

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**TRIBUTAÇÃO DO ICMS DO BIODIESEL NO BRASIL**

Compatibilidade com os princípios da igualdade e da proporcionalidade

**RENATO CABRAL DIAS DUTRA**

**RIO DE JANEIRO**

**2021**

RENATO CABRAL DIAS DUTRA

## **TRIBUTAÇÃO DO ICMS DO BIODIESEL NO BRASIL**

Compatibilidade com os princípios da igualdade e da proporcionalidade

Monografia de final de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da **Prof. Dra. Clara Gomes Moreira.**

RIO DE JANEIRO

2021

DD978t Dutra, Renato Cabral Dias  
Tributação do ICMS do biodiesel no Brasil: compatibilidade  
com os princípios da igualdade e da proporcionalidade / Renato  
Cabral Dias Dutra. -- Rio de Janeiro, 2021.  
58 f.

Orientadora: Clara Gomes Moreira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional  
de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. ICMS. 2. Princípio da Igualdade. 3. Princípio da  
Proporcionalidade. 4. Biodiesel. 5. Crédito tributário. I. Moreira,  
Clara Gomes, orient. II. Título.

RENATO CABRAL DIAS DUTRA

## **TRIBUTAÇÃO DO ICMS DO BIODIESEL NO BRASIL**

Compatibilidade com os princípios da igualdade e da proporcionalidade

Monografia de final de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da **Prof. Dra. Clara Gomes Moreira.**

Data da Aprovação: 16/02/2022

Banca Examinadora:

---

Orientadora: Prof. Dra. Clara Gomes Moreira

---

Membro: Prof. Dr. Caio Augusto Takano

---

Membro: Prof. Dra. Helena Christiane Trentini

---

Membro: Prof. Dr. Luís Flávio Neto

RIO DE JANEIRO

2021

*Aos meus Pais, ao meu Irmão, à minha Afilhada e à minha Tia Malude,  
por serem meus Pilares.*

*E, especialmente, dedico este trabalho aos que fizeram toda a diferença em minha vida,  
em específico, ao longo desses cinco anos de jornada.*

*À amiga Ana Serrão, por ser leal e sincera no companheirismo a todo tempo.  
À amiga Maria Morris, por ser fortaleza e esperança, meu encontro de almas.  
Ao amigo Nilson Coronin, por se fazer presente e pela prioridade dedicada à nossa amizade.  
Ao amigo Thiago Serrano, por ser inspiração e exemplo, nos conselhos e no caráter.*

*Sem vocês presentes, o caminho teria sido muito mais difícil.*

## Resumo

O presente trabalho buscou identificar qual alternativa de tributação do ICMS do biodiesel no Brasil apresenta maior compatibilidade com os princípios da igualdade e da proporcionalidade, no contexto do novo modelo de comercialização implementado em substituição aos leilões públicos de biodiesel. Quatro alternativas foram aventadas: (alternativa 1) manutenção da sistemática tributária vigente no modelo de comercialização por leilões públicos; (alternativa 2) concessão de tratamento tributário diferenciado aos produtores de biodiesel para apuração e pagamento do ICMS incidente nas respectivas operações, realizadas com diferimento ou suspensão do imposto; (alternativa 3) recolhimento, pelo produtor de biodiesel, do ICMS próprio e do ICMS-ST do biodiesel; e (alternativa 4) adoção da monofasia tributária com alíquotas *ad rem*. Para avaliar a compatibilidade com o princípio da igualdade, foram definidos como parâmetros a capacidade contributiva relativa, a neutralidade concorrencial da tributação e os princípios da Política Nacional dos Biocombustíveis. Em relação ao princípio da proporcionalidade, o parâmetro da capacidade contributiva relativa foi aplicado através do teste de proporcionalidade trifásico: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Resultados mostram que tanto a alternativa 2 quanto a alternativa 4 são compatíveis com o princípio da igualdade, mas apenas a alternativa 4 é completamente compatível com o princípio da proporcionalidade, superando a alternativa 2 no exame da proporcionalidade em sentido estrito.

**Palavras-chave:** ICMS; Princípio da Igualdade; Princípio da Proporcionalidade; Biodiesel; Crédito tributário.

## Abstract

The present work aimed to identify which alternative for taxation of ICMS on biodiesel in Brazil is more compatible with the principles of equality and proportionality, in the context of the new biodiesel commercialization model implemented in 2022 to replace the public auctions. Four ICMS taxation alternatives were proposed: (alternative 1) maintenance of the current tax system; (alternative 2) granting differentiated tax treatment to biodiesel producers in the calculation and payment of ICMS, carried out with tax deferral or suspension; (alternative 3) payment by the biodiesel producer of its own biodiesel ICMS and ICMS-ST; and (alternative 4) adoption of tax monophasia with *ad rem* rates. To assess the compatibility of these alternatives with the principle of equality, parameters were defined as the relative contributory capacity, the competitive neutrality of taxation and the principles of the National Biofuels Policy. Regarding the principle of proportionality, the relative contributory capacity parameter was applied through a three-phase proportionality test: adequacy, necessity, and proportionality in the strict sense. Results show that both alternatives 2 and 4 are compatible with the principle of equality, but only alternative 4 is completely compatible with the principle of proportionality, surpassing alternative 2 in the examination of proportionality in the strict sense.

**Keywords:** ICMS; Principle of Equality; Principle of Proportionality; Biodiesel; Tax credit.

## SUMÁRIO

I - INTRODUÇÃO	8
I.1 Contexto	8
I.2 Metodologia	9
I.3 Justificativa de pesquisa	10
I.4 Questões a investigar	11
II – AS ALTERNATIVAS TRIBUTÁRIAS APLICÁVEIS AO NOVO MODELO DE COMERCIALIZAÇÃO DE BIODIESEL	13
II.1 Questões preliminares sobre a tributação do ICMS	13
II.2 Modelo atual de tributação do ICMS do biodiesel	13
II.3 Novo modelo de comercialização do biodiesel e alternativas à tributação do ICMS	16
II.4 Avaliação das consequências advindas das alternativas de tributação de ICMS do biodiesel no novo modelo de comercialização	18
II.5 Apontamentos sobre o potencial de acúmulos de créditos de ICMS na comercialização de biodiesel	25
III – AVALIAÇÃO DA COMPATIBILIDADE COM O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	31
III.1 Princípio da Igualdade Tributária	31
III.2 Parâmetros para o Princípio da Igualdade Tributária	33
III.3 Avaliação de compatibilidade das alternativas de tributação do ICMS do biodiesel com o Princípio da Igualdade Tributária	39
IV – AVALIAÇÃO DA COMPATIBILIDADE COM O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE TRIBUTÁRIA	40
IV.1 Princípio da Proporcionalidade	40
IV.2 Parâmetros para o Princípio da Proporcionalidade	42
IV.3 Avaliação de compatibilidade das alternativas de tributação do ICMS do biodiesel com o Princípio da Proporcionalidade	48
V - CONCLUSÕES	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53



# I - INTRODUÇÃO

## I.1 Contexto

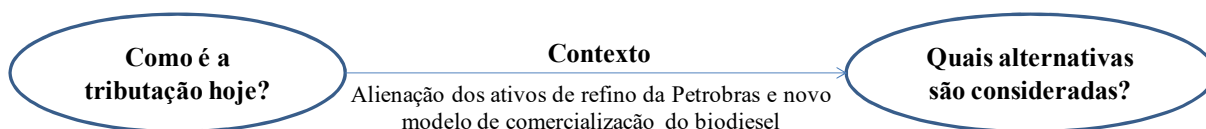
O presente trabalho se destina a responder à seguinte pergunta de pesquisa: ‘Qual das alternativas de tributação do ICMS do biodiesel no Brasil apresenta maior compatibilidade com os princípios da igualdade e da proporcionalidade?’.

Para a consecução desse objetivo, é necessário compreender o contexto que justifica a eleição dessa pergunta. No setor de combustíveis, todo o óleo diesel comercializado ao consumidor final é composto por uma parcela de óleo diesel fóssil, produzido por refinarias de petróleo da Petrobras, e por outra parcela de biodiesel, produzido por usinas desse biocombustível. A mistura entre o óleo diesel fóssil e o biodiesel é realizada por distribuidores de combustíveis, os quais vendem esse produto misturado ao consumidor final.

Atualmente, o sistema de comercialização de biodiesel é realizado por meio de leilões organizados pela Petrobras, de modo que esta, embora não realize a mistura do biodiesel no óleo diesel fóssil, participa do processo de fornecimento e assume a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária (ICMS-ST) do biodiesel de toda a cadeia. Com o advento do processo de alienação dos ativos de refino pela Petrobras, novos agentes ingressarão no mercado, cuja complexidade ensejará, de acordo com a Resolução nº 14 do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), de 9 de dezembro de 2020, a substituição do modelo de comercialização via leilões públicos para um modelo de venda direta das usinas de biodiesel aos distribuidores de combustíveis, alijando o refinador de petróleo do processo. Esse modelo entrou em vigor em 1º de janeiro de 2022.

Tendo em vista a multiplicidade de agentes envolvidos, surge o desafio governamental de definir, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), uma sistemática de recolhimento do ICMS que se coadune melhor ao novo modelo de comercialização, respeitando os princípios constitucionais aplicáveis à tributação.

Com vistas a explorar esses desafios, é mister compreender a tributação atual do ICMS sobre o biodiesel e as alternativas consideradas pelo CONFAZ, o que se encontra resumido na Figura 1.



*Figura 1. Esquema explicativo do contexto da pesquisa.*

Para a realização da análise quanto à tributação do ICMS do biodiesel e das alternativas aventadas para sua realização no novo modelo de comercialização, assim como uma avaliação de compatibilidade dessas alternativas com os princípios da igualdade e da proporcionalidade, o presente estudo propõe metodologia explanada na subseção I.2 e divide-se em três capítulos.

## **I.2 Metodologia**

O objeto de estudo da presente pesquisa consiste no modelo de tributação do ICMS sobre as operações comerciais de biodiesel. Em termos metodológicos, apresentar-se-á, em três capítulos, a avaliação das alternativas de tributação do ICMS sobre o biodiesel, no contexto do novo modelo de comercialização desse biocombustível, iniciado em janeiro de 2022, através da identificação e qualificação de parâmetros balizadores dos princípios da igualdade e da proporcionalidade. O objetivo geral do estudo, portanto, é o de identificar qual alternativa de tributação do ICMS na comercialização de biodiesel no Brasil mais se compatibiliza com tais princípios.

No primeiro capítulo, serão apresentadas as quatro alternativas de tributação aventadas, com suas respectivas vantagens e desvantagens: (i) manutenção da sistemática tributária vigente no modelo de comercialização por leilões públicos; (ii) concessão de tratamento tributário diferenciado aos produtores de biodiesel para apuração e pagamento do ICMS incidente nas respectivas operações, realizadas com diferimento ou suspensão do

imposto; (iii) recolhimento, pelo produtor de biodiesel, do ICMS próprio e do ICMS-ST do biodiesel; e (iv) adoção da monofasia tributária com alíquotas *ad rem*.

No segundo e terceiro capítulos serão exploradas, respectivamente, as questões jurídicas envolvendo a realização dos princípios da igualdade tributária e da proporcionalidade para cada uma das alternativas apresentadas no capítulo inicial. Para o exercício proposto no segundo e terceiro capítulos, parte-se da premissa de que as alternativas de tributação do ICMS examinadas afetam distintamente os contribuintes, quando postas em perspectiva com o modelo atual.

A metodologia consiste em determinar os critérios para a comparação a partir de fundamentos constitucionais. Esses critérios serão, então, aplicados para realizar o teste de igualdade e o teste de proporcionalidade sobre as alternativas apresentadas, com vistas a responder à pergunta de pesquisa.

São definidos como parâmetros para a igualdade, a serem comparados conforme os cinco quesitos elencados por HUMBERTO ÁVILA – (i) necessidade, (ii) compatibilidade, (iii) generalidade, (iv) não excesso e (v) equidade mínima<sup>1</sup>:

- i. A capacidade contributiva relativa;
- ii. Neutralidade concorrencial da tributação (ordem econômica); e
- iii. Os princípios da Política Nacional dos Biocombustíveis.

É definido como parâmetro para a proporcionalidade a ser usado para comparar as alternativas de tributação do ICMS do biodiesel, conforme os três subcomponentes elencados por ROBERT ALEX Y – (i) adequação, (ii) necessidade e (iii) proporcionalidade em sentido estrito<sup>2</sup>: a capacidade contributiva relativa.

### **I.3 Justificativa de pesquisa**

---

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009, p. 195.

<sup>2</sup> ALEX Y, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 587-610.

A necessidade de abordagem da temática sobre a tributação do ICMS do biodiesel comercializado em território nacional adquire, em âmbito acadêmico, relevância devido ao advento de dois fatos.

Em primeiro lugar, conforme explanado nesta introdução, o processo de alienação dos ativos de refino pela Petrobras gerou a necessidade de se redefinir o modelo de comercialização do biodiesel e a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sobre as operações com esse biocombustível.

Em segundo lugar, as alternativas consideradas geram impactos diferenciados sobre os agentes que atuam no mercado, demandando que cada uma destas seja avaliada sob a ótica do atendimento aos princípios da igualdade e da proporcionalidade.

Deve-se, ademais, considerar a relevância do tema na pauta do governo federal e dos governos estaduais, haja vista estar em processo de debate, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, sobre a definição acerca de qual alternativa melhor se coaduna com o novo modelo de comercialização de biodiesel. O presente trabalho busca contribuir com o debate público, ao trazer para o cerne da análise as questões jurídicas envolvendo as alternativas de tributação do ICMS do biodiesel no contexto emergente de fim dos leilões públicos, em especial pela análise de compatibilidade dessas alternativas com os princípios da igualdade e da proporcionalidade, consubstanciando uma contribuição prática do estudo.

#### **I.4 Questões a investigar**

*Questão principal:*

- i. Qual alternativa de tributação do ICMS do biodiesel no Brasil apresenta maior compatibilidade com os princípios da igualdade e da proporcionalidade?

*Questões subsidiárias necessárias para se responder à questão principal:*

- ii. Continuar conferindo à Petrobras a responsabilidade pela substituição tributária do biodiesel no novo modelo de comercialização desse

biocombustível, inaugurado em 2022, fere os princípios da igualdade e da proporcionalidade?

- iii. Qual alternativa de tributação do biodiesel gerará maiores/menores distorções concorrenciais advindas de eventuais acúmulos de créditos tributários não compensáveis pelos produtores de biodiesel?
- iv. Os problemas de acúmulos de créditos supracitados podem caracterizar descumprimento do corolário da capacidade contributiva subjetiva via extrapolação do limite superior e configuração de efeito confisco?
- v. Como os parâmetros definidos para mensuração da igualdade se comportam em face dos quesitos (i) necessidade, (ii) compatibilidade, (iii) generalidade, (iv) não excesso e (v) equidade mínima?
- vi. Como os parâmetros definidos para mensuração da proporcionalidade se comportam em face dos seus três subcomponentes (i) adequação, (ii) necessidade e (iii) proporcionalidade em sentido estrito?

## II – AS ALTERNATIVAS TRIBUTÁRIAS APLICÁVEIS AO NOVO MODELO DE COMERCIALIZAÇÃO DE BIODIESEL

### II.1 Questões preliminares sobre a tributação do ICMS

Em sua obra seminal sobre o ICMS, em relação à temática da substituição tributária e da relação com o princípio da igualdade, ROQUE ANTONIO CARRAZZA esclarece que no âmbito dos direitos fundamentais, esse princípio apresenta relevante aplicação. Isso porque a substituição tributária em si não constitui um direito fundamental, sendo apenas um meio para o combate à sonegação e à facilitação da arrecadação. O corolário dessa premissa se consubstancia na ideia de que a substituição tributária visa à igual tributação de todos, impedindo que aqueles que devem contribuir escapem da carga tributária a ser repartida em benefício da sociedade. Em outras palavras, por meio da seletividade, considerando que o ICMS aponta o consumidor, os comerciantes participantes do ciclo econômico de certo bem acabam somente antecipando o ônus financeiro que esse consumidor suportará<sup>3</sup>.

Em relação à substituição tributária, muito se discutiu acerca de sua constitucionalidade, a qual foi pacificada através do Recurso Extraordinário nº 213.396-SP, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em *leading case* julgado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup>. Nos termos desse acórdão, o regime de substituição tributária já era previsto no art. 6º, §§ 3º e 4º, do Decreto-Lei nº 406/68, e no art. 128 do Código Tributário Nacional, cujas normas foram recepcionadas pela Constituição de 1988. Desse modo, não se pode alegar omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88<sup>5</sup>, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT.

### II.2 Modelo atual de tributação do ICMS do biodiesel

No tocante à parcela dos tributos de responsabilidade das Unidades Federativas (UFs), o ICMS é um imposto *ad valorem*, ou seja, possui alíquota incidente sobre o valor do produto,

---

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Editora Malheiros, 2003, pp. 232-249.

<sup>4</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 213.396/SP**, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, D.J.: 1º.12.2000.

<sup>5</sup> CONFAZ (1988). **Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066\\_88](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88)>. Acesso em 30/08/2021.

incluindo na base de cálculo o próprio ICMS (cálculo por dentro). Atualmente, apesar de o fato gerador do imposto ser a venda do produto em cada etapa da cadeia, aplica-se a substituição tributária para elencar um contribuinte como responsável pelo recolhimento do ICMS de toda a cadeia.

No caso do biodiesel, o Convênio ICMS nº 110/2007 prevê que as UFs concedam o diferimento na tributação do biodiesel, de modo que a operação de saída do produto destinada aos distribuidores de combustíveis tenha sua tributação diferida para momento posterior. O diferimento é um tipo de substituição tributária em que o tributo devido em uma operação é pago em outra operação. Esse Convênio prevê, ainda, que as refinarias, ao venderem óleo diesel fóssil aos distribuidores, façam a retenção da parcela referente ao biodiesel que será misturado ao óleo diesel fóssil; ou seja, atualmente, a refinaria, ao vender o combustível fóssil para um distribuidor retém antecipadamente o imposto que trata a mistura referente à parcela de biodiesel.

A base de cálculo é definida nos convênios ICMS, no âmbito do CONFAZ, através do Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF), atualizado a cada 15 dias e publicado por Ato da Comissão Técnica Permanente (Ato Cotepe). Na cadeia dos combustíveis derivados de petróleo e misturas associadas, a refinaria é o agente responsável por todo o recolhimento dessa arrecadação, atuando como substituto tributário dos agentes de comercialização a jusante, e a base de cálculo para incidência da alíquota leva em consideração as atualizações quinzenais do PMPF.

Na conjuntura vigente até 2021, a Petrobras, como intermediária no mercado de comercialização de biodiesel, recebia a nota fiscal de venda dos produtores de biodiesel e procedia com a operação fiscal de venda para os distribuidores; porém, fisicamente o biodiesel saía da unidade produtora diretamente para o distribuidor, numa operação a ordem. Na prática, a Petrobras operava apenas triangulando uma operação fiscal, sem ter qualquer participação comercial direta na transação com o biodiesel. De acordo com o convênio supramencionado, a operação subsequente à venda de combustível da Petrobras para os distribuidores era realizada com aplicação do diferimento, ou seja, não havia imposto nessa operação, pois este restava retido na operação do óleo diesel já misturado e vendido ao consumidor final. Esse processo é sumarizado na Figura 2.

**Figura 2. Modelo de comercialização do biodiesel vigente até 2021, envolvendo refinarias de petróleo.**



*Fonte: elaboração própria.*

A Figura 2 apresenta o modelo de comercialização do biodiesel, o qual gera a tributação do ICMS em três etapas. Na primeira etapa, com a venda do biocombustível da usina para a Petrobras, o Convênio ICMS nº 113/2006 (alterações Convênios nº 160/06 e nº 22/16) atribui uma redução de base de cálculo do ICMS para 12% do valor das operações nas saídas de biodiesel resultante da industrialização de grão, sebo bovino, sementes, palma, óleos de origem animal e vegetal e algas marinhas<sup>6</sup>. Portanto, nessa transação é a Petrobras que retém possíveis créditos tributários gerados na relação do PMPF vigente e o valor da venda. Na segunda etapa, não há cobrança de ICMS nas vendas internas ou interestaduais de biodiesel destinadas às distribuidoras de combustíveis, conforme Cláusula Primeira, inciso X do Convênio ICMS nº 110/2007<sup>7</sup>; portanto, os Estados concedem suspensão ou diferimento do imposto, sendo o lançamento efetuado na saída do óleo diesel fóssil das refinarias por substituição tributária. Na terceira etapa, é gerada apenas uma nota fiscal para a fiscalização

<sup>6</sup> CONFAZ. **Convênio ICMS nº 113, de 11 de outubro de 2006**. Dispõe sobre a concessão de redução na base de cálculo do ICMS devido nas saídas de biodiesel (B-100). Disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV113\\_06](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV113_06)>. Acesso em 30/08/2021.

<sup>7</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS nº 110, de 28 de setembro de 2007**. Dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto. Disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110\\_07](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07)>. Acesso em 30/08/2021.



no transporte, a qual deve ser apresentada pela distribuidora como comprovação de sua transação com a usina, através da Petrobras.

Com o advento da Resolução CNPE nº 14/2020 e do fim dos leilões públicos de comercialização de biodiesel, a Petrobras passou a não mais ser responsável pela aquisição centralizada de biodiesel em todo o território nacional, posto que a Resolução ANP nº 857/2021 regulamentou que o novo modelo de comercialização do biodiesel passaria a ser a venda direta do produtor de biodiesel para o distribuidor de combustíveis líquidos. Essa nova realidade potencializou o risco de acúmulos de créditos tributários pelas usinas de biodiesel. No caso de venda direta do produtor de biodiesel para os distribuidores, com diferimento, esse acúmulo de créditos pode ocorrer em volume capaz de prejudicar a concorrência no mercado, a depender da configuração da unidade produtora de biodiesel, em termos de verticalização produtiva, e das regras específicas da unidade federada onde se localiza.

### **II.3 Novo modelo de comercialização do biodiesel e alternativas à tributação do ICMS**

Com vistas a estudar alternativas para a comercialização e tributação do biodiesel num cenário no qual a Petrobras não mais será o agente dominante no refino de petróleo, o Ministério de Minas e Energia, no âmbito da Iniciativa Abastece Brasil, elaborou o Relatório do Subcomitê “Comercialização de Biodiesel” do Comitê Técnico Integrado para o Desenvolvimento do Mercado de Combustíveis, demais derivados de Petróleo e Biocombustíveis (CT-CB), publicado em setembro de 2020<sup>8</sup>.

Nesse relatório, foram dadas recomendações acerca da comercialização do biodiesel, tendo como diretriz a proposição de um mercado de biodiesel mais aberto, mais dinâmico e com maior pluralidade de agentes, no qual a Petrobras e eventuais outros agentes atuantes no refino de petróleo não precisassem participar do processo diretamente. Em outras palavras, a recomendação foi pelo estabelecimento da venda direta de biodiesel entre as usinas produtoras desse biocombustível e os distribuidores de combustíveis.

---

<sup>8</sup> MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. **Relatório do CT-CB de Comercialização do Biodiesel, de setembro de 2020**. Disponível em <<http://antigo.mme.gov.br/web/guest/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/acoes-e-programas/programas/abastece-brasil/subcomites>>. Acesso em 27/09/2021.

Segundo o relatório supramencionado, a substituição dos leilões públicos tem o potencial de redução de custos transacionais e regulatórios, desburocratização, promoção da concorrência e outros incentivos à eficiência, podendo propiciar ganhos significativos para a sociedade. Ocorre que a venda de biodiesel, diretamente do produtor para o distribuidor de combustíveis poderá gerar acúmulos de créditos de ICMS no produtor de biodiesel, a depender, principalmente, do seu modelo de negócio e da sua localização geográfica. Em última análise, esses acúmulos de créditos de ICMS constituem custos que poderão ser repassados ao consumidor final. O potencial aumento do preço do combustível, por sua vez, poderá gerar reflexos nos índices de inflação, nos custos de frete e, por consequência, nos preços dos produtos transportados. Além disso, o acúmulo de créditos de ICMS no produtor de biodiesel, pode impactar no retorno dos investimentos realizados pelo setor, que ocorreram no contexto de não acúmulo pretérito de créditos tributários.

Nesse sentido, como desdobramento das recomendações supramencionadas, foi publicada a Resolução nº 14 do Conselho Nacional de Política Energética, de 9 de dezembro de 2020, estabelecendo as diretrizes para comercialização de biodiesel em todo território nacional, que entrou em vigor até 1º de janeiro de 2022. Essa resolução estabelece “que todo o biodiesel necessário para o atendimento ao percentual obrigatório de que trata a Lei nº 13.033, de 24 de setembro de 2014, seja contratado mediante modelo de comercialização em substituição aos Leilões Públicos”<sup>9</sup>. A Lei nº 13.033/2014, por sua vez, dispõe sobre o mandato do biodiesel no óleo diesel comercializado ao consumidor final, determinando percentuais obrigatórios de mistura em todo o território brasileiro.<sup>10</sup>

Com vistas à implementação das diretrizes emanadas pelo CNPE, a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) aprovou, no dia 29 de abril de 2021, a proposta de funcionamento desse novo modelo, conforme a Resolução de Diretoria Colegiada da ANP nº 248/2021. Os estudos que consubstanciam o novo modelo de comercialização foram consolidados na Nota Técnica Conjunta nº 10/2021/ANP, na qual houve a opção regulatória pelo formato de contratação direta entre ofertantes e demandantes. Essa

---

<sup>9</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA ENERGÉTICA. **Resolução nº 14, de 9 de dezembro de 2020**, art. 1º. Estabelece as diretrizes para a comercialização de biodiesel em todo território nacional, e dá outras providências.

<sup>10</sup> BRASIL. **Lei nº 13.033, de 24 de setembro de 2014, art. 1º**. Dispõe sobre a adição obrigatória de biodiesel ao óleo diesel comercializado com o consumidor final; altera as Leis nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e 8.723, de 28 de outubro de 1993; revoga dispositivos da Lei nº 11.097, de 13 de janeiro de 2005; e dá outras providências.

proposição foi amplamente divulgada e o rito processual de elaboração da Análise de Impacto Regulatório (AIR) e de realização da Consulta e Audiência Públicas nº 12/2021, cuja consulta ocorreu por 45 dias entre 13 de agosto e 28 de setembro de 2021, e cuja audiência foi realizada em 8 de outubro de 2021<sup>11</sup>.

Essa nova realidade introduziu desafio na seara tributária, haja vista a necessidade de se endereçar a questão da substituição tributária do ICMS, cuja responsabilidade recai, atualmente, sobre refinadores de petróleo, que não mais farão parte da cadeia de comercialização de biodiesel. Além desse fato, também surge como problema potencial, conforme a alternativa tributária adotada, a possibilidade de acúmulo de créditos não compensáveis por diversos produtores de biodiesel com impacto sobre a livre concorrência entre os produtores.

Em vista dessas considerações, foram aventadas quatro alternativas de tributação do ICMS, para serem aplicadas no contexto do novo modelo de comercialização de biodiesel, no qual as operações de compra e venda passam a ser diretamente entre usinas de biodiesel e distribuidores de combustíveis:

- i. Alternativa 1: manutenção da sistemática tributária vigente no modelo de comercialização por leilões públicos;
- ii. Alternativa 2: concessão de tratamento tributário diferenciado aos produtores de biodiesel para apuração e pagamento do ICMS incidente nas respectivas operações, realizadas com diferimento ou suspensão do imposto;
- iii. Alternativa 3: recolhimento, pelo produtor de biodiesel, do ICMS próprio e do ICMS-ST do biodiesel; e
- iv. Alternativa 4: adoção da monofasia tributária com alíquotas *ad rem*.

#### **II.4 Avaliação das consequências advindas das alternativas de tributação de ICMS do biodiesel no novo modelo de comercialização**

---

<sup>11</sup> AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS. **Consulta e Audiência Públicas nº 12/2021**. Disponível em: <<https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/consultas-e-audiencias-publicas/consulta-audiencia-publica/consulta-e-audiencia-publica-12-2021>>. Acesso em 16/10/2021.

O planejamento tributário, conforme defende DANIEL PRADO DO ESPÍRITO SANTO, é a atividade empresarial que, desenvolvendo de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis para diminuir o ônus tributário. Segundo o autor, ao aplicar o modelo de programação linear para localização de instalações com gestão tributária para uma distribuidora de produtos químicos, a sociedade optou, em razão de benefícios fiscais ofertados por um Estado, localizar seu centro de distribuição longe da maioria dos pontos de consumo, com base na ideia de que os benefícios resultantes da redução de custos fiscais suplantavam o aumento de custos de frete<sup>12</sup>.

Portanto, revela-se fundamental o planejamento tributário na tomada de decisão de investimentos. Nesse sentido, a decisão sobre a construção de usinas de biodiesel foi tomada com base na sistemática de comercialização por meio de leilões públicos, que não levava em consideração a possibilidade de acúmulos de créditos de ICMS nem conferia vantagem tributárias às usinas que são integradas: plantam soja e fazem o esmagamento desta para gerar matéria-prima a ser utilizada para a produção de biodiesel.

Com a manutenção do sistema tributário atual, usinas de biodiesel que dependem da compra do óleo vegetal e da gordura animal, e que não conseguirem utilizar seus créditos de ICMS podem perder competitividade e, no limite, tornarem-se subitamente inviáveis economicamente, razão pela qual a preservação da segurança jurídica necessária ao ambiente propício de atração de investimentos se faz necessária.

Nas subseções seguintes são avaliadas as consequências advindas de cada uma das alternativas de tributação de ICMS do biodiesel no novo modelo de comercialização.

#### *II.4.1. Alternativa 1: manutenção da sistemática tributária atual e do refinador de petróleo como intermediário comercial e fiscal*

A alternativa em epígrafe se define pela manutenção da sistemática fiscal vigente, na qual as refinarias são as destinatárias das saídas de biodiesel, adquirindo-o e revendendo-o às

---

<sup>12</sup> ESPÍRITO SANTO, Daniel Prado do. **A Influência do Planejamento Tributário no Desenho da Rede de Distribuição e na Localização de Centros de Distribuição**. Rio de Janeiro: PUC (Dissertação de Mestrado), 2015, p. 14.

distribuidoras de combustíveis líquidos. A função de sujeito passivo de substituição tributária permaneceria com as refinarias e os importadores de óleo diesel, bem como o recebimento do biodiesel por estes agentes com ICMS destacado em nota fiscal.

Em linhas gerais, aplica-se o Convênio ICMS nº 110/2007, do CONFAZ, o qual apresenta capítulo específico para tratar de operações com biodiesel. Nesse convênio, é previsto, na cláusula vigésima primeira, a suspensão ou o diferimento do ICMS nas operações interestaduais ou internas, quando destinadas a distribuidores de combustíveis, para o momento no qual acontecer a saída do óleo diesel resultante da mistura do biodiesel com o óleo diesel de origem fóssil, mistura essa realizada pelo distribuidor, conforme Resolução nº 58 da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, de 17 de outubro de 2014.

Em termos de benefícios, essa solução privilegia a segurança de arrecadação dos Estados. Uma análise preliminar indica, também, que com essa alternativa seria possível manter os convênios já firmados entre os Estados no âmbito do CONFAZ, assim como os sistemas já desenvolvidos e vigentes. Por consequência, fortalecer-se-ia a devida segurança fiscal dos órgãos de controle dos governos estaduais.

Assim, é possível afirmar que, no cenário atual, a manutenção do diferimento do ICMS nas operações com biodiesel nas vendas realizadas para as distribuidoras é a medida tributária mais prática, factível e juridicamente segura, apta a evitar reflexos mais danosos que um possível acúmulo de créditos de ICMS nos produtores. Esse efeito, contudo, “pode ser contornado por outros meios legais que visem a manter a neutralidade fiscal e evitar um aumento indireto da carga tributária por meio do acúmulo de créditos”<sup>13</sup>.

É de relevância pontuar igualmente que o CONFAZ, no contexto do Relatório sobre Comercialização de Biodiesel, produzido pelo Comitê Técnico Integrado para o Desenvolvimento do Mercado de Combustíveis, demais Derivados de Petróleo e Biocombustíveis (CT-CB), do Ministério de Minas e Energia, registrou formalmente sua

---

<sup>13</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE PETRÓLEO E GÁS. **Carta IBP Downstream ao subcomitê de Comercialização de Biodiesel da Iniciativa Abastece Brasil do Ministério de Minas e Energia**, de 15/01/2021. Disponível em <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/abastece-brasil/subcomites/IBPDOWNSTREAM0112021.pdf>>. Acesso em 14/10/2021.

posição em favor da alternativa que mantém a tributação do ICMS conforme atualmente prevista. Nesse sentido, a respeito da entrada do novo modelo de comercialização de biodiesel, esclareceu-se que “com relação aos impostos estaduais, a proposta em tela não requer qualquer mudança dos tributos estaduais, sendo o biodiesel regulamentado no mesmo instrumento normativo que o etanol, o Convênio ICMS nº 110/2007”.<sup>14</sup>

Em que pesem essas vantagens, é importante levar em consideração o fato que ocasionou todo o processo revisional da tributação do ICMS do biodiesel: a alienação dos ativos de refino da Petrobras S.A. e a necessária alteração do modelo de comercialização desse produto, sem a intermediação comercial e fiscal do agente refinador.

Nesse sentido, a Petrobras, intermediadora do processo comercial entre as usinas de biodiesel e os distribuidores de combustíveis, manifestou-se formalmente ao governo federal por meio de carta, na qual ressaltou as incongruências da alternativa de manutenção do regramento vigente e do refinador como intermediário. No documento ressaltou que “a proposta [alternativa 1] não deve ser considerada por contrariar as indicações da Resolução CNPE nº 14/20 e por trazer ainda mais complexidade ao modelo comercial já existente, devido a entrada de novos atores no refino, podendo inclusive gerar perda de competitividade tanto para refinadores quanto para produtores de biodiesel”.<sup>15</sup>

*II.4.2. Alternativa 2: concessão de tratamento tributário diferenciado aos produtores de biodiesel para apuração e pagamento do ICMS incidente nas respectivas operações, realizadas com diferimento ou suspensão do imposto*

A segunda alternativa foi a escolhida pelos órgãos tributários estaduais e aprovada no Conselho Nacional de Política Fazendária através de Convênio ICMS nº 206, de 9 de dezembro de 2021. Consiste na concessão de tratamento tributário diferenciado e optativo aos produtores de biodiesel, para apuração e pagamento do ICMS incidente nas respectivas

---

<sup>14</sup> MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. **Relatório do CT-CB de Comercialização do Biodiesel, de setembro de 2020**, p. 122. Disponível em <<http://antigo.mme.gov.br/web/guest/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/acoes-e-programas/programas/abastece-brasil/subcomites>>. Acesso em 27/09/2021.

<sup>15</sup> PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Carta CMI/MA 0001/2021 ao subcomitê de Comercialização de Biodiesel da Iniciativa Abastece Brasil do Ministério de Minas e Energia**, de 15/01/2021. Disponível em <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/abastece-brasil/subcomites/CartarespostaMMEPropostademodelocomercialprodutoresdebiodiesel150121assinadaPetrobras.pdf>>. Acesso em 14/10/2021.

operações, realizadas com diferimento ou suspensão do imposto. O convênio propõe que os produtores de biodiesel passam a ser credores das refinarias de petróleo, que, após validação estatal e como substitutos tributários, transferem o ICMS recolhido sobre o biodiesel para o Estado produtor.

Em linguagem não técnica, a refinaria vai, em lugar de transferir para o Estado produtor o ICMS devido sobre o biodiesel, transferir parte desse montante à usina de biodiesel, de acordo com o crédito que ela tem direito. O valor do ICMS referente às operações na venda do biodiesel realizadas com diferimento ou suspensão, e informado como crédito extra-apuração pelo produtor de biodiesel em sua escrituração fiscal digital (EFD), deverá, também, ser informado como ajuste a débito na apuração do imposto.

A principal consequência dessa alternativa é permitir que os produtores de biodiesel mantenham a possibilidade de utilização dos créditos tributários de insumos e continuem a gozar dos programas de incentivo fiscal estaduais, mesmo sem serem mais responsáveis pela arrecadação de ICMS na venda de biodiesel. A solução é inédita e neutra para todos os agentes da cadeia (produtores, refinarias, distribuidoras e governos estaduais) e elimina os custos adicionais que seriam criados caso os produtores de biodiesel passassem a vender seus produtos com ICMS diferido, o que ocorreria caso a alternativa 1 fosse implementada.

#### *II.4.3. Alternativa 3: tornar o produtor de biodiesel o sujeito passivo de substituição tributária relativamente ao biodiesel*

A terceira alternativa se refere a tornar o produtor de biodiesel um sujeito passivo por substituição tributária relativamente ao ICMS do biodiesel. Nessa sistemática, o ICMS próprio seria destacado em todas as operações de saída do biodiesel, seja para operações intra ou interestaduais. A realização dessa mudança exige revisão no Convênio ICMS nº 110/2007, em especial quanto à Cláusula Vigésima Primeira, que hoje dispõe sobre a concessão de diferimento ou suspensão do ICMS nas operações internas ou interestaduais com biodiesel quando destinado à distribuidora de combustíveis.

Essa solução, embora corrija a distorção de estabelecer o refinador como substituto tributário do ICMS do biodiesel num contexto no qual esse refinador não tomará mais parte

da relação comercial, apresenta alguns problemas para sua efetivação. Nessa alternativa de solução, fica patente que a implementação da substituição tributária do ICMS biodiesel não se efetivará apenas com a alteração do Convênio ICMS nº 110/2007, mas também com a atualização de legislações estaduais e a adaptação de complexa sistemática de apuração e distribuição das receitas tributárias, vigente há décadas. Nessa toada, pode-se observar que uma alteração normativa dessa monta traz desnecessária complexidade legislativa e, assim, insegurança jurídica ao mercado.

Outras duas dificuldades podem ser mencionadas. A primeira advém do critério de cálculo do ICMS-ST do biodiesel, haja vista que o preço desse biocombustível, a ser misturado com o óleo diesel fóssil para originar o óleo diesel comercializado com o consumidor final, é, via de regra, superior ao preço do produto final. A segunda deriva do fato de que, ao se resolver o problema de acúmulo de créditos tributários de ICMS no elo dos produtores de biodiesel, ao final, transfere o ônus ao elo seguinte da cadeia de abastecimento de combustíveis. Isto é, os distribuidores, os quais, além de serem bem mais numerosos do que os produtores de biodiesel, acabam tendo, na maioria dos casos, dificuldade ainda maior para compensação dos créditos quando comparados ao elo anterior.

#### *II.4.4. Alternativa 4: monofasia tributária com alíquotas 'ad rem'*

O ICMS, em regra, é um tributo plurifásico, posto que incide ao longo da cadeia de comercialização de um produto. De modo similar à substituição tributária, mas operando diferentemente, a incidência monofásica do tributo consiste em concentrar a tributação em uma das fases da cadeia, simplificando a administração tributária em benefício da praticabilidade administrativa de arrecadação e minimização dos custos fiscalizatórios e de conformidade.

A alternativa de adoção da monofasia tributária *ad rem* do ICMS do biodiesel se espelha na incidência monofásica *ad rem* atualmente vigente para as contribuições federais PIS-COFINS, normatizada pela Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. Essa lei estabeleceu, como regra, a incidência monofásica do PIS-COFINS mediante aplicação de 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. 3º da Lei nº11.116/2005). Porém, de modo alternativo a esse método, a lei também previu um regime especial e opcional de tributação do PIS-COFINS, por meio do qual importadores e produtores de biodiesel podem recolher essas contribuições com base em alíquotas *ad rem*, fixadas em valores fixos por metro cúbico de biodiesel, 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. 4º da Lei nº 11.116/2005), que, mediante autorização do Poder Executivo, podem sofrer redução mediante a fixação de coeficiente específico (art. 5º da Lei 11.116/2005).

A adoção da monofasia tributária *ad rem* do ICMS do biodiesel envolve a necessidade de alterações de cunho legislativo, como, por exemplo, a transformação das alíquotas para *ad rem* ao invés de *ad valorem*. Esse processo, porém, abrange todo o mercado de combustíveis, e não apenas o mercado de biodiesel, além de estar inserido nos debates acerca da reforma tributária, o que exige análise jurídica e ampla participação social para implementação.

No âmbito desse debate, está em tramitação no Congresso Nacional, em regime de urgência, o Projeto de Lei Complementar nº 11/2020, de autoria do Deputado Federal Emanuel Pinheiro Neto, que propõe apurar o ICMS-ST relativo ao óleo diesel (mistura de óleo diesel fóssil com biodiesel) a partir de valores fixos por unidade de medida, definidos na lei estadual<sup>16</sup>.

A implantação da monofasia tributária teria o condão de simplificar sistemicamente a tributação de todo o setor de combustíveis, convergindo as legislações estaduais, diminuindo a complexidade das regras em todo território nacional, equalizando a carga tributária através das alíquotas *ad rem*, reduzindo sobremaneira as obrigações acessórias e os custos burocráticos de arrecadação, e eliminando a questão do acúmulo de créditos de ICMS na comercialização do biodiesel.

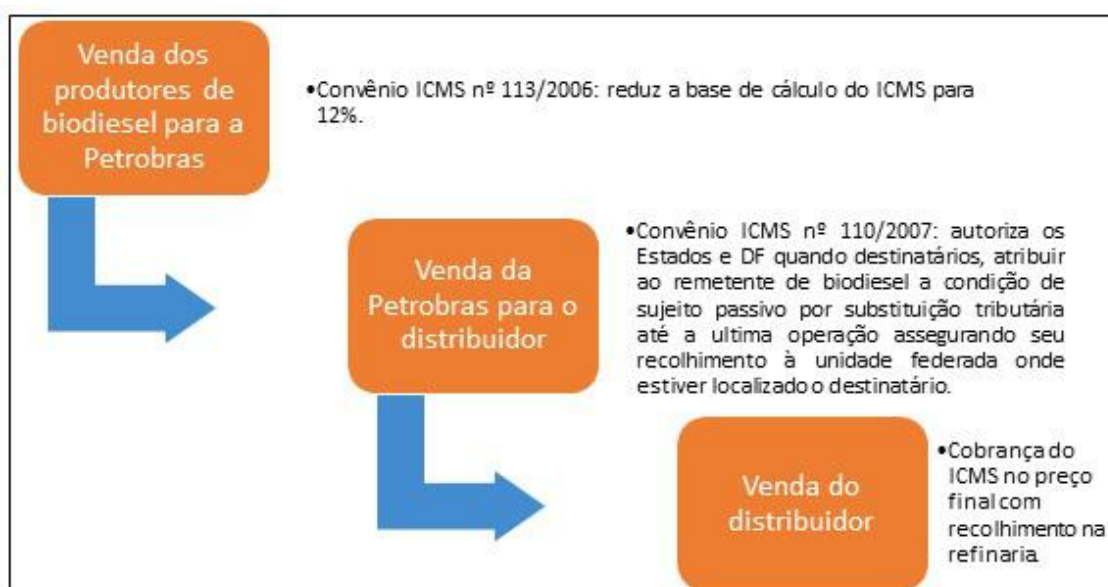
---

<sup>16</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 11/2020, de 19 de fevereiro de 2020.** Prevê a apuração do ICMS-substituição relativo ao diesel, etanol hidratado e à gasolina a partir de valores fixos por unidade de medida, definidos na lei estadual. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para dispor sobre substituição tributária do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações com combustíveis. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2237876>>. Acesso em 20/10/2021.

## II.5 Apontamentos sobre o potencial de acúmulos de créditos de ICMS na comercialização de biodiesel

No modelo de comercialização do biodiesel por meio de leilões públicos, vigente até o dia 31 de dezembro de 2021, as usinas de biodiesel emitiam as notas fiscais de venda da usina para a Petrobras e esta emitia as notas fiscais de venda para os distribuidores de combustíveis, em uma sistemática de venda por conta e ordem, como explicado na Figura 3 a seguir.

**Figura 3. Arranjo tributário atual do biodiesel.**



*Fonte: Relatório do CT-CB de Comercialização do Biodiesel (MME, 2020).*

Dessa forma, não havia acúmulos de créditos do ICMS no produtor de biodiesel e a Petrobras conseguia usar os créditos de ICMS nos demais produtos que comercializa. Assim, com o fim dos leilões públicos e a saída da Petrobras como intermediária da operação de comercialização do biodiesel, os produtores de biodiesel passam a realizar a venda direta para os distribuidores de combustíveis e passarão a acumular os créditos, pois não há destaque do ICMS nas notas fiscais. Isso se deve ao fato de a saída de biodiesel das usinas para os distribuidores de combustíveis também estar amparada pelo diferimento previsto no Convênio ICMS nº 110/2007. Nesse caso, as usinas passam a vender o produto sem o destaque do referido imposto, acumulando créditos, oriundos de suas compras de matérias-primas tributadas pelo ICMS. A depender do modelo de negócio dos produtores de biodiesel,

seria inviável a utilização desses créditos. Como efeitos negativos da não adequação do sistema tributário atual à evolução do mercado, tem-se o potencial aumento do custo do biodiesel.

Outro cenário possível, mais otimista com relação ao aumento do preço do óleo diesel ao consumidor final, decorre do fato de as usinas verticalizadas, com relação ao óleo vegetal, gordura animal e outras matérias-primas, não acumularem tantos créditos quanto as não verticalizadas. Nessa hipótese haveria, em alguma medida, assimetria do ponto de vista concorrencial. Tomando-se como base o levantamento do 77º Leilão de Biodiesel, das 43 unidades produtoras de biodiesel que participaram do certame, 21 sociedades não possuem esmagadoras ou frigoríficos. Sendo assim, utilizando como premissa que somente as usinas não verticalizadas não conseguirão utilizar os créditos de ICMS, 49% das unidades poderão sofrer com o problema de acúmulo de créditos. Nota-se que o volume de biodiesel arrematado no certame em tela oriundo de unidades não verticalizadas representa 43% do total.

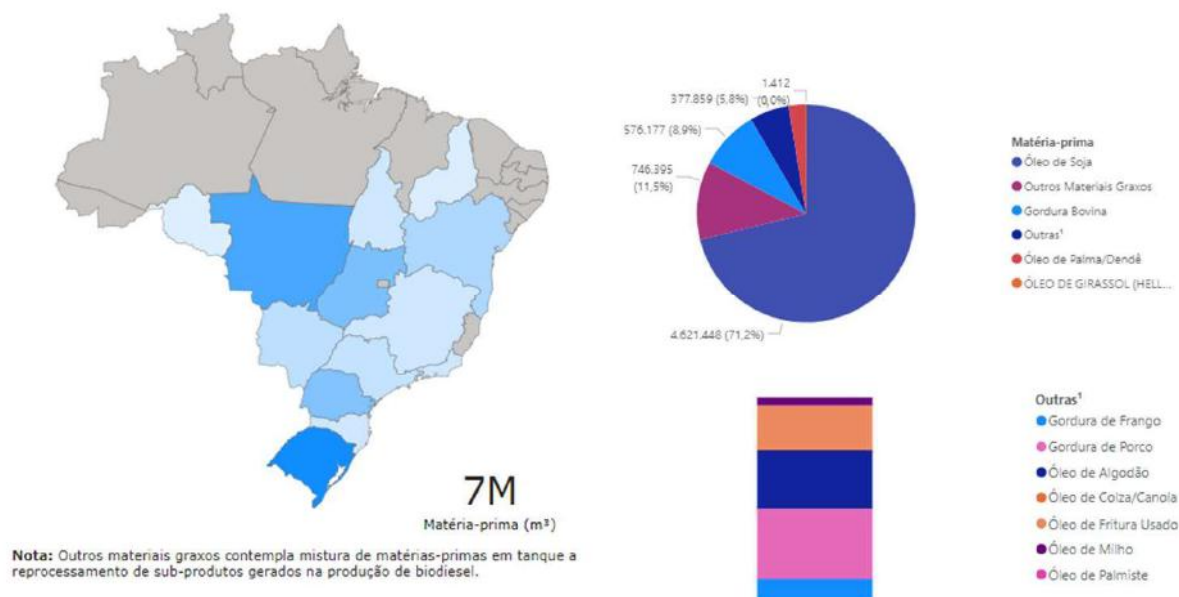
Com vistas a mensurar essa assimetria, torna-se mister a análise das aquisições de matérias-primas pelas usinas produtoras de biodiesel, diferenciando conforme a origem desses insumos. De acordo com dados publicados pela ANP em seu sítio eletrônico, por meio do Painel Dinâmico dos Produtores de Biodiesel<sup>17</sup>, o processamento de matéria-prima se concentra em três produtos: óleo de soja, outros materiais graxos e gordura bovina. Os dados obtidos para o ano de 2020 demonstram que, em seu conjunto, esses insumos respondem por 91,6% do volume de matéria-prima processada para a produção de biodiesel. Individualmente, o óleo de soja representa 71,2%, os outros materiais graxos, 11,5% e o sebo bovino, 8,9%, conforme apresentado na Figura 4<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCMBUSTÍVEIS. **Painel Dinâmico dos Produtores de Biodiesel**. Disponível em <<https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/paineis-dinamicos-da-anp/paineis-e-mapa-dinamicos-de-produtores-de-combustiveis-e-derivados/painel-dinamico-de-produtores-de-biodiesel>>. Acesso em 03/10/2021.

<sup>18</sup> Deve-se ressaltar que os valores são expressos em percentuais dos volumes de entrada das matérias-primas nas unidades produtoras, não se entrando no mérito dos rendimentos que cada matéria-prima tem no processo produtivo.

**Figura 4. Processamento de matérias-primas para produção de biodiesel, em 2020 (metros cúbicos).**



Fonte: Painel Dinâmico de Produtores de Biodiesel (ANP).

Utilizando como referência os valores da Figura 4, é possível explorar as aquisições dessas matérias-primas utilizadas para a produção de biodiesel com o objetivo de avaliar duas informações: primeiramente, o número de usinas produtoras que adquirem matérias-primas ora de sociedades com a mesma raiz de CNPJ (e, portanto, pertencente ao mesmo grupo empresarial), ora por meio de produção desses insumos na própria unidade fabril; em segundo lugar, avaliar o peso dessas operações sobre o volume total de matérias-primas adquiridas pelas usinas em comparação com o volume de aquisições provenientes de operações de compra de outras sociedades ou de importação<sup>19</sup>. Essa informação é resumida na Tabela 1 e analisada a seguir tanto para todo o conjunto de matérias-primas, quanto, individualmente, para as três mais representativas (óleo de soja, outros materiais graxos e sebo bovino).

<sup>19</sup> Conforme a Resolução CNPE nº 09/2020, publicada em 10/11/2020, foi estabelecido como de interesse da Política Energética Nacional a utilização de matéria-prima importada para a produção de biodiesel.

**Tabela 1. Origem das matérias-primas para produção de biodiesel em 2020.**

<b>Matéria-Prima</b>	<b>Número de Unidades Produtoras que utilizam a matéria-prima</b>	<b>Origem Externa da Matéria-Prima (% do volume total)</b>	<b>Origem Interna da Matéria-Prima (% do volume total)</b>
Óleo de Soja	41	38,0%	62,0%
Outros Materiais Graxos	18	52,8%	47,2%
Sebo Bovino	27	78,4%	21,6%
Todas as matérias-primas*	43	48,5%	51,5%

\* Inclusive o óleo de soja, outros materiais graxos e sebo bovino.

*Fonte: Sistema de Informação e Movimentação de Produtos (Simp/ANP).*

A Tabela 1 foi elaborada a partir de dados declarados pelos produtores de biodiesel autorizados pela ANP, por meio do Sistema de Informação e Movimentação de Produtos (SIMP), para todas as operações de entrada de matéria-prima, exceto metanol. Essas entradas foram consolidadas em dois grupos: no primeiro grupo, denominado “Origem Externa da Matéria-Prima”, contemplam-se as operações de “compra de agente regulado”, “compra de agente não regulado” e “importação”; no segundo grupo, denominado “Origem Interna da Matéria-Prima”, contemplam-se as operações de “produção própria”, “produção por reprocessamento” e todas as operações de aquisição originadas de sociedades com a mesma raiz do CNPJ. Desse modo, para fins de análise do impacto concorrencial supramencionado, tem-se que as unidades produtoras de biodiesel nas quais as entradas de matéria-prima são provenientes de operações que retratam “origem interna” sofrem menor impacto do acúmulo de créditos de ICMS, haja vista sua possibilidade de compensação desses créditos.

Os dados demonstram que, em 2020, para as 43 usinas que produziram biodiesel em 2020, uma proporção de 51,5% de todo o volume de entrada de matérias-primas nessas unidades produtoras teve origem interna, indicando a relevância da verticalização no negócio dessa indústria. Esse valor, entretanto, varia de acordo com a matéria-prima. Na mesma tabela, utilizando como exemplo os três insumos de maior relevância, constatam-se os seguintes fatos:

- i. Óleo de soja: 41 usinas registraram entrada dessa matéria-prima, sendo 62,0% do volume total de origem interna;
- ii. Outros materiais graxos: 18 usinas, sendo 47,2% do volume total de origem interna; e

iii. Sebo bovino: 27 usinas, sendo 21,6% do volume de origem interna.

Esses dados demonstram, adicionalmente, que embora a verticalização afete parcela significativa do perfil de origem das matérias-primas das unidades produtoras de biodiesel, esse efeito é distinto a depender da matéria-prima utilizada. Como se percebe, o efeito é maior nas usinas especializadas em produzir o biodiesel a partir do óleo de soja do que de outros materiais graxos e do sebo bovino, o que confere argumento adicional ao potencial de disparidades concorrenciais.

Outro ponto de análise que merece destaque é a elevada variabilidade dos percentuais representativos das matérias-primas de origem interna entre as usinas de biodiesel, o que complementa o argumento do parágrafo anterior em relação ao impacto concorrencial. Essa informação é resumida na Tabela 2.

**Tabela 2. Distribuição do quantitativo de unidades produtoras de acordo com a proporção de matéria-prima de origem interna, em 2020.**

Faixa representativa do volume de matéria-prima da origem <u>Interna</u> na unidade produtora	Número de unidades produtoras por tipo de matéria-prima			
	Óleo de Soja	Outros Materiais Graxos	Sebo Bovino	Todas as matérias-primas
0%	20	11	23	15
$0% < x \leq 25%$	1	1	2	5
$25% < x \leq 50%$	4	1	0	7
$50% < x \leq 75%$	2	2	0	3
$75% < x < 100%$	8	0	1	10
100%	6	3	1	3
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>18</b>	<b>27</b>	<b>43</b>

*Fonte: Sistema de Informação e Movimentação de Produtos (Simp/ANP).*

Essa tabela indica o número de unidades produtoras que utilizam matéria-prima de origem interna, de acordo com as faixas percentuais da primeira coluna. É evidente que esse quantitativo se distribui de modo disperso entre as distintas faixas, corroborando a tese de que a existência de acúmulos de créditos de ICMS provocará efeitos concorrenciais adversos.

Apesar do reconhecimento da complexidade do problema, arranjos no âmbito do CONFAZ podem ser propostos como solução através de tratamento tributário especial na

aquisição dos insumos para produção do biodiesel, como, por exemplo, via diferimento àqueles destinados à adição ao diesel até o final da cadeia. Ponto de atenção, contudo, reside na necessidade de se levar em consideração a cadeia de produção de cada um desses insumos para que essa estagnação da vazão dos créditos não seja apenas transferida de agente, haja vista que, conforme sistemática do ICMS, a última etapa sempre sofrerá com esse impasse. Porém, se forem identificados segmentos com multiplicidades de transações para as quais os créditos possam ser canalizados a outros produtos, então se teria como uma ferramenta possível.

No caso da produção de biodiesel e do rol de matérias-primas utilizadas no processo, tanto a cadeia da produção da soja, quanto a de outros insumos, como outras oleaginosas e gorduras animais, apresenta demanda e oferta diversificadas, de modo que a hipótese de manutenção do diferimento pode ser uma possibilidade, a depender do arranjo a ser definido.

### III – AVALIAÇÃO DA COMPATIBILIDADE COM O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

#### III.1 Princípio da Igualdade Tributária

LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em relação ao princípio da igualdade tributária, define que a discriminação tributária de situações equivalentes exige, para se coadunar com a ideia de justiça, que se componha adequada justificativa para o tratamento diferenciado<sup>20</sup>. Nesse sentido, a concretização desse princípio exige a definição de um critério comparativo constitucionalmente justificado, conduzindo a um processo composto por três etapas: (i) definir um critério; (ii) fundamentar esse critério com base na Constituição; e (iii) comparar as situações e alternativas a partir do critério selecionado.

Ainda segundo o autor, a Constituição Federal estabelece, em seu art. 150, inciso II, a necessidade de se fixar o critério comparativo, haja vista que a Constituição trata de situações equivalentes, e não idênticas, para tratamento diferenciado, de modo que o exercício de comparar as realidades se torna ponto fundamental; portanto, o princípio da igualdade encontrar-se-ia violado caso o critério não seja obtido. O parâmetro constitucionalmente válido para justificar a diferenciação do tratamento tributário, visando a atender o princípio da igualdade, constituir-se-ia pelo princípio da solidariedade (art. 3º, I, da Constituição), o qual se explicita através do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º).

Deve-se mencionar, também, o argumento trazido pelo autor sobre a existência de outros valores constitucionais concorrentes ao ordenamento tributário para justificar a diferenciação dos contribuintes, dentre os quais se destacam a proteção da livre concorrência e o preceito do desenvolvimento regional. Esses valores constituiriam parâmetros adicionais que coexistem com o parâmetro principal da capacidade contributiva. HUMBERTO ÁVILA, nessa seara, corrobora os argumentos supramencionados ao indicar que o método eleito deve ser adequado para viabilizar a identificação da motivação suficiente para justificar o tratamento diferenciado, o que deriva da exigência de razoabilidade<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 364.

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2009, p. 194.



A esse respeito, FRANCESCO MOSCHETTI tece a relação existente entre a capacidade contributiva e a solidariedade. Para o autor, essa relação se estabelece através da harmonização entre o dever de concorrer para os dispêndios estatais conforme a capacidade de contribuição e o dever de solidariedade para se alcançar o interesse coletivo que o Estado busca tutelar.<sup>22</sup>

KLAUS TIPKE afirma, acerca da natureza da igualdade, que esta é relativa, diferentemente da igualdade. A igualdade completa significa a identidade, ao passo que o princípio da igualdade, tal como conhecido na Constituição Federal de 1988, remete à igualdade relativa. Isso significa, segundo o autor, que se deve colocar em perspectiva a relação que está sendo avaliada, para que se obtenha uma dimensão das diferenças com vistas à justificativa de eventual tratamento desigual<sup>23</sup>. Para essa tarefa, torna-se necessário definir um critério de comparação a partir do motivo que constitui o fundamento legal do assunto avaliado.

Na mesma linha de Tipke, o jurista JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA acrescenta que a capacidade contributiva pode servir ora como limite ou como critério para graduar a tributação, configurando como capacidade contributiva subjetiva, ora como parâmetro para distinguir situações tributáveis ou não, qualificando a capacidade contributiva objetiva<sup>24</sup>. No caso subjetivo, busca-se conhecer a situação pessoal do contribuinte para avaliar se ele suporta determinada carga tributária e quais seriam os limites inferior e superior dessa carga. O limite inferior refletiria o mínimo de subsistência, ao passo que o superior, o confisco, entre os quais residiria a aptidão econômica para contribuir. Esse arcabouço conferiria à capacidade contributiva relativa um mandamento de otimização que concilie a finalidade tributária com esses limites de contribuição.

HUMBERTO ÁVILA, ao discorrer sobre a Teoria da Igualdade Tributária, demonstrou a igualdade, consagrada na Constituição Federal de 1988, como finalidade fundamental (preâmbulo), como garantia fundamental (art. 5º, *caput*), como princípio geral do

---

<sup>22</sup> MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973, p. 59-95.

<sup>23</sup> TIPKE, Klaus. **Princípio da igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário**, In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527 (520).

<sup>24</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 36.

Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 1º) e como garantia específica dos contribuintes via limitação ao poder de tributar (art. 145, II), perpassa toda a Constituição. Essa cobertura termina dotando-a de prevalência axiológica relativa, a qual resulta na existência de uma presunção de igualdade em matéria tributária e para cuja efetividade são elencados parâmetros de mensuração<sup>25</sup>.

O autor defende a tese de que a Constituição traz um modelo de igualdade particularista, pelo qual a regra é obedecer à capacidade contributiva do contribuinte, que deve ser tratado distintamente na medida em que se difere dos demais, tanto no âmbito subjetivo quanto objetivo. Quando o contribuinte é avaliado através de uma padronização, isso não significa que o modelo particularista seja excluído. Pelo contrário, baliza a padronização por meio de regras de validade, pela qual a essa padronização deverá atender a cinco quesitos: (i) ser necessária, no sentido de ser aplicada quando impossível adotar o modelo de igualdade particular; (ii) ser compatível, ou seja, manter vínculo com a realidade antes e após a padronização; (iii) ser geral, gerando efeitos desiguais de extensão, alcance e intensidade reduzidos; (iv) ser não excessiva, evitando atingir bens jurídicos essenciais à realização de um direito fundamental; e (v) ser minimamente equitativa, no sentido de não causar impactos de dimensão incontornável a algum contribuinte específico.

### **III.2 Parâmetros para o Princípio da Igualdade Tributária**

Tendo em vista as considerações acerca do princípio da igualdade tributária e os critérios de avaliação da padronização da regra tributária, são propostos três parâmetros para esse princípio constitucional: a capacidade contributiva relativa, a neutralidade concorrencial tributária e os princípios da Política Nacional de Biocombustíveis.

A adoção simultânea de distintos parâmetros para o princípio da igualdade é possível, conjuntamente ao corolário da capacidade contributiva. Isso porque a igualdade não é medida apenas por este último fator, mas pode refletir diferentes efeitos indutores na Constituição e na legislação, capazes de identificar situações equivalentes. LUÍS EDUARDO SCHOUERI argumenta que o relevante, nesse caso, é averiguar se o parâmetro diverso da capacidade contributiva justifica que se diferencie os contribuintes, mesmo que haja igual capacidade

---

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2009, p. 194-195.

contributiva<sup>26</sup>; é o caso de parâmetros constitucionais da Ordem Econômica, como a proteção da livre concorrência, e os princípios legais que regem a Política Nacional de Biocombustíveis, conforme Lei nº 13.576, de 26 de dezembro de 2017.

### *III.2.1. A capacidade contributiva relativa*

O princípio da capacidade contributiva, explicitado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, deriva do princípio da solidariedade, objetivo da República e consagrado no art. 3º da Constituição, e consubstancia-se como corolário do princípio da igualdade e confere critério para a comparação de contribuintes.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI lembra que a tributação conforme a capacidade contributiva pode ser absoluta (objetiva) e relativa (subjativa), sendo considerada absoluta quanto serve de parâmetro para distinguir entre situações tributáveis e não tributáveis, e relativa quando serve de limite ou critério para a graduação da tributação. No caso da capacidade contributiva subjativa, a tributação será sobre a parcela da riqueza apta a ser tributada, após análise das condições individuais do contribuinte<sup>27</sup>.

Quando avaliada sob o prisma subjativo ou relativo, defende JOSÉ MARCOS DOMINGUES OLIVEIRA que se busca conhecer as condições pessoais do contribuinte, de modo a saber se ele pode ou não suportar a carga tributária<sup>28</sup>. Outra expressão desse objetivo é explicada por FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, que afirma que a capacidade contributiva se refere à divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal<sup>29</sup>.

Em última instância, a questão se resume a qualificar a aptidão econômica ou a capacidade de ser contribuinte, ou seja, identificar se há um ponto a partir do qual não caberia a incidência de um tributo, caracterizando um mínimo existencial, ou até que ponto a tributação atingir, configurando o confisco. Em outras palavras, o mínimo existencial e o

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 372.

<sup>27</sup> *Idem*, p. 369.

<sup>28</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 36.

<sup>29</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Capacidade contributiva e mínimo existencial**. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (Coordenadores). *Direito Tributário*. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47 (38).

confisco funcionam como balizas para a capacidade contributiva relativa, explicitando o que afirma RICARDO LOBO TORRES, segundo o qual seu sentido subjetivo se iniciaria acima do valor de subsistência e se encerraria no limite que inviabiliza a propriedade<sup>30</sup>. Nesse sentido, conforme ressalta LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a capacidade contributiva relativa extrapola o sentido de mera capacidade econômica e representa a real capacidade contributiva, já que reflete a parte da riqueza que o contribuinte terá disponível<sup>31</sup>.

Com vistas a avaliar se a regra padronizada de tributação do ICMS, representada pelas quatro alternativas apresentadas, respeitam o corolário do princípio da capacidade contributiva relativa e, por consequência, o princípio da igualdade, recorre-se ao preceituado por HUMBERTO ÁVILA, para quem a igualdade é atendida, através da capacidade contributiva, a alternativa for necessária, compatível, geral, não excessiva e minimamente equitativa<sup>32</sup>.

As quatro alternativas apresentadas trazem regras padronizadas que podem ser avaliadas, na ótica do princípio da capacidade contributiva, sob o prisma desses cinco critérios de validade, conforme sumarizado na Tabela 3.

**Tabela 3. Validade das regras padronizadas das alternativas em relação à capacidade contributiva.**

<b>Critério</b>	<b>Alternativa 1</b>	<b>Alternativa 2</b>	<b>Alternativa 3</b>	<b>Alternativa 4</b>
Necessária?	Sim	Sim	Sim	Sim
Compatível?	Não	Sim	Sim	Sim
Geral?	Não	Sim	Não	Sim
Não excessiva?	Não	Sim	Não	Sim
Minimamente equitativa?	Não	Sim	Não	Sim

*Fonte: elaboração própria.*

A Tabela 3 evidencia que, dentre as quatro alternativas estudadas, apenas a alternativa 2 (concessão de tratamento tributário diferenciado aos produtores de biodiesel para apuração e pagamento do ICMS incidente nas respectivas operações, realizadas com diferimento ou suspensão do imposto) e a alternativa 4 (adoção da monofasia tributária com alíquotas *ad rem*) passam no teste da igualdade de Humberto Ávila, sendo as únicas opções que atendem

<sup>30</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª ed. atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 375.

<sup>31</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 369.

<sup>32</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2009, p. 195.

ao princípio da igualdade segundo esse critério. Essas alternativas atendem a todos os cinco critérios exatamente por excluírem o refinador de petróleo (a Petrobras) de assumir o ônus de responsável tributário, no caso da substituição tributária, e por evitarem que seja impedida a compensação dos créditos tributários de ICMS pelas usinas de biodiesel que acumulam esses créditos na compra de insumos. Desse modo, as alternativas 2 e 4 não apenas se mostram necessárias, como também mantêm o vínculo com a realidade antes e após a padronização; geram efeitos desiguais de abrangência e intensidade reduzidos; evitam atingir os bens jurídicos essenciais à realização de direitos fundamentais como o da livre concorrência; e não gera impactos de dimensão incontornável a contribuintes específicos.

Em contrapartida, a alternativa 1, referente à manutenção da sistemática vigente no modelo de comercialização por leilões públicos esbarra no segundo quesito ao não lograr manter o vínculo com a realidade antes e após a regra, posto que obriga um agente (a Petrobras) que não mais participa da relação comercial e fiscal do biodiesel a ser o responsável pelo seu ICMS-ST.

A alternativa 3, de recolhimento pelo produtor de biodiesel do ICMS próprio e do ICMS-ST do biodiesel, por sua vez, esbarra no terceiro quesito ao não ser geral em sentido amplo. Isso porque gera efeitos desiguais de extensão, alcance e intensidade relevantes para o mercado, haja vista que potencializam a problemática do acúmulo de créditos e levam a resultados díspares entre os contribuintes, onerosos especificamente àqueles que necessitam compensar os créditos acumulados com a compra de insumos, na proporção da representatividade desse acúmulo de créditos.

### *III.2.2. Neutralidade concorrencial da tributação (Ordem Econômica)*

A livre concorrência é princípio constitucional arrolado expressamente no inciso IV do art. 170 da Constituição Federal, servindo de baliza para a Ordem Econômica. LUÍS EDUARDO SCHOUERI explica que a relação entre a tributação e a livre concorrência explicita-se quando, por meio de normas tributárias indutoras, gera regulação dos mercados e efeitos sobre a competição entre os agentes de mercado<sup>33</sup>. Ainda de acordo com o autor, o princípio da livre concorrência atua como limite à atuação tributária do Estado, sendo

---

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 393.

necessária a investigação de eventuais efeitos negativos que uma regra da tributação possa gerar sobre a concorrência, de modo a minorá-los.

A expressão normativa dessa limitação se dá através do princípio da neutralidade concorrencial da tributação, que, de acordo com RICARDO SEIBEL DE FREITAS LIMA, não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas sobre a livre concorrência, objetivando a garantia de um ambiente de igualdade de condições competitivas, que devem ser consequência da neutralidade concorrencial do Estado<sup>34</sup>.

Dentre as quatro alternativas estudadas, as alternativas 1 e 3 propiciam o acúmulo de créditos tributários de ICMS pelo produtor de biodiesel e, por isso, têm claro potencial de impactar a concorrência entre as usinas de biodiesel através da alteração das condições de competitividade das sociedades. Essa situação contraria a premissa de livre concorrência, tida como fundamental pelo Conselho Nacional de Política Energética ao decidir, através da Resolução CNPE nº 14/2020, pela substituição do modelo de leilões públicos por outro modelo de comercialização de biodiesel.

Em contrapartida, as alternativas 2 e 4 respeitam o princípio da neutralidade concorrencial da tributação na medida em que não afetam as condições de competição entre as usinas de biodiesel no fornecimento desse biocombustível.

### *III.2.3. Os Princípios da Política Nacional dos Biocombustíveis*

A Política Nacional de Biocombustíveis, denominada RenovaBio, é definida por meio da Lei nº 13.576, de 26 de dezembro de 2017. Esse marco legal estabelece a base principiológica que deve guiar a implementação da política pública, na qual o Programa Nacional de Produção e Uso do Biodiesel está inserido. É nesse sentido que o art. 3º da referida lei estabelece que a política energética para os biocombustíveis deverá viabilizar a oferta de energia cada vez mais sustentável, competitiva e segura, observados seis princípios: (i) previsibilidade para a participação dos biocombustíveis, com ênfase na sustentabilidade da indústria de biocombustíveis e na segurança do abastecimento; (ii) proteção dos interesses do

---

<sup>34</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005, p. 70.

consumidor quanto a preço, qualidade e oferta de produtos; (iii) eficácia dos biocombustíveis em contribuir para a mitigação efetiva de emissões de gases causadores do efeito estufa e de poluentes locais; (iv) potencial de contribuição do mercado de biocombustíveis para a geração de emprego e de renda e para o desenvolvimento regional, bem como para a promoção de cadeias de valor relacionadas à bioeconomia sustentável; (v) avanço da eficiência energética, com o uso de biocombustíveis em veículos, em máquinas e em equipamentos; e (vi) impulso ao desenvolvimento tecnológico e à inovação, visando a consolidar a base tecnológica, aumentar a competitividade dos biocombustíveis na matriz energética nacional e acelerar o desenvolvimento e a inserção comercial de biocombustíveis avançados e de novos biocombustíveis.

Dentre esses princípios, destacam-se, para a análise do caso concreto, os princípios (i), (ii) e (vi). A questão da mudança do modelo de comercialização de biodiesel e suas consequências sobre a tributação do ICMS do biodiesel, como no caso do problema de acúmulo de créditos tributários, implica potenciais problemas competitivos no elo de fornecimento do produto, haja vista a irregular distribuição dessas consequências entre os agentes produtores. Em última instância, isso gera um risco sobre a concorrência, o suprimento e o preço do biodiesel ao consumidor final, afetando a política nacional de biocombustíveis através do:

- i. Princípio (i): por potencialmente impactar a sustentabilidade da indústria de biodiesel e na segurança de seu abastecimento;
- ii. Princípio (ii): por potencialmente impactar os preços e a oferta do biodiesel; e
- iii. Princípio (vi): por potencialmente impactar na competitividade do biodiesel.

Assim, a análise sobre a melhor alternativa de tributação do ICMS do biodiesel deve avaliar em que medida cada uma das quatro alternativas impactam esses três princípios da Política Nacional de Biocombustíveis, que versam sobre competitividade e concorrência, através de preços que beneficiem os consumidores e capacidade de oferta para garantir o abastecimento de biodiesel.

Conforme se explanou acerca dos impactos das quatro alternativas estudadas, as alternativas 1 e 3, por gerarem acúmulo de créditos tributários de ICMS ao impedirem a

compensação dos créditos gerados na compra de matérias-primas, ocasionam potencial risco de afetar a competitividade de algumas usinas de biodiesel em detrimento de outras, não afetadas pela questão do crédito tributário, por terem menor dependência de compra de matéria-prima de origem externa à própria sociedade, especialmente por terem algum grau de verticalização da atividade produtiva. Ao longo do tempo, esse fato tende a gerar elevação dos preços do biodiesel vendido pelas usinas afetadas pelo acúmulo de créditos e a ocasionar efeitos negativos sobre a concorrência no setor, o que, no longo prazo, pode inclusive levar a problemas no abastecimento.

### **III.3 Avaliação de compatibilidade das alternativas de tributação do ICMS do biodiesel com o princípio da igualdade tributária**

O exame da compatibilidade das alternativas em relação ao princípio da igualdade, nos termos dos parâmetros de avaliação definidos, resulta na síntese apresentada na Tabela 4.

**Tabela 4. Compatibilidade das alternativas de tributação do ICMS do biodiesel com os princípios da igualdade tributária.**

<b>Parâmetro</b>	<b>Alternativa 1</b>	<b>Alternativa 2</b>	<b>Alternativa 3</b>	<b>Alternativa 4</b>
Capacidade contributiva relativa	Não	Sim	Não	Sim
Neutralidade concorrencial da tributação	Não	Sim	Não	Sim
Princípios da Política Nacional de Biocombustíveis	Não	Sim	Não	Sim

*Fonte: elaboração própria.*



## IV – AVALIAÇÃO DA COMPATIBILIDADE COM O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE TRIBUTÁRIA

### IV.1 Princípio da Proporcionalidade

Em relação à proporcionalidade, ROBERT ALEXY explica que sua aplicação é realizada por meio da utilização de três elementos parciais: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, os quais devem ser utilizados, conforme o autor, de modo concatenado e ordinal, na sequência supracitada<sup>35</sup>. A adequação representa a aptidão do meio escolhido para promover um determinado fim; a necessidade se refere à realização de um juízo comparativo, no sentido de se averiguar, no caso de o meio escolhido afetar um direito fundamental, se há outra alternativa possível que não afete esse direito; por fim, a proporcionalidade em sentido estrito corresponde a um mandado de ponderação, pelo qual se deve avaliar se a importância do princípio promovido pelo meio eleito é suficientemente grande para justificar a intensidade de restrição ao princípio contraposto.

VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, em consonância com a tese de Robert Alexy, afirma que se pode estabelecer entre os três elementos que compõem a proporcionalidade uma relação de subsidiariedade, haja vista o caráter ordinal de sua aplicação. Afirma, contudo, que proporcionalidade e razoabilidade têm significados distintos: ao passo que a primeira se compõe dos três subcomponentes supracitados, a segunda se refere, essencialmente, a uma compatibilidade entre meios e fins<sup>36</sup>. A principal contribuição do autor, ao analisar a regra da proporcionalidade no ordenamento jurídico brasileiro, reside em afirmar que essa regra não está expressa, mas decorre de modo lógico da própria estrutura dos direitos fundamentais como princípios, os quais, uma vez aceitos como mandamentos de otimização, traz a regra da proporcionalidade a uma aplicação obrigatória<sup>37</sup>.

Deve-se ressaltar que a doutrina do autor reconhece que a proporcionalidade não se consubstancia em um princípio, posto que ela, em seus três elementos, não é ponderada frente a um princípio, mas sim serve de parâmetro para a ponderação. Assim, a proporcionalidade

---

<sup>35</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 587-610.

<sup>36</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, v. 798, (pp. 23-50). São Paulo: abril, 2002, p. 34.

<sup>37</sup> *Idem*, p. 43.

não se submete ao regime dos princípios, os quais ora prevalecem, ora não. Segundo o autor, deve ser sempre aplicada e seus elementos sempre satisfeitos, de modo que sua não satisfação teria como consequência a ilegalidade. Esse modo de aplicação é característico das regras e, por esse motivo, é como regra que os elementos parciais da proporcionalidade são categorizados pelo autor.

Em relação à submissão das regras de substituição tributária para frente por fato gerador presumido ao controle de proporcionalidade, PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA<sup>38</sup> afirma que a substituição tributária constitui cláusula de exceção ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. Isso ocorreria porque se funda em valores aproximados, e não em valores reais, objetivando a efetivar a arrecadação tributária, mesmo que imprecisamente, haja vista que, em caso contrário, seria impossível ou de grande dificuldade, afastando a justiça individual em prol da justiça coletiva.

O autor informa que esse afastamento exige uma ponderação dos fins da medida e a aplicação conjunta dos princípios que os positivam, ou seja, a proporcionalidade deve ser avaliada. Isso se daria por meio da análise da tributação conforme a capacidade contributiva, entendida como direito fundamental afetado no plano individual pelo regime de substituição tributária, e da praticabilidade da tributação, que busca realizar a finalidade arrecadatória do Estado.

Entre esses dois princípios há um limite delineado pelo Supremo Tribunal Federal, que, no julgamento do RE nº 593.849/MG, fixou a tese pela qual ‘É devida a restituição da diferença do ICMS paga a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida’. De acordo com a tese, arrolada no Tema nº 201 da sistemática da repercussão geral, ressalta-se que a garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições’, pois, ‘De acordo com o art. 150, § 7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente de forma como antecipadamente

---

<sup>38</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 160-170.

tributado<sup>39</sup>. O entendimento anterior do Supremo Tribunal Federal, adotado na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.581-4/AL, era o de que o fato gerador presumido seria definitivo, não permitindo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.

Por fim, o tratamento da proporcionalidade é trabalhado também por AHARON BARAK, que a define como o conjunto de regras que determinam as condições necessárias e suficientes para a limitação de um direito fundamental por uma norma jurídica<sup>40</sup>. O autor define quatro subcomponentes da proporcionalidade, os quais devem ser avaliados com vistas à limitação desses direitos: (i) a norma deve ter um fim constitucionalmente legítimo, que indicaria ser o propósito adequado; (ii) as medidas tomadas para efetivar a limitação do direito fundamental devem estar racionalmente ligadas ao cumprimento desse propósito; (iii) as medidas tomadas devem ser necessárias, na medida em que não existam alternativas capazes de atingir o mesmo propósito com um menor grau de limitação; e, por fim (iv) é necessário haver uma relação adequada entre a importância de se alcançar o propósito almejado e a importância social de prevenir a limitação do direito fundamental contraposto. Como se verifica, a doutrina do autor apresenta similitude metodológica com aquela apresentada por Robert Alexy.

## **IV.2 Parâmetros para o Princípio da Proporcionalidade**

O parâmetro eleito para se avaliar as alternativas é o da capacidade contributiva relativa, realizando o teste de proporcionalidade através da análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito de cada medida. Essa estratégia de recurso ao teste de proporcionalidade baseia-se, conforme defende LUÍS EDUARDO SCHOUERI, no fato de a capacidade contributiva, em sua acepção relativa, configurar-se como princípio jurídico, ou seja, um mandamento de otimização<sup>41</sup>.

### *IV.2.1. A capacidade contributiva relativa: adequação*

---

<sup>39</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 593.849-MG**, Relator Ministro Edson Fachin, D. J. de 05.04.2017, fls. 121-124 dos autos.

<sup>40</sup> BARAK, Aharon. **Proportionality: Constitutional Rights and their Limitations**. Cambridge University Press, 2012, pp. 129-130.

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 370.

HUMBERTO ÁVILA tece comentários sobre os níveis de abstração, generalidade e atualidade da adequação das medidas interventivas sobre a capacidade contributiva na tributação por fato gerador presumido. Em relação à abstração, afirma que essas medidas não necessitam ser concretamente adequadas, mas apenas terem um potencial de contribuir para o fim que as justifica. No que tange à generalidade, a adequação da tributação por fato gerador presumido precisa alcançar a maioria dos casos reais, e não todos, para ser justificada. Por fim, quanto à atualidade, argumenta que a medida adotada pelo legislador ao instituir a substituição tributária deve ser interpretada à luz do momento, sendo vedada uma inadequação superveniente.<sup>42</sup> Nesse sentido, o próprio HUMBERTO ÁVILA defende que a padronização da solução tributária somente pode ser considerada válida se gerar efeitos desiguais de pequena extensão, não podendo ser essa desigualdade nem contínua nem considerável entre os contribuintes. Em outras palavras, a padronização continuaria realizando a igualdade, continuando a capacidade contributiva relativa a ser a única medida, mas na média.<sup>43</sup>

Em complemento, importa ressaltar a argumentação trazida por ALCIDES JORGE COSTA ao defender que, conforme a Lei Complementar nº 87/1996, o preço usado como base de cálculo na substituição tributária “para frente” não seria o preço efetivo de cada caso concreto, mas a aplicação de margens de valor agregado padronizadas para cada tipo de negócio. Esse método conduziria à conclusão de que a venda de um produto a um preço distinto do padronizado não é vedada pelo princípio da igualdade, desde que essa margem não se afaste da média, que a padronização deve abranger a maior parte dos casos concretos e ser atrelada à realidade.<sup>44</sup>

A adequação ainda se caracteriza, segundo HUMBERTO ÁVILA, pela importância de as distinções de valores em relação a cada contribuinte isoladamente ser pequena e de essas diferenças serem verificadas para número reduzido de contribuintes, ou seja, para a maioria dos casos a padronização deve ser precisa.<sup>45</sup> A consequência dessa presunção é a possibilidade de negar a adequação de um regime de substituição tributária caso uma

---

<sup>42</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 169.

<sup>43</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 94-96.

<sup>44</sup> COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 50-52.

<sup>45</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95-96.

quantidade representativa de contribuintes se ver submetida a fatos tributários com valores efetivos diferentes do resultado da base de cálculo.

Outra forma de se interpretar a adequação é pela praticabilidade, que, em sentido mais estrito, significa tornar praticável a aplicação da lei tributária, sendo esta a justificativa dada pelos Estados para o regime no caso do ICMS, ressaltada pelo Ministro Ilmar Galvão no relatório da ADI 1851-4/AL.<sup>46</sup> Em suma, enxergar a adequação pelo prisma da praticabilidade reduz o foco no exame da fidelidade da tributação aos valores médios, embora seja certo que, se as medidas focarem na tributação sobre a média, mas não fomentem a praticabilidade, acabarão sendo tão somente meio para antecipação e elevação de receitas.

PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA argumenta que a praticabilidade se manifesta como critério claro para a adequação da tributação por fato gerador presumido quando os setores são bastante ramificados no início da produção, em que seja possível se reduzir do rol de sujeitos passivos.<sup>47</sup> Em complemento à tese do quantitativo de agentes, também é critério para a transferência da obrigação tributária aos contribuintes com melhores condições de cumpri-las, seja para o caso das obrigações principais ou acessórias, conforme se depreende do voto do Ministro Ilmar Galvão na ADI 1851-4/AL.<sup>48</sup> A incidência monofásica do ICMS, conforme esse critério, traz como vantagem a redução não apenas do conjunto de obrigações principais, mas também das acessórias.

É nesse sentido que o Ministro Ilmar Galvão, Relator da ADI 1851-4/AL, manifestou-se nessa ação direta de inconstitucionalidade explicando que o instituto da substituição tributária deve ser avaliado não apenas pela finalidade arrecadatória, medida pela praticabilidade, mas também pela apuração da capacidade contributiva relativa, medida pela maioria dos casos pela média. Isso conduz ao alcance de maior justiça fiscal através de distribuição mais equitativa da carga tributária e da mitigação da sonegação.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL**, Relator Ministro Ilmar Galvão, D. J. de 22.11.2002, fls. 145 dos autos.

<sup>47</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 178-179.

<sup>48</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL**, Relator Ministro Ilmar Galvão, D. J. de 22.11.2002, fls. 155 dos autos.

<sup>49</sup> *Idem*, fls. 154 e 155 dos autos.

O que se verifica, no caso concreto objeto deste estudo, é uma cadeia de abastecimento na qual o elo da produção é menos pulverizado do que o da distribuição, que por sua vez é menos pulverizado do que o da revenda; e, dentro do elo da produção, o setor de biodiesel é mais pulverizado do que o setor de refino de petróleo, ambos participantes da cadeia do óleo diesel disponibilizado ao consumidor final. Assim, é a clara não adequação da tributação por fato gerador presumido nos elos da distribuição e da revenda, por simples análise da praticabilidade.

Porém, no elo produtivo, o debate é sobre a incidência e o recolhimento do ICMS do biodiesel sobre os próprios produtores de biodiesel ou sobre as refinarias de petróleo, por substituição tributária, cabendo averiguar em que medida ambas as alternativas são adequadas ou não à luz dos critérios apresentados.

No caso concreto, observa-se que, dentre as quatro alternativas aventadas para adoção no contexto do novo modelo de comercialização de biodiesel, a Alternativa 1 se mostra inadequada, haja vista impor a um sujeito passivo, que não tem participação fiscal ou comercial, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, por mera questão de praticabilidade arrecadatória. Essa alternativa vai de encontro ao artigo 128 do Código Tributário Nacional, que afirma que a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa deve garantir que esse sujeito passivo seja vinculado, também, ao fato gerador, o que não é o caso.

#### *IV.2.2. A capacidade contributiva relativa: necessidade*

O princípio da capacidade contributiva impõe limites sobre a praticabilidade administrativa da arrecadação através do exame do elemento “necessidade” do princípio da proporcionalidade. Uma medida é considerada necessária se, além de adequada, for aquela que, dentre outras medidas igualmente adequadas, for a menos restritiva ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva.

No caso concreto, dentre as três alternativas consideradas adequadas, segundo o princípio da proporcionalidade à luz da capacidade contributiva (alternativas 2, 3 e 4), as alternativas 2 e 4 são as que geram menor restrição, sendo igualmente necessárias para a

solução do problema com a menor interferência na proteção do princípio da capacidade contributiva. Em contrapartida, a alternativa 3 mostra-se a mais restritiva devido à geração do problema do acúmulo de créditos e aos impactos sobre a concorrência e a sustentabilidade do negócio de alguns sujeitos da indústria do biodiesel em relação aos demais, o que, em última instância, prejudica a capacidade contributiva desses agentes.

No que tange à alternativa 4 da monofasia tributária, esta reduz o conjunto de obrigações acessórias e a complexidade da tributação, haja vista substituir a aplicação de alíquotas *ad valorem* para *ad rem* e elevar a clareza e transparência da obrigação tributária e da arrecadação. Consequentemente, não se necessitaria mais falar em pagamento de ICMS como contribuinte e outro como substituto responsável, ambos implícitos no mesmo montante, nem em fato gerador presumido, simplificando e mitigando as ineficiências do sistema. Ademais, também elimina o risco de acúmulo de créditos tributários pelos produtores de biodiesel, contribuindo para a promoção do princípio da capacidade contributiva.

#### *IV.2.3. A capacidade contributiva relativa: proporcionalidade em sentido estrito*

A avaliação da proporcionalidade em sentido estrito, para o caso concreto, reside em averiguar se o ganho com a praticabilidade administrativa e aplicação da lei tributária compensa ou justifica a intervenção no âmbito da proteção ao princípio da capacidade contributiva. Embora seja complicado realizar um exame de proporcionalidade em sentido estrito da cobrança de tributos via substituição tributária por fato gerador presumido, isso não impede que se façam considerações acerca da eficiência das alternativas aventadas no caso concreto.

HUGO DE BRITO MACHADO afirma que o princípio da eficiência é critério para pautar a atuação da Administração Pública, implícito na Constituição Federal de 1988 antes mesmo da Emenda Constitucional nº 19/1998. No âmbito da eficiência, esta refletiria a capacidade para se alcançar um objetivo preestabelecido, ou seja, para se realizar os fins constitucionais da tributação, dentre os quais se encaixariam os princípios da igualdade e da

capacidade contributiva. Nesse contexto, a máxima eficiência não significa máxima arrecadação, o que relativiza a avaliação da praticabilidade administrativa<sup>50</sup>.

Ocorre que a complexidade do sistema tributário brasileiro, que também se manifesta na tributação do biodiesel e do caso concreto em análise através das quatro alternativas apresentadas, evidencia, conforme ressalta PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA, o peso maior conferido à praticabilidade da arrecadação em detrimento da restrição ao princípio da capacidade contributiva<sup>51</sup>. Ademais, o custo imposto para se cumprir obrigações tributárias, ou seja, entendido como o custo de obrigações acessórias, cresce proporcionalmente à complexidade, a qual, como detalha JAMES PAYLE, gera aumento do custo de conformidade, subjetivismo do direito tributário, encorajamento à evasão e, finalmente, perda de credibilidade e confiança no sistema<sup>52</sup>.

Um dos fatores determinantes dessa complexidade reside, segundo VICTOR BORGES POLIZELLI, no exagero posto no atendimento ao princípio da capacidade contributiva, observado frequentemente nas tentativas de se medir a capacidade contributiva real ou efetiva do contribuinte<sup>53</sup>. A complexidade tributária é, portanto, um dos grandes desafios do direito fiscal brasileiro e é fator também a ser levado em consideração na análise da proporcionalidade em sentido estrito.

Em adição, o exame da legitimidade de medidas restritivas de direitos fundamentais deve ser aferido no contexto da relação meio-fim, podendo ser consideradas inconstitucionais as normas geradoras de limitações desproporcionais. É por esse motivo não se pode rejeitar abstratamente a substituição tributária por fato presumido, o qual somente o pode ser através da ponderação entre capacidade contributiva e a praticabilidade buscada pelas normas simplificadoras. Nesse sentido, no julgamento da ADI 1851-4/AL, o Ministro Ilmar Galvão

---

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (50-68) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006, p. 52-53.

<sup>51</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 185.

<sup>52</sup> PAYLE, James. **Explaining the persistent growth in tax complexity**. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 173.

<sup>53</sup> POLIZELLI, Victor Borges. **A eficiência do sistema tributário - uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica**. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, v. 20 (253-271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006, pp. 264-654.



ressaltou que, em termos abstratos, a tributação por fato gerador presumido tende a ser adequada e necessária, desde que não se evidenciem disparidades em relação à média de valores e ao universo de contribuintes sujeitos ao regime, que necessita ser reduzido através desse mecanismo<sup>54</sup>.

Portanto, o teste proporcionalidade em sentido estrito demanda que a alternativa a ser escolhida seja aquela que ao mesmo tempo promova a eficiência, no sentido de viabilizar o alcance de objetivos numa relação meio-fim, e gere simplificação do sistema tributário.

Dentre as duas alternativas apresentadas, aquela que melhor simplifica e promove a eficiência do sistema é a alternativa 4. Embora a alternativa 2 também alcance os mesmos objetivos, constitui-se em solução que resolve conjuntamente a questão do acúmulo de créditos, mas não endereça os desafios estruturais da tributação do ICMS do biodiesel, como parece ser o caso da alternativa que propõe a monofasia tributária com alíquotas *ad rem*, já aplicada no caso da contribuição para o PIS e COFINS do biodiesel.

#### **IV.3 Avaliação de compatibilidade das alternativas de tributação do ICMS do biodiesel com o princípio da proporcionalidade**

O exame da compatibilidade das alternativas em relação ao princípio da proporcionalidade, nos termos dos parâmetros de avaliação definidos, resulta na síntese apresentada na Tabela 5.

**Tabela 5. Compatibilidade das alternativas de tributação do ICMS do biodiesel com os princípios da proporcionalidade.**

<b>Parâmetro</b>	<b>Alternativa 1</b>	<b>Alternativa 2</b>	<b>Alternativa 3</b>	<b>Alternativa 4</b>
Adequação	Não	Sim	Sim	Sim
Necessidade	Não	Sim	Não	Sim
Proporcionalidade em sentido estrito	Não	Não	Não	Sim

*Fonte: elaboração própria.*

<sup>54</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL**, Relator Ministro Ilmar Galvão, D. J. de 22.11.2002, fls. 163 dos autos.

## V - CONCLUSÕES

1. O presente trabalho visou a identificar qual alternativa de tributação do ICMS do biodiesel no Brasil apresenta maior compatibilidade com os princípios da igualdade e da proporcionalidade, no contexto do novo modelo de comercialização de biodiesel implementado em 2022 em substituição aos leilões públicos.
2. Quatro alternativas de tributação do ICMS foram aventadas: (alternativa 1) manutenção da sistemática tributária vigente no modelo de comercialização por leilões públicos; (alternativa 2) concessão de tratamento tributário diferenciado aos produtores de biodiesel para apuração e pagamento do ICMS incidente nas respectivas operações, realizadas com diferimento ou suspensão do imposto; (alternativa 3) recolhimento, pelo produtor de biodiesel, do ICMS próprio e do ICMS-ST do biodiesel; e (alternativa 4) adoção da monofasia tributária com alíquotas *ad rem*.
3. Para avaliar a compatibilidade dessas alternativas com o princípio da igualdade, foram definidos como parâmetros a capacidade contributiva relativa, a neutralidade concorrencial da tributação e os princípios da Política Nacional dos Biocombustíveis.
4. No que tange à avaliação do princípio da igualdade quanto ao parâmetro da capacidade contributiva, apenas as alternativas 2 e 4 passaram no teste da igualdade definido por Humberto Ávila sobre a validade das regras padronizadas em relação à capacidade contributiva. São, por isso, as únicas opções classificadas como necessárias, compatíveis, gerais, não excessivas e minimamente equitativas, atendendo ao princípio da igualdade segundo esses critérios. Em contraponto, a alternativa 1 esbarra no segundo quesito ao não lograr manter o vínculo com a realidade antes e após a regra, posto que obriga um agente (a Petrobras) que não mais participa da relação comercial e fiscal do biodiesel a ser o responsável pelo seu ICMS-ST. A alternativa 3 não se coaduna com o critério da generalidade, posto gerar efeitos desiguais de extensão, alcance e intensidade relevantes para o mercado, potencializando a problemática do acúmulo de créditos e levando a resultados díspares entre os contribuintes, onerosos especificamente àqueles que necessitam compensar os

créditos acumulados com a compra de insumos, na proporção da representatividade desse acúmulo de créditos.

5. Ao se avaliar a compatibilidade das alternativas com o princípio da igualdade de acordo com o parâmetro do princípio da neutralidade concorrencial da tributação, as alternativas 1 e 3 propiciam o acúmulo de créditos tributários de ICMS pelo produtor de biodiesel e, por isso, têm claro potencial de impactar a concorrência entre as usinas de biodiesel através da alteração das condições de competitividade das sociedades. Apenas as alternativas 2 e 4 atendem a esse critério.
6. A mesma conclusão se obtém para a análise de compatibilidade das alternativas ao princípio da igualdade, de acordo com o parâmetro dos Princípios da Política Nacional de Biocombustíveis: as alternativas 1 e 3 não são compatíveis. Isso porque as alternativas 1 e 3, por gerarem acúmulo de créditos tributários de ICMS devido a impedirem a compensação dos créditos gerados na compra de matérias-primas, ocasionam potencial risco de afetar a competitividade de algumas usinas de biodiesel em detrimento de outras, não afetadas pela questão do crédito tributário, por terem menor dependência de compra de matéria-prima de origem externa à própria sociedade, especialmente por terem algum grau de verticalização da atividade produtiva. Ao longo do tempo, esse fato tende a gerar elevação dos preços do biodiesel vendido pelas usinas afetadas pelo acúmulo de créditos e a ocasionar efeitos negativos sobre a concorrência no setor, o que, no longo prazo, pode inclusive levar a problemas no abastecimento.
7. No que tange ao princípio da proporcionalidade, o parâmetro da capacidade contributiva relativa foi aplicado através do teste de proporcionalidade em três fases. Na primeira fase (adequação), a alternativa 1 se mostra inadequada, haja vista impor a um sujeito passivo, que não tem participação fiscal ou comercial, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, por mera questão de praticabilidade arrecadatória. Essa alternativa vai de encontro ao artigo 128 do Código Tributário Nacional, que afirma que a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa deve garantir que esse sujeito passivo seja vinculado, também, ao fato gerador, o que não é o caso.

8. Na segunda fase (necessidade), dentre as três alternativas restantes adequadas, as alternativas 2 e 4 são as que geram menor restrição, sendo igualmente necessárias para a solução do problema com a menor interferência na proteção do princípio da capacidade contributiva. Em contrapartida, a alternativa 3 se mostra a mais restritiva devido à geração do problema do acúmulo de créditos e aos impactos sobre a concorrência e a sustentabilidade do negócio de alguns sujeitos da indústria do biodiesel em relação aos demais, o que, em última instância, prejudica a capacidade contributiva desses agentes.
9. Na terceira fase (proporcionalidade em sentido estrito), é a mais proporcional aquela que ao mesmo tempo promova a eficiência, no sentido de viabilizar o alcance de objetivos numa relação meio-fim, e gere simplificação do sistema tributário. Dentre as duas alternativas remanescentes, aquela que melhor simplifica e promove a eficiência do sistema é a alternativa 4. Embora a alternativa 2 também alcance os mesmos objetivos, constitui-se solução que resolve conjuntamente a questão do acúmulo de créditos dos produtores de biodiesel, mas não endereça os desafios estruturais da tributação do ICMS desse biocombustível, como parece ser o caso da alternativa que propõe a monofasia tributária com alíquotas *ad rem*, já utilizada na tributação da contribuição para o PIS e COFINS do biodiesel.
10. Portanto, pode-se afirmar que tanto a alternativa 2 e a alternativa 4 são compatíveis com o princípio da igualdade, mas apenas a alternativa 4 é completamente compatível com o princípio da proporcionalidade, superando a alternativa 2 no exame da proporcionalidade em sentido estrito.
11. Em conclusão, a alternativa de tributação do ICMS do biodiesel no Brasil que apresenta maior compatibilidade com o princípio da igualdade e o princípio da proporcionalidade é a alternativa 4: adoção da monofasia tributária com alíquotas *ad rem*. Embora a alternativa 2 resolva o problema do acúmulo de créditos de ICMS pelos produtores de biodiesel, constitui-se em solução conjuntural para a questão; porém, não endereça os desafios estruturais da tributação do ICMS do biodiesel, como

parece ser o caso da alternativa que propõe a monofasia tributária com alíquotas *ad rem*, já aplicada no caso da contribuição para o PIS e COFINS do biodiesel.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ANP (2021), Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. **Consulta e Audiência Públicas nº 12/2021**. Disponível em: <<https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/consultas-e-audiencias-publicas/consulta-audiencia-publica/consulta-e-audiencia-publica-12-2021>>. Acesso em 16/10/2021.

ANP (2021), Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. **Resolução ANP nº 857, de 28 de outubro 2021**. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-anp-n-857-de-28-de-outubro-de-2021-355828444#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20regras%20de,24%20de%20setembro%20de%202014>>. Acesso em 16/12/2021

ANP (2021), Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. **Painel Dinâmico dos Produtores de Biodiesel**. Disponível em <<https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/paineis-dinamicos-da-anp/paineis-e-mapa-dinamicos-de-produtores-de-combustiveis-e-derivados/painel-dinamico-de-produtores-de-biodiesel>>. Acesso em 03/10/2021.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARAK, Aharon. **Proportionality: Constitutional Rights and their Limitations**. Cambridge University Press, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **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.

BRASIL. Política Nacional de Biocombustíveis (2017). **Lei nº 13.033, de 26 de dezembro de 2017**. Dispõe sobre a adição obrigatória de biodiesel ao óleo diesel comercializado com o consumidor final e dá outras providências.

BRASIL. Política Nacional de Biocombustíveis (2017). **Lei nº 13.576, de 26 de dezembro de 2017**. Dispõe sobre a Política Nacional de Biocombustíveis (RenovaBio) e dá outras providências.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CNPE (2020), Conselho Nacional de Política Energética. **Resolução CNPE nº 14, de 9 de dezembro de 2020**. Estabelece as diretrizes para a comercialização de biodiesel em todo território nacional, e dá outras providências.

CONFAZ (1988), Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066\\_88](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88)>. Acesso em 30/08/2021.

CONFAZ (2007), Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 113, de 3 de outubro de 2007**. Dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto. Disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110\\_07](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07)>. Acesso em 30/08/2021.

CONFAZ (2006), Conselho Nacional de Política Fazendária. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 113, de 11 de outubro de 2006**. Dispõe sobre a concessão de redução na base de cálculo do ICMS devido nas saídas de biodiesel (B-100). Disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV113\\_06](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV113_06)>. Acesso em 30/08/2021.

CONFAZ (2021). Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 206, de 9 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre a concessão de tratamento tributário diferenciado, nas condições que especifica, aos produtores de biodiesel para apuração e pagamento do ICMS incidente nas respectivas operações, realizadas com diferimento ou suspensão do imposto. Disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/cv206\\_21](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/cv206_21)>. Acesso em 03/02/2022.

COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Dialética, 2009

ESPÍRITO SANTO, Daniel Prado do. **A Influência do Planejamento Tributário no Desenho da Rede de Distribuição e na Localização de Centros de Distribuição**. Rio de Janeiro: PUC (Dissertação de Mestrado), 2015.

IBP (2021), Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás. **Carta IBP Downstream ao subcomitê de Comercialização de Biodiesel da Iniciativa Abastece Brasil do Ministério de Minas e Energia**, de 15/01/2021. Disponível em <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/abastece-brasil/subcomites/IBPDOWNSTREAM0112021.pdf>>. Acesso em 14/10/2021.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (50-68) (Pesquisas tributárias, nova série, 12). São Paulo: CEU / RT, 2006.

MME (2020). Ministério de Minas e Energia. **Relatório do CT-CB de Comercialização do Biodiesel**, de setembro de 2020. Disponível em <<http://antigo.mme.gov.br/web/guest/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/acoes-e-programas/programas/abastece-brasil/subcomites>>. Acesso em 27/09/2021.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PAYLE, James. **Explaining the persistent growth in tax complexity**. In: Donald P. Racheter e Richard E. Wagner (editors), *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*, (167-184). Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002.



PETRÓLEO BRASILEIRO S.A (2021). **Carta CMI/MA 0001/2021 ao subcomitê de Comercialização de Biodiesel da Iniciativa Abastece Brasil do Ministério de Minas e Energia**, de 15/01/2021. Disponível em <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/abastece-brasil/subcomites/CartarespostaMMEPropostademodelocomercialprodutoresdebiodiesel150121assinadaPetrobras.pdf>>. Acesso em 14/10/2021.

POLIZELLI, Victor Borges. **A eficiência do sistema tributário - uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica**. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores), *Direito tributário atual*, v. 20 (253-271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **O Proporcional e o Razoável**. Revista dos Tribunais, v. 798. São Paulo, 2002.

STF (2000), Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 213.396/SP**, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, D.J.: 1º.12.2000.

STF (2002), Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL**, Relator Ministro Ilmar Galvão, D. J. de 22.11.2002.

STF (2017). **Recurso Extraordinário nº 593.849-MG**, Relator Ministro Edson Fachin, D. J. de 05.04.2017.

TIPKE, Klaus. **Princípio da igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário**, In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527 (520).

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª ed. atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2002

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Capacidade contributiva e mínimo existencial**. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (Coordenadores). *Direito Tributário*. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.