

A tributação do PIS e da Cofins na produção do biodiesel



Fábio Calcini

Advogado e Professor

Nos tempos atuais, a busca por energia renovável tem sido um importante

objetivo do setor produtivo, tendo em vista a necessidade de sustentabilidade^[1], entre eles temos a produção de biodiesel^[2], o qual é uma espécie de biocombustível.^[3] – ^[4]

Bem por isso, tema de relevância diz respeito à tributação na cadeia de produção do biodiesel^[5] quanto ao PIS e COFINS, dada as peculiaridades existentes.

Biodiesel consiste no “combustível para motores a combustão interna com ignição por compressão, renovável e biodegradável, derivado de óleos vegetais ou de gorduras animais, que possa substituir parcial ou totalmente o óleo diesel de origem fóssil” (art. 1º, inciso I, do Decreto n. 5.297/2004). Como isso, temos, por exemplo, biodiesel de soja, mamona, palma, milho e de derivado de gorduras animais.

E, dentro desta perspectiva, já iniciamos a análise a partir da matéria-prima que será utilizada para a produção do biodiesel. Há tributação de PIS e COFINS?

Como regra, a comercialização de produtos de origem vegetal destinados à produção de biodiesel por cooperativa ou pessoa jurídica de produção agropecuária, como também cerealista^[6], é suspensa quanto ao PIS e COFINS, no regime cumulativo ou não cumulativo, como enuncia o art. 47-A da Lei n. 12.546/2011:

“Art. 47-A. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de matéria-prima in natura de origem vegetal, destinada à produção de biodiesel, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referida no § 1º do art. 47 desta Lei.”



Percebe-se, deste modo, que a comercialização de gordura animal com finalidade de produção do biodiesel não estaria abrangida pela Lei n. 12.546/2011 ou mesmo pela alíquota zero do art. 1º da Lei n. 10.925/2004. Como isso, sofreria a tributação pela regra geral na comercialização, ou seja, no regime cumulativo (PIS – 065%; COFINS – 3%) e não cumulativo (PIS 0,65%; COFINS 7,6%).

Por sua vez, a soja possui legislação específica, conforme art. 29, da Lei n. 12.865/2013, o qual dispõe que, pela suspensão do PIS e da COFINS na comercialização, seja no regime cumulativo ou não cumulativo:

“Art. 29. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.”

De outro lado, é preciso verificar, diante do regime constitucional da não cumulatividade, que é regra e não exceção (art. 195, § 12, CF), se a aquisição destas principais matérias-primas (mamona, milho, soja, gorduras animais) para utilização como insumo no processo produtivo permitiriam crédito para abatimento da saída.

Como regra, tais aquisições não permitem direito ao crédito: (i) – ordinário, pois há venda com suspensão de PIS e COFINS[7]; e (ii) – presumido, por expressa vedação legal[8].

Embora esta seja a regra, ou seja, da inexistência de crédito ordinário e presumido para as matérias-primas de origem vegetal (mamona, milho, etc), existem exceções: (i) – soja: há previsão de crédito presumido de 45% (quarenta e cinco por cento), no caso de comercialização de biodiesel classificado no código 3826.00.00 da Tipi, conforme art. 31, § 2º, V, da Lei n. 12.865/2013[9] – [10] – [11]; (ii) – gordura animal, há direito ao crédito integral ordinário (PIS – 1,65%; COFINS – 7,6%) diante da inexistência de suspensão para a comercialização por pessoa jurídica, seguindo a regra geral.

Além de matérias-primas, é importante esclarecer que, dentro do regime não cumulativo para PIS e COFINS, aquela pessoa jurídica submetida à referida sistemática que produzir biodiesel, poderá descontar também créditos ordinários previstos no art. 3º, das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, tais como insumos, máquinas e equipamentos, aluguéis, frete e armazenagem, entre outros.

Como veremos adiante, o produtor de biodiesel possui um regime diferenciado de tributação do PIS/COFINS quanto à receita de sua produção, no entanto, isto não impede do direito aos créditos ordinários decorrentes do regime não cumulativo, independentemente do disposto no art. 6º, da Lei n. 11.116/2005[12]. Equivale dizer: haverá a incidência monofásica na comercialização do produto biodiesel, o que não é incompatível com os créditos ordinários do regime não cumulativo[13].



Exatamente sobre o tema do biodiesel e a possibilidade de créditos ordinários, já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – que:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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.”[\[14\]](#)

Tem-se, assim, além de eventual crédito presumido, a depender da matéria-prima utilizada, também os créditos ordinários de PIS/COFINS.

Após avaliação de algumas questões específicas voltadas para o insumo, passamos à descrição da forma de tributação para PIS e COFINS quanto à receita bruta auferida na produção de biodiesel.

Referida tributação está prevista na Lei n. 11.116/2005, a qual dispõe acerca do “*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*”.

Segundo art. 3º, da Lei n. 11.116/2005, a tributação para fins de PIS e COFINS do biodiesel seria monofásica:

“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.”[\[15\]](#)

No entanto, o art. 4º, da mesma lei, permite a opção por um regime especial de tributação[\[16\]](#):

“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”.

Referido dispositivo legal, em verdade, quanto ao regime especial seria o limite máximo a ser tributado, uma vez que o art. 5º, preceitua:

“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.

(...).

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

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

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

Diante desta delegação para o Poder Executivo realizar a alteração dos coeficientes, temos o Decreto n. 5.297/2004^[17], que enuncia:

“Art. 3º O coeficiente de redução da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS previsto no caput do art. 5º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, fica fixado em 0,7802. (Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012)

Parágrafo único. Com a utilização do coeficiente de redução determinado no **caput**, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e sobre a receita bruta auferida com a venda de biodiesel no mercado interno ficam



reduzidas, respectivamente, para R\$ 26,41 (vinte e seis reais e quarenta e um centavos) e R\$ 121,59 (cento e vinte e um reais e cinquenta e nove centavos) por metro cúbico. [\(Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012\)\[18\]](#)

Art. 4º Os coeficientes de redução diferenciados da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, previstos no [§ 1º do art. 5º da Lei nº 11.116, de 2005](#), ficam fixados em: [\(Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012\)](#)

I – 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 semiárido; e [\(Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012\)](#)

II – 0,9135, para o biodiesel fabricado a partir de matérias-primas adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF; [\(Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012\)](#)

III – 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. [\(Redação dada pelo Decreto nº 6.458, de 2008\)](#)

§ 1º Com a utilização dos coeficientes determinados nos incisos I, II e III do caput deste artigo, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida pelo produtor, na venda de biodiesel, ficam reduzidas para:

I – R\$ 22,48 (vinte e dois reais e quarenta e oito centavos) e R\$ 103,51 (cento e três reais e cinquenta e um centavos), respectivamente, por metro cúbico de biodiesel fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semiárido; [\(Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012\)](#)

II – R\$ 10,39 (dez reais e trinta e nove centavos) e R\$ 47,85 (quarenta e sete reais e oitenta e cinco centavos), respectivamente, por metro cúbico de biodiesel fabricado a partir de matérias-primas adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF; e [\(Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012\)](#)

III – R\$ 0,00 (zero), por metro cúbico de biodiesel fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas regiões norte, nordeste e semi-árido, adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF. [\(Redação dada pelo Decreto nº 6.458, de 2008\)](#)

§ 2º O produtor de biodiesel, para utilização do coeficiente de redução diferenciado de que tratam os incisos II e III do § 1º deste artigo, deve ser detentor, em situação regular, da concessão de uso do selo "Combustível Social" de que trata o art. 2º deste Decreto.

§ 3º No caso 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 deste artigo devem ser aplicadas proporcionalmente ao custo de aquisição das matérias-primas utilizadas no período.

§ 4º Para os efeitos do § 3º 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.

§ 5º As alíquotas deste artigo não se aplicam às receitas decorrentes da venda de biodiesel importado.”[19]

Por sua vez, diante da aplicação do regime monofásico, não há incidência na etapa posterior, ou seja, na revenda, conforme art. 3º, da Lei n. 11.116/2005.[20]

São estas as considerações a respeito da tributação do PIS e COFINS na cadeia de produção do biodiesel.

[1] Dentro destas atividades, vale lembrar também da Política Energética do RenovaBio. CALCINI, Fábio Pallaretti. Direito do Agronegócio. Os aspectos tributários da política energética RenovaBio. IN <https://www.conjur.com.br/2020-jan-03/direito-agronegocio-renovabio-aspectos-tributarios>

[2] JBS Biodiesel investirá R\$ 193 milhões para expansão em 2020 in <https://istoe.com.br/jbs-biodiesel-investira-r-193-milhoes-para-expansao-em-2020/>;

[3] “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 (art. 2º, inciso VI, RESOLUÇÃO ANP Nº 734, DE 28.6.2018 – DOU 29.6.2018 – RETIFICADO DOU DE 11.7.2018).

[4] Não trataremos especificamente do etanol produzido a partir da cana de açúcar no presente estudo.

[5] Lei n. 11.116/2005: “Art. 1º As atividades de importação ou produção de biodiesel deverão ser exercidas, exclusivamente, por pessoas jurídicas constituídas na forma de sociedade sob as leis brasileiras, com sede e administração no País, beneficiárias de autorização da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, em conformidade com o inciso XVI do art. 8º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e que mantenham Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

[6] “§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições de matérias-primas de origem vegetal, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, de cooperativa de produção agropecuária ou de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e



comercializar”.

[7] – art.3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

[8] – art. 47-B, da Lei n. 12.546/2011.

[9] – “SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Solução de Consulta nº 367/2007: “ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 12.865, DE 2013. BIODIESEL. EX 01. A venda (quer no mercado interno, quer no mercado externo) de biodiesel classificado no código 3826.00.00 Ex 01 da Tipi, pela pessoa jurídica que o industrializa, sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, importa na concessão de crédito presumido a ser descontado desse tributo, calculado com base na receita decorrente dessa venda, nos termos do art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.”

[10] – SOLUÇÃO DE CONSULTA Cosit nº 439/2017: “ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep. EMENTA :BIODIESEL. CRÉDITO PRESUMIDO. O crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 47 da Lei nº 12.546, de 2011, calculado sobre o valor das matérias-primas adquiridas entre 15 de dezembro de 2011 e 9 de outubro de 2013 e usadas como insumo na produção de biodiesel, deve ser apurado e utilizado nos termos dos arts. 13 a 17 da IN RFB nº 1.514, de 2014.O crédito presumido do art. 47 da Lei nº 12.546, de 2001, em relação a uma mesma operação, não pode ser apurado pela pessoa jurídica em concomitância com o crédito básico da Contribuição para o PIS/Pasep do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, ou com o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.A partir de 10 de outubro de 2013, é facultado à pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a apropriação e a utilização do crédito presumido dessas contribuições, relativo à receita de venda no mercado interno ou exportação de biodiesel de que tratam arts. 31 e 32 da Lei nº 12.865, de 2013, desde que atendidos os termos e as condições ali exigidos, os arts. 28 e 29 de referida lei, e a legislação pertinente.

[11] Art. 339 IN 1911/2019: “Art. 339. A pessoa jurídica industrial, sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação de biodiesel classificado no código 3826.00.00 da Tipi, nos termos do art. 531 (Lei nº 12.865, de 2013, art. 31, caput e §7º).”. V. ainda. Art. 531 IN 1911/2019.

[12] “Art. 6º Aplicam-se à produção e comercialização de biodiesel as disposições relativas ao § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003”.

[13] Vejamos por exemplo o próprio Ato Declaratório Interpretativo n. 4/2016, que “Dispõe sobre o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável às receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica. Art. 1º A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação. § 1º As receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes estiveram sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins até 01 de outubro de 2008, data de entrada em vigor das alíneas “c” e “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, a partir da qual se



aplica a tais receitas, em regra, o regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação. § 2º Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Art. 2º Observado o disposto no art. 1º, para efeitos do rateio proporcional de que tratam o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total” referida nos mencionados dispositivos, mesmo que tais receitas estejam submetidas a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições em voga, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.”

[14] – CARF, 3ª Seção, Ac. 3401005.309, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, j. 24/09/2018.

[15] Art. 334 da IN 1911/2019.

[16] Art. 335 da IN 1911/2019.

[17] A delegação estabelecida em lei, autorizando, além da redução do PIS e da COFINS, também a majoração, mesmo que dentro de limites legais fere o princípio regra da legalidade (art. 150, I, CF).

[18] – Art. 336 da IN 1911/2019.

[19] Art. 337 da IN 1911/2019.

[20] “Art. 341. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes da revenda de biodiesel, quando auferidas por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora (Lei nº 11.116, de 2005, art. 3º).” – IN 1911/2019.

Date Created

20/03/2020