

## A não incidência do Funrural na emissão primária de CBIOS

Em 2015, 195 países integrantes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (UNFCCC [\[1\]](#)) chegaram a assinar o Acordo de Paris (e 147 já o ratificaram, entre eles o Brasil), comprometendo-se a reduzir a emissão de gases ocasionadores do efeito estufa e, assim, a contribuir o máximo possível para a consolidação de um desenvolvimento cada vez mais sustentável. Com relação especificamente ao Brasil, a matriz bioenergética foi um dos eixos utilizados como base para a descarbonização, o que acabou por culminar na instituição da Política Nacional de Biocombustíveis (Renovabio) por meio da Lei nº 13.576/2017 e, em consequência, na criação dos créditos de descarbonização (CBIO) como um dos instrumentos de concretização dessa política (artigo 4º, inciso II



**Fábio Calcini**

Advogado e Professor

Dada a relevância desse cenário, a presente discussão pretende analisar a

não incidência do Funrural na emissão primária dos CBIOS, especialmente em razão de que os pormenores fiscais podem influenciar significativamente (de maneira positiva ou negativa) o resultado pretendido pelo legislador. Inicialmente trataremos das especificidades práticas da atividade de emissão desses créditos e, logo em seguida, passaremos ao exame da não incidência do Funrural.

O CBIO é um instrumento escritural com natureza jurídica de ativo financeiro [\[4\]](#) ("ativo financeiro verde") e cuja solicitação somente é permitida aos produtores e/ou importadores de biocombustível (emissores primários), de modo que o número de créditos a serem emitidos depende diretamente da quantidade de energia limpa colocada em circulação por esses agentes. Ou seja, quanto maior, mais CBIOS poderão ser emitidos em seu favor. Após a emissão, podem ser negociados (inclusive na bolsa de valores) e devidamente adquiridos por distribuidores de combustíveis [\[5\]](#) a fim de que estes possam compensar a emissão de CO<sub>2</sub> decorrente da produção de combustíveis fósseis.



Explicitemos melhor a prática. A título de unidade padrão, foi escolhida a quantidade de uma tonelada como base para a emissão de um CBIO, ou seja, a cada uma tonelada de CO<sub>2</sub> que deixa de ser emitido, o seu efetivo responsável (emissor primário) fica autorizado a emitir um CBIO. A Nota de Eficiência Energético Ambiental (parâmetro utilizado pela lei para definir a quantidade de Créditos de Descarbonização a serem emitidos — artigo 13, §1º, da Lei nº 13.576/2017) "*é a resultante do perfil técnico informado na RenovaCalcMD (...) (ferramenta de cálculo oficial do Renovabio)*" [6] e vincula-se ao "*volume de biocombustível produzido e comercializado, gerando os créditos de descarbonização (CBIO) do Renovabio*".

A partir dessas informações, conclui-se que esse produtor rural acabou sendo responsável pela produção de um milhão de mega joules de energia (a partir do etanol hidratado e evidenciada por meio do cálculo [50 mil x 20 = um milhão]), sendo que, dada a sistemática desenvolvida pela política do Renovabio, deve ainda ser considerada a nota de eficiência deste biocombustível (neste exemplo, 50gCO<sub>2</sub> e/MJ), de forma que o cálculo final para fins de quantificação de CBIOs que podem ter a sua emissão solicitada por este produtor rural é um milhão [7] x 50 [8], ou seja, 50 milhões, o que equivale a 50 toneladas e, por conseguinte, revela o direito à emissão de 50 CBIOs. Portanto, em resumo, os produtores rurais que tenham real interesse na emissão de CBIOs devem primeiramente buscar a sua certificação perante a ANP (Certificação da Produção Eficiente de Biocombustíveis) e, após, prestar-se ao início do procedimento expressamente previsto em lei.

Uma vez habilitados e certificados pela ANP, referidos agentes econômicos (emissores primários) devem enviar as notas fiscais de comercialização do biocombustível [9] a este mesmo órgão regulador (artigo 13, § 2º, da Lei nº 13.576/2017), a fim de que estas sejam devidamente validadas e, assim, sirvam de base (lastro) à verificação da quantidade de CBIOs que potencialmente podem ser emitidos.

Em seguida, a ANP (juntamente com o Serpro [10] — empresa pública de tecnologia da informação) disponibiliza esses "pré-CBIOs", os quais permitem que o escriturador (instituição financeira devidamente autorizada para a realização da emissão de CBIOs) contratado pelo produtor de biocombustível possa escriturar tais créditos em seu favor, sendo inclusive o responsável por acompanhar estes CBIOs em ambientes de negociação até a sua "aposentadoria".

Ciente de como funciona referida emissão, passemos agora à análise da regra matriz de incidência tributária da contribuição famigeradamente conhecida por Funrural, paga pelos produtores rurais pessoas jurídicas.



Conforme dicção do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 [11] (agroindústria) e do artigo 25 da Lei nº 8.870/94 [12] (empregador pessoa jurídica que se dedique à produção rural), sabe-se que a incidência do Funrural se dá sobre a receita bruta originada da comercialização de sua produção. Assim, como critério material (verbo + complemento), tem-se o "comercializar a produção" decorrente do exercício das atividades econômicas de: 1) industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros (no caso da agroindústria); ou apenas a de 2) produção rural (no caso do empregador pessoa jurídica produtor rural). Já o critério espacial diz respeito ao local onde se deu a ação configuradora do fato gerador, de modo que, no que concerne à referida exação, em qualquer localidade do território nacional poderá se consubstanciar o fato imponible que dará ensejo ao recolhimento desse tributo aos cofres da União. A título de critério temporal, tem-se o momento de ocorrência deste fato imponible, *in casu*, o momento da comercialização da produção.

Diante do exposto, compreende-se de forma cristalina que a vontade do legislador foi a de estabelecer a incidência do Funrural tomando por base o auferimento de receita bruta decorrente da comercialização da produção rural ou agroindustrial. Assim, resta até mesmo intuitivo afirmar que, do ponto de vista jurídico-tributário, somente podem ser tributados pelo famigerado Funrural aqueles numerários recebidos pelos produtores rurais ou pelas agroindústrias que sejam realmente originários da comercialização de sua produção [13].

Ora, se o legislador assim dispôs (tanto no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 quanto no artigo 25 da Lei nº 8.870/94), jamais se pode aceitar que a emissão primária de CBIOs por parte dos produtores rurais pessoas jurídicas, inclusive, agroindústrias, que se dediquem à produção de biocombustível, possa configurar fato gerador de obrigação tributária relativa ao Funrural. Além de a emissão de CBIOs ocasionar despesas ao emissor primário (e não receitas, ao menos neste exato momento do fluxo), a premissa que deve ser considerada para fins de ocorrência ou não do fato gerador de tributos deve ser, sempre e acima de tudo, analisada precipuamente sob o prisma do princípio da legalidade, uma vez que, em regra, o ordenamento jurídico brasileiro não permite a alteração do fato gerador e nem da base de cálculo e da alíquota de um tributo, sem que o seja por meio de lei (artigo 150, inciso I, da CF/88 e artigo 97 do CTN).

Desse modo, se a emissão primária de CBIOs (ativos financeiros, como já dito) não se enquadra nem como receita bruta e nem como resultado da comercialização de produção rural ou agroindustrial, não há de se falar em incidência do Funrural, afinal não existe produção rural ou agroindustrial de CBIOs!

A propósito, quanto a esse tipo de tributação, não se pode esquecer ainda do caráter predominantemente extrafiscal [14] a ela inerente, especialmente em razão de a carga tributária revelar-se como aspecto importantíssimo a ser levado em consideração pelos agentes econômicos no momento de decidirem a respeito da alocação de seus recursos (sem dúvida, a tributação ostenta um relevante aspecto indutor de comportamentos que pode ser crucial para definir o sucesso ou não de determinadas políticas que envolvem a afetação de recursos). Portanto, a depender das dificuldades eventualmente criadas pelo Fisco no que toca a esse contexto, é que se poderá antever (e comemorar ou não) a eficácia da política de descarbonização instituída pelo Renovabio e instrumentalizada por meio dos CBIOs, entre outros.



Seja como for, espera-se que a presente discussão possa ao menos projetar um modesto feixe de luz sobre a circunstância examinada, dado que pontos obscuros não podem, de forma alguma, servir de favorecimento à ânsia arrecadatória do Fisco.

[1] *United Nations Framework Convention on Climate Change*.

[2] "Artigo 4º — São instrumentos da Política Nacional de Biocombustíveis (Renovabio), entre outros: (...) II. os créditos de descarbonização de que trata o Capítulo V desta lei (...)"

[3] Sobre o tema em matéria fiscal: CALCINI, Fábio Pallaretti. Os Aspectos tributários da política energética do Renovabio. Direito do Agronegócio. CONJUR: 3 de janeiro de 2020 in <https://www.conjur.com.br/2020-jan-03/direito-agronegocio-Renovabio-aspectos-tributarios> ; TORRES, Heleno Taveira. Tributação das emissões e negociações dos títulos de CBio: a vida continua. CONJUR, 29 de abril de 2020 in <https://www.conjur.com.br/2020-abr-29/consultor-tributario-tributacao-emissoes-negociacoes-titulos-cbio>.

[4] Nos termos do explicitado no Pronunciamento Técnico CPC 14, disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/227\\_CPC\\_14.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/227_CPC_14.pdf)

[5] "Parte obrigada" a cumprir metas individuais compulsórias de redução de emissão de gases causadores do efeito estufa, nos moldes do que consta no artigo 7º da Lei nº 13.576/2017, regulamentado pelo artigo 5º do Decreto nº 9.888/2019, bem como pela Portaria MME nº 419/2019 e Resolução ANP nº 802/2019.

[6] Disponível em: [http://www.anp.gov.br/images/Consultas\\_publicas/2018/n10/CP10-2018\\_Nota-Tecnica-Renova-Calc.pdf](http://www.anp.gov.br/images/Consultas_publicas/2018/n10/CP10-2018_Nota-Tecnica-Renova-Calc.pdf).

[7] Mega Joules de energia produzidos a partir do etanol hidratado, conforme dados utilizados exemplificativamente.

[8] Suposta nota de eficiência energético ambiental para o etanol hidratado (de acordo com o exemplo).

[9]

*"Artigo 13 — A emissão primária de créditos de descarbonização será efetuada, sob a forma escritural, nos livros ou registros do escriturador, mediante solicitação do emissor primário, em quantidade proporcional ao volume de biocombustível produzido, importado e comercializado. (...) § 2º A solicitação de que trata o caput deste artigo deverá ser efetuada em até sessenta dias pelo emissor primário da nota fiscal de compra e venda do biocombustível, extinguindo-se, para todos os efeitos, o direito de emissão de crédito de descarbonização após esse período".*

[10] <https://www.Serpro.gov.br/>.

[11] *"Artigo 22A — A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do artigo 22 desta lei, é de:*

*I. 2,5% destinados à Seguridade Social;*

*II. 0,1% para o financiamento do benefício previsto nos [artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991](#), e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade (...)"*.

[12] *"Artigo 25 — A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos [incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), passa a ser a seguinte:*

*I. 1,7% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;*

*II. 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho (...)"*.

[13] <https://www.conjur.com.br/2017-jun-02/direito-agronegocio-quais-receitas-sao-tributadas-funrural-pessoa-juridica>.

[14] Sob o prisma da Constituição Federal de 1988, todos os indivíduos têm direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (artigo 225 da CF/88), o que justifica o arrefecimento de políticas públicas que visem à concretização deste direito e, ademais, fundamenta a imprescindibilidade de uma tributação diferenciada nas searas ambiental e do agronegócio, sob pena de ineficácia das políticas eventualmente instituídas neste sentido. *"Tributar de forma diferenciada o setor do agronegócio não é privilégio, mas, verdadeiramente, cumprir o que determina a Constituição Federal e o sistema jurídico brasileiro"* (CALCINI, Fabio Pallaretti. *Tributação Diferenciada no Agronegócio*. Agroanalysis: Centro de Agronegócio da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: [http://www.sescoopsp.org.br/sms/files/file/Agroanalysis\(1\).pdf](http://www.sescoopsp.org.br/sms/files/file/Agroanalysis(1).pdf) ).