[20].

Nesse sentido, e no intuito de reforçar tal posicionamento, queremos ressaltar que o B5, em que pese ser resultado de um processo de mistura do óleo diesel derivado de petróleo com o biodiesel na proporção regulamentar estabelecida, continua sendo considerado aos olhos do Fisco e da legislação de regência, para fins da incidência das Contribuições PIS/COFINS como sendo óleo diesel derivado de petróleo, pois, diferentemente do que acontece com o biodiesel, o referido processo não retira do óleo diesel adicionado a totalidade da sua propriedade física ou química, o que é exigido pela IN 404/2004 para a sua caracterização como insumo com vias ao aproveitamento de créditos das Contribuições PIS/COFINS [21].

Por outro lado, deve ser salientado que a Segunda Turma do STJ proferiu acórdão nos autos do REsp nº 1.146.504/SC, no qual entendeu, contrariamente ao ora defendido, que a incidência monofásica se mostra incompatível com a técnica do creditamento de PIS/COFINS, cuja razão, no sentir daquela Corte, seria evitar a incidência em cascata dos tributos. Pela ementa a seguir reproduzida, pode-se observar que o caso analisado se refere à revenda de combustíveis, sujeita à alíquota-zero das contribuições em exame:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. LEI 9.990/00. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE PARA REQUERER A COMPENSAÇÃO DA COFINS INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS PROVENIENTES DA VENDA DE COMBUSTÍVEIS.REGIME MONOFÁSICO.

1. Sob o regime da Lei 9.718/98, a COFINS incidente sobre as operações com combustíveis era recolhida por meio de substituição tributária "para frente", vale dizer, as refinarias, na qualidade de contribuintes substitutas, recolhiam antecipadamente as contribuições que seriam devidas em toda a cadeia produtiva, presumindo-se as hipóteses de incidência e a base de cálculo das operações a cargo dos contribuintes substituídos.
2. A partir da Lei 9.990/00, essa sistemática de recolhimento foi alterada, extinguindo-se o regime de substituição tributária "para frente" da COFINS, tornando-se monofásica a incidência da contribuição. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.
3. No caso, o recorrente é comerciante varejista de combustíveis e lubrificantes para veículos automotores e, portanto, não detém legitimidade para requerer a compensação da COFINS após a edição da Lei 9.099/2000.
4. Questão atinente à prescrição prejudicada.

5. Recurso especial não provido. (*REsp nº 1.146.504/SC, Segunda Turma, STJ, relator: Ministro Castro Meira*)

Na mesma vertente, o STJ também se manifestou recentemente de uma forma geral acerca da incompatibilidade do regime monofásico das contribuições PIS/COFINS com a sistemática de apropriação de créditos e ainda que o art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 que garante a manutenção dos créditos das referidas contribuições no caso de tributação a alíquota zero seria aplicável apenas àqueles contribuintes que são beneficiários do regime denominado REPORTE. Veja-se a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS/PASEP E COFINS. ART. 17 DA LEI N. 11.033/2004. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA N. 83 DO STJ.

1. A jurisprudência desta Corte preconiza a orientação de que a "incidência monofásica do PIS e da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento, e de que o benefício instituído no art. 17 da Lei 11.033/2004 somente é aplicável às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto" (AgRg no REsp 1222258/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 24/11/2011).

2. Agravo regimental não provido. (*AgRg no REsp 1284294 / PE, Primeira Turma, STJ, relator: Ministro Benedito Gonçalves*)

Com a devida vênia ao entendimento manifestado pelo STJ acima, continuamos entendendo por todos os fundamentos jurídicos, que a sistemática monofásica de apuração das contribuições PIS/COFINS atualmente está inserta dentro do regime não cumulativo dessas espécies tributárias, não sendo mais autônomo e por esta razão pode sim ensejar o desconto de créditos, salvo as situações expressamente vedadas pela lei.

Contudo, por ser esta matéria relativamente nova, ela merece ser mais debatida no âmbito dos tribunais e das cortes administrativas fiscais, com vistas a um maior amadurecimento do assunto no sentido de propiciar uma segurança jurídica aos contribuintes.

Por se tratar de um produto introduzido recentemente na matriz energética brasileira, podemos concluir que as normas regulatórias, comerciais e tributárias que regem o biodiesel ainda se encontram em evolução. Da mesma forma aconteceu com álcool, sendo que hoje o Brasil é tido como referência mundial de produção deste produto.

Os denominados biocombustíveis, dentro dos quais se insere o biodiesel, são considerados fontes de energia limpa e renovável que no futuro poderão, caso bem exploradas, substituir a contento o petróleo, o gás natural e seus derivados.

Em razão da constante evolução das operações com biodiesel, praticadas em especial com as refinarias e distribuidora de combustíveis, temos que o regime tributário aplicável a tais atividades ainda suscitam algumas dúvidas e controvérsias, principalmente no que se tange à incidência monofásica das

Contribuições PIS/ COFINS e à possibilidade destas sociedades se apropriarem dos créditos dessas espécies na hipótese de adquirem tal produto para fins de mistura ao óleo diesel derivado de petróleo, fato que entendemos plenamente possível e defensável em que pese alguns precedentes jurisprudenciais desfavoráveis.

Esperamos, por fim, que este estudo venha contribuir de forma positiva dentro de um quadro evolutivo, com as discussões acerca da tributação do biodiesel e por via de consequência do B5, pois assim como se deu com o álcool, temos plena convicção que o B100 ainda terá grande importância estratégica para o país.

[1] Art. 3.º O biodiesel só poderá ser comercializado pelos Produtores, Distribuidores, Refinarias, Importadores e Exportadores de biodiesel autorizados pela ANP.

§ 1.º Somente os Distribuidores e as Refinarias autorizados pela ANP poderão proceder mistura óleo diesel A/biodiesel para efetivar sua comercialização.

[2] A opção por este regime especial de tributação pode ser exercida pelo importador ou produtor de biodiesel segundo os termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, produzindo efeitos de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção. Nesse sentido, vide os ditames da Instrução Normativa da RFB n.º 876, de 18 de setembro de 2008.

[3] Segundo o § 1.º, do art. 5.º da Lei n.º 11.116/05 as alíquotas específicas fixas poderão ter coeficientes de redução diferenciados em função: a) da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, segundo a espécie; b) do produtor-vendedor; c) da região de produção da matéria-prima; e d) da combinação de todos os fatores anteriores. Deve ser ressalvado, contudo, que os coeficientes de redução previstos neste dispositivo não são aplicáveis às hipóteses de venda de biodiesel importado (§ 6.º, do art. 5.º da Lei n.º 11.116/2005).

[4] O PRONAF é o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar, gerido pelo Ministério do Desenvolvimento Agrário e que, em conjunto com o selo “Combustível Social”, regulamentado pelas Instruções Normativas MDA 1 e 2, de 2005, permitem ao produtor de biodiesel a opção pelo regime especial de tributação de PIS e COFINS.

[5] Deve ser ressaltado que, nas hipóteses de importação de biodiesel, deverá ser aplicado apenas o coeficiente geral de redução de 0,7802 estabelecido no Decreto n.º 5.297/2004, de forma que nessas operações os coeficientes eventualmente estabelecidos em razão da matéria-prima utilizada, do produtor-vendedor e da região de produção da matéria-prima não deverão ser observados.

[6] Com o objetivo de desonerar a produção nacional da incidência, em cascata, das contribuições PIS/COFINS, as quais eram apuradas de forma cumulativa, nos termos da Lei n.º 9.718/1999, e também de simplificar a sua apuração e fiscalização, o Congresso Nacional promoveu, pontualmente, mudanças significativas no texto constitucional, as quais, dentre outras, trouxeram a possibilidade de lei ordinária definir as hipóteses em que as referidas contribuições incidiriam de forma monofásica (vide a inserção do § 4.º ao art. 149 da Constituição Federal pela EC n.º 33/2001), além das situações em que poderiam

ser apuradas pelo regime da não cumulatividade (veja-se a inclusão pela EC n.º 42/2003 do § 12 ao art. 195 da Constituição).

[7] COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Constitucionalidade da Tributação Monofásica das Contribuições Sociais (PIS e COFINS), *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 61, pp. 143/144, out. 2000.

[8] Deve-se mencionar que atualmente os incisos IV, do § 3.º, do art. 1.º, das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, além da alínea a dos incisos VII do art. 10 da Lei n.º 10.833/2003 e do art. 8.º da Lei, foram devidamente revogados pela Lei n.º 11.727/2008, de forma que também o álcool para fins carburantes encontra-se inserido na sistemática não cumulativa das Contribuições PIS/COFINS.

[9] VAZ, Paulo Cesar Ruzisca. As alterações ao regime não-cumulativo de PIS/COFINS introduzidas pela Lei 10.865 e seu impacto nos setores de tributação monofásica. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Orgs). *PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas*. Editora Quartier Latin. São Paulo, 2005, pp. 479/480.

[10] Especificamente no caso das Contribuições PIS e da COFINS, a sistemática para apropriação de créditos é distinta de outros tributos considerados não cumulativo (e.g. ICMS e IPI). Assim, via de regra, os créditos dessas espécies tributárias devem ser calculados por presunção através da aplicação de percentuais fixos, genericamente previstos, a incidirem sobre os valores dos insumos adquiridos, não sendo relevante, para determinação do valor dos créditos, o valor do débito registrado pelo vendedor destas mercadorias ou produtos. Essa técnica de apuração do valor agregado a ser tributado é denominada pela doutrina tributária como método de “base sobre base” (sobre a aplicabilidade desse método recomendamos a leitura de WHALLEY, John, e FRETZ, Deborah, *The economics of the goods and services tax*, Canadian Tax Foundation, 1990, pp. 97-99; e de COSTA, Alcides Jorge, *ICM na Constituição e na lei complementar*, Editora Resenha Tributária, 1978). Nesse aspecto, tendo em vista as disposições expressas constantes do §1.º do artigo 3.º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, os créditos das Contribuições PIS/COFINS decorrentes da aquisição de produtos para revenda, aquisição de insumos do processo produtivo e outras despesas e encargos relacionados às atividades dos contribuintes, devem ser calculados mediante a aplicação de alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) sobre os custos e despesas do processo produtivo, independentemente de estarem sujeitos à incidência cumulativa ou monofásica ou a alíquotas diferenciadas, a não ser que haja alguma exceção legal.

[11] Deve ser salientado que este também passou a ser o entendimento da Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, podemos citar como exemplo os termos da solução de consulta n.º 286/04 da Superintendência Regional da Receita Federal da 10.ª Região Fiscal, que poderá ser visualizada no sítio eletrônico www.receita.fazenda.gov.br (acesso em 4 de julho de 2010).

[12] Devemos esclarecer que a legislação das Contribuições PIS/COFINS não distingue o óleo diesel puro derivado daquele resultante adição do biodiesel (B5), de forma que este produto continuará sendo tributado por estas espécies tributárias como se óleo diesel fosse.

[13] Art. 8.º (...)

(...)

§ 4.º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do **caput**, entende-se **como insumos**:

I – utilizados na **fabricação ou produção** de bens destinados à venda:

a) a **matéria-prima**, o **produto intermediário**, o material de embalagem e **quaisquer outros bens que sofram alterações**, tais como o desgaste, **o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

(...)

[14] Nesse sentido, vide nota de rodapé n.º 10 acima. Também Na hipótese de a refinaria adquirir o biodiesel para revenda, fato permitido pela Resolução n.º 14/2012 da ANP, entendemos ser possível a apropriação de créditos das Contribuições PIS/COFINS na forma descrita na nota de rodapé n.º 10 acima, tendo em vista a inexistência de qualquer vedação nesse sentido na legislação de regência dos referidos tributos, diferentemente de outros produtos monofásicos, cujo aproveitamento de crédito dessas espécies tributárias na operação de revenda é expressamente defeso nos termos do art. 3.º, inciso I, alínea *b* das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

[15] Vide nota de rodapé n.º 13.

[16] Nesse sentido, veja nota de rodapé n.º 10.

[17] **A apropriação de créditos das Contribuições PIS/COFINS pelas distribuidoras, na hipótese de aquisição de biodiesel para ser misturado ao óleo diesel derivado de petróleo, em nosso entendimento, se afigura possível ainda por uma questão de isonomia tributária, isso porque ao traçarmos um paralelo com a aquisição do Álcool Etílico Anidro Carburante – AEAC, produto que à semelhança do biodiesel, é destinado pelas distribuidoras para adição à gasolina A, numa proporção que usualmente varia entre 20 e 25%, resultando na denominada gasolina C, verificamos que com o advento da Lei n.º 11.727/2008, a apropriação de créditos por estes contribuintes nesta operação passou a ser possível nos termos da nova redação do art. 5.º, § 15 da Lei n.º 9.718/1998.** A única diferença a ser apontada em relação ao biodiesel, é no sentido de que crédito das Contribuições PIS/COFINS a ser apropriado pelas distribuidoras no caso do AEAC, não se dará por presunção mediante a aplicação das alíquotas previstas, no caput do art. 2.º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas com base em alíquotas a serem estabelecidas em ato do Poder Executivo (atualmente Decreto n.º 6.573/2008) tendo em vista a exceção legalmente prevista (art. 5.º, § 15 da Lei n.º 9.718/1998).

[18] 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.

[19] Art. 4.º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento,

o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como ([Lei n.º 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único](#), e [Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único](#)):

I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

[20] Ressaltamos que a Receita Federal já se manifestou expressamente quanto à impossibilidade de aproveitamento de créditos das Contribuições PIS/COFINS, na hipótese de aquisição de óleo diesel destinado à revenda. Nesse sentido, vide os termos das soluções de consulta n.ºs 37/06 da Superintendência Regional da Receita Federal da 1.ª Região Fiscal e 297/07 da Superintendência Regional da Receita Federal da 7.ª Região Fiscal, que poderão ser visualizadas no sítio eletrônico www.receita.fazenda.gov.br (acesso em 4 de julho de 2010).

[21] No futuro, mediante o aumento gradativo da proporção de biodiesel a ser misturado ao óleo diesel derivado de petróleo, pode ser que o resultado desta mistura acabe alterando totalmente as propriedades físicas e químicas do óleo diesel, de forma que este possa também ser considerado como insumo pelas distribuidoras para efeitos de apropriação de créditos das Contribuições PIS/COFINS.

Date Created

18/06/2013