



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 645 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. PRODUÇÃO DE BIODIESEL.
MATÉRIA PRIMA. GADO BOVINO. INAPLICABILIDADE.

Para fins da aplicação das alíquotas reduzidas da Contribuição para o PIS/Pasep previstas no art. 4º, II e III, do Decreto nº 5.297/2004, o gado bovino não é considerado matéria prima do biodiesel.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.116/2005, arts. 4º e 5º; Decreto nº 5.297/2004, arts. 2º, 4º e 5º; Portaria MDA nº 337/2015, art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. PRODUÇÃO DE BIODIESEL.
MATÉRIA PRIMA. GADO BOVINO. INAPLICABILIDADE.

Para fins da aplicação das alíquotas reduzidas da Cofins previstas no art. 4º, II e III, do Decreto nº 5.297/2004, o gado bovino não é considerado matéria prima do biodiesel.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.116/2005, arts. 4º e 5º; Decreto nº 5.297/2004, arts. 2º, 4º e 5º; Portaria MDA nº 337/2015, art. 3º.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa atuar como no abate de bovinos (*frigorífico*), além de dedicar-se a outras atividades, como a *produção e a comercialização de biodiesel*.

2. A consultante cita o regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no art. 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, e a

redução das alíquotas dessas contribuições, autorizada pelo art. 5º da mesma lei e regulamentada pelo Decreto nº 5.297, de 4 de setembro de 2004.

3. Relata que uma de suas filiais adquire gado bovino de agricultores beneficiados pelo Programa Nacional de Agricultura Familiar (Pronaf), abate esses animais e deles obtém sebo bovino, que é enviado para outra de suas filiais, onde é utilizado como matéria prima na produção de biodiesel.

4. Acrescenta que todas as suas filiais são titulares do selo *Combustível Social*, instituído pelo art. 2º do Decreto nº 5.297/2004 e disciplinado pela Portaria MDA nº 337, de 18 de setembro de 2015.

5. Isso posto, a consulente indaga:

1) XXXXXXXX, Produtor de Biodiesel sob o regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, com concessão de uso do Selo Combustível Social, pode aplicar valor R\$ 0,00 para o PIS e para a COFINS sobre o volume de biodiesel produzido, conforme instituído pelo art. 4º, § 1º inciso II do Decreto 5.297/2004, calculado na proporção do custo de aquisição do sebo oriundo de gado de corte da agricultura familiar, enquadrada no Pronaf e situada na região Norte, em relação a totais de matérias-primas utilizadas no período, sendo que as aquisições do gado da agricultura familiar, seu abate e processamento do sebo bovino serão feitos por uma Filial da XXXXXXXX e a operação de conversão desse sebo em biodiesel por outra Filial da XXXXXXXX, considerando que esses estabelecimentos pertencem a mesma pessoa jurídica?

2) Os percentuais de aquisições de matéria-prima de agricultor familiar, previstos no artigo 3º da Portaria MDA nº 337/2015, de 15% para aquisições provenientes das regiões Norte e Centro-Oeste; 30% para aquisições provenientes das regiões Sudeste, Nordeste e Semiárido; e 40% para aquisições provenientes da região Sul, são cumulativos?

3) Sendo os percentuais cumulativos, caso não se cumpram os percentuais mínimos devidos a todas as regiões, poderá beneficiar-se proporcionalmente sobre as receitas de biodiesel provenientes da matéria prima sebo bovino adquirido de uma(s) região(ões) específica(s)?

4) Qual seria a sistemática do cálculo proporcional à situação da questão 3?

Fundamentos

6. Preliminarmente, convém recordar o teor da legislação citada na consulta.

6.1 A Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, criou um regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas por produtores e importadores de biodiesel, e autorizou o Poder Executivo a reduzir as alíquotas aplicáveis nesse regime:

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

§ 1º A opção prevista neste artigo será exercida, segundo termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irretratável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

(...)

Art. 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficiente para redução das alíquotas previstas no art. 4º desta Lei, o qual poderá ser alterado, a qualquer tempo, para mais ou para menos.

§ 1º As alíquotas poderão ter coeficientes de redução diferenciados em função:

I - da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, segundo a espécie;

II - do produtor-vendedor;

III - da região de produção da matéria-prima;

IV - da combinação dos fatores constantes dos incisos I a III deste artigo.

6.2 O Decreto nº 5.297, de 6 de dezembro de 2004, regulamentou essa matéria, nos seguintes termos:

(...)

Art. 2º Fica instituído o selo "Combustível Social", que será concedido ao produtor de biodiesel que:

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

(...)

§ 1º Para promover a inclusão social dos agricultores familiares, o produtor de biodiesel deve:

I - adquirir de agricultor familiar, em parcela não inferior a percentual a ser definido pelo Ministério do Desenvolvimento Agrário, matéria-prima para a produção de biodiesel;

(...)

§ 2º O percentual de que trata o inciso I do § 1º:

I - poderá ser diferenciado por região; e

II - deverá ser estipulado em relação às aquisições anuais de matéria-prima efetuadas pelo produtor de biodiesel.

§ 3º O selo 'Combustível Social' poderá, com relação ao produtor de biodiesel:

I - conferir direito a benefícios de políticas públicas específicas voltadas para promover a produção de combustíveis renováveis com inclusão social e desenvolvimento regional; e

II - ser utilizado para fins de promoção comercial de sua produção.

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

Parágrafo único. Com a utilização do coeficiente de redução determinado no **caput**, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e sobre a receita bruta auferida com a venda de biodiesel no mercado interno ficam reduzidas, respectivamente, para R\$ 26,41 (vinte e seis reais e quarenta e um centavos) e R\$ 121,59 (cento e vinte e um reais e cinquenta e nove centavos) por metro cúbico. (Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012)

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

I - 0,8129, para o biodiesel fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semiárido; e (Redação dada pelo Decreto nº 7.768, de 2012)

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

III - um, para o biodiesel fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas regiões norte, nordeste e no semi-árido, adquiridas de agricultor familiar enquadrado no PRONAF. (Redação dada pelo Decreto nº 6.458, de 2008)

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

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

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

III - R\$ 0,00 (zero), por metro cúbico de biodiesel fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas regiões norte, nordeste e semi-árido, adquiridas de

agricultor familiar enquadrado no PRONAF. (Redação dada pelo Decreto nº 6.458, de 2008)

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

(...)

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

Art. 5º Compete ao Ministério do Desenvolvimento Agrário:

I - estabelecer procedimentos e responsabilidades para a concessão, renovação e cancelamento de uso do selo "Combustível Social" a produtores de biodiesel;

II - proceder à avaliação e à qualificação dos produtores de biodiesel para a concessão de uso do selo "Combustível Social";

III - conceder o selo "Combustível Social" aos produtores de biodiesel, por intermédio de ato administrativo próprio; e

IV - fiscalizar os produtores de biodiesel que obtiverem a concessão de uso do selo "Combustível Social" quanto ao cumprimento dos requisitos estabelecidos neste Decreto.

Parágrafo único. O Ministério do Desenvolvimento Agrário poderá celebrar convênios ou contratos para a realização dos procedimentos de que tratam os incisos II e IV deste artigo.

(...)

6.3 O ato do Ministério do Desenvolvimento Agrário que atualmente disciplina o selo *Combustível Social* é a Portaria MDA nº 337, de 18 de setembro de 2015, que determina:

Art. 1º Fica estabelecido que os critérios e procedimentos relativos à concessão, manutenção e uso do Selo Combustível Social deverão observar os ditames da presente Portaria.

CAPÍTULO I

DAS DEFINIÇÕES

Art. 2º Para efeito desta Portaria consideram-se as seguintes definições:

(...)

V - Agricultor familiar: definido na Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006, e possuidor da DAP;

(...)

IX - matéria-prima: fonte de óleo de origem vegetal ou animal, beneficiada ou não e o seu óleo, seja bruto, beneficiado, transformado ou residual, sendo que a

fonte de óleo vegetal in natura, quando cultivada, deve atender a um dos requisitos citados a seguir:

(...)

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

I - 15% (quinze por cento) para as aquisições provenientes das regiões Norte e Centro-Oeste;

II - 30% (trinta por cento) para as aquisições provenientes das regiões Sudeste, Nordeste e Semiárido; e

III - 40% (quarenta por cento) para as aquisições provenientes da região Sul.

§ 1º O percentual mínimo de que trata este artigo é calculado da seguinte forma:

Percentual mínimo = $\frac{X}{Y} \times 100$

Y

em que:

X - representa o custo anual, em reais, de aquisição de matérias-primas do agricultor familiar, conforme estabelecido no art. 4º; e Y representa o valor total, em reais, das aquisições totais de matérias-primas utilizadas no período para a produção de biodiesel.

(...)

§ 4º No caso em que o produtor de biodiesel adquirir matéria-prima da agricultura familiar de regiões que ensejem alíquotas diferentes, será adotado o seguinte critério de avaliação do cumprimento do disposto no caput do art. 3º:

$\underline{A.} + \underline{B.} + \underline{C.} > D$

15% 30% 40%

em que:

A é o custo anual, em reais, das aquisições da agricultura familiar das regiões Norte e Centro-Oeste, B é o custo anual, em reais, das aquisições da agricultura familiar das regiões Sudeste, Nordeste e Semiárido, C é o custo anual, em reais, das aquisições da agricultura familiar da região Sul, e D é o valor total, em reais, das aquisições totais de matérias-primas utilizadas no período para a produção de biodiesel.

Art. 4º O custo anual, em reais, de aquisição de matérias primas da agricultura familiar, fica definido como o somatório dos seguintes itens de custo:

I - valor de aquisição da matéria-prima produzida em conformidade com o tamanho da área estabelecida na DAP.

II - valor das despesas com análise de solos de propriedades familiares;

III - valores referentes à doação dos insumos de produção e serviços aos agricultores familiares, desde que não oriundos de recursos públicos, limitado aos seguintes itens:

- a) sementes e/ou mudas;*
- b) adubos;*
- c) corretivo de solo;*
- d) horas-máquina e/ou combustível;*
- e) sacaria; e*
- f) máquinas, equipamentos e benfeitorias ligadas à atividade agrícola ou agroindustrial para produção de matérias-primas, doados para cooperativas agropecuárias habilitadas, ou associações legalmente constituídas de agricultores familiares contratados;*

IV - valor referente a contratos, convênios, termos de parceria, ou outros instrumentos previstos em lei realizados com órgãos oficiais de pesquisa para pesquisas agropecuárias relacionadas à diversificação de matérias-primas produzidas pela agricultura familiar;

V - valor referente à assistência e capacitação técnica dos agricultores familiares, limitado aos seguintes itens:

- a) salários e/ou honorários dos técnicos contratados diretamente pelas empresas produtoras de biodiesel, inclusos os encargos trabalhistas;*
- b) despesas de deslocamento, hospedagem, material didático e alimentação para a realização da assistência técnica e capacitação aos agricultores familiares e de sua capacitação, limitadas ao valor máximo de 40% em relação ao valor do pagamento de salário e/ou honorários dos técnicos contratados diretamente pela empresa;*
- c) pagamento a instituição prestadora deste serviço, quando terceirizado pelo produtor de biodiesel, limitado a salários e/ou honorários dos técnicos inclusos os encargos trabalhistas, e despesas de deslocamento, hospedagem, material didático e alimentação para a realização da assistência técnica e capacitação aos agricultores familiares, limitadas ao valor máximo de 40% em relação ao valor do pagamento de salário e/ou honorários dos técnicos.*

§ 1º Os custos citados neste artigo, que sejam repassados aos agricultores familiares na forma de adiantamento a ser deduzido no momento da venda ou que estejam contemplados nas operações de crédito efetivadas pelo produtor ao amparo do Pronaf ou demais formas de financiamento da produção, não poderão ser incluídos no somatório de custos de aquisições da agricultura familiar.

§ 2º Os valores relativos às doações citadas no inciso III deverão ter a comprovação por meio de nota fiscal do fornecedor dos insumos e serviços e recibo da doação correspondente, emitido pelo agricultor familiar, sua associação legalmente constituída ou cooperativa agropecuária habilitada.

§ 3º No caso de doação de máquinas e equipamentos usados, considerar-se-á, para fins de cálculo do custo de doação, um decréscimo de pelo menos 10% no valor descrito na nota fiscal por ano de uso.

§ 4º Os valores citados no inciso IV deverão ter a comprovação por meio de documento específico de parceria ou cooperação assinado entre o produtor de biodiesel e o órgão de pesquisa oficial, documentos comprobatórios dos gastos e relatórios de execução física e financeira da parceria.

§ 5º A soma dos valores citados no inciso II, III, IV e V deste artigo ficam limitados em relação ao valor alcançado referente ao inciso I:

a) ao máximo de 50% (cinquenta por cento) para as regiões Sul, Sudeste e Centro Oeste; e

b) ao máximo de 100% (cem por cento) para as regiões Norte, Nordeste e Semiárido.

§ 6º A soma do valor citado no inciso IV deste artigo fica limitado em relação ao valor alcançado referente ao inciso I ao máximo de 10% (dez por cento).

§ 7º Para fins de cálculo do percentual mínimo de aquisições da agricultura familiar de que trata o art. 3º, o valor de aquisição de matéria-prima citado no inciso I deste artigo será multiplicado por:

a) 4 (quatro) quando se tratar de aquisições das matérias-primas definidas no inciso IX do art. 2º, exceto soja; (Alínea retificada pela Portaria MDA Nº 362 DE 16/10/2015).

b) 3 (três) quando se tratar de aquisições das matérias-primas oriundas das regiões Nordeste e Semiárido;

c) 1,2 (um e dois décimos) quando se tratar de aquisições das matérias-primas oriundas das cooperativas agropecuárias do agricultor familiar e 1,7 (um e sete décimos) caso a cooperativa agropecuária possua mais de 80% de seus cooperados composto por agricultores familiares;

d) 1,5 (um e meio) quando se tratar de aquisições de matérias-primas realizadas pelo produtor de biodiesel das regiões Sudeste e Centro Oeste oriundas da agricultura familiar de suas respectivas regiões.

§ 8º Quando se tratar de aquisição das matérias-primas de origem animal, os multiplicadores citados no § 7º do presente art. 4º, somente incidirão na forma de óleo, gordura ou sebo.

7. Na aplicação dos dispositivos jurídicos reproduzidos nos itens anteriores, é necessário esclarecer que, na situação descrita na consulta, a matéria prima do biodiesel é o sebo bovino, e não o gado bovino - o sebo, e não o gado, é o bem utilizado direta e imediatamente na produção do biodiesel.

8. No aproveitamento econômico do gado bovino são obtidos diversos produtos e subprodutos, como carne, couro, ossos, sebo, chifres, etc, que são utilizados como matérias primas nos processos produtivos de inúmeros bens. Mas, de todos eles, apenas o sebo bovino é aproveitado como matéria prima do biodiesel.

9. Caso o gado bovino fosse considerado matéria prima do biodiesel, também seria necessário admitir-se, em um segundo momento, que a alimentação (ração, forragem, sal), os remédios e as vacinas consumidas pelo gado também seriam considerados matérias primas, e assim por diante, numa redução ao infinito.

10. Portanto, ao verificar se o produtor de biodiesel atende ao percentual mínimo de aquisições de matéria-prima requerido pelo art. 3º da Portaria MDA nº 337/2015, o gado bovino que ele adquire de agricultores familiares beneficiários do Pronaf não é considerado matéria prima de biodiesel.

11. A segunda e a terceira pergunta da consulente referem-se à hipótese em que o produtor adquire matéria prima de agricultores familiares beneficiários do Pronaf estabelecidos em regiões que correspondem a alíquotas diferentes na verificação do atendimento dos percentuais mínimos previstos no art. 3º da Portaria MDA nº 337/2015.

12. Independentemente de todos esses percentuais mínimos serem atingidos ou não, essa hipótese é disciplinada pelo § art. 3º, § 4º, e pelo art. 4º, ambos da Portaria MDA nº 337/2015.

12.1 Quando enunciadas genericamente, a exemplo do que ocorre na presente consulta, essas indagações são ineficazes, nos termos do art. 18, VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que estabelece:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

12.2 Se desejar que sejam esclarecidos aspectos específicos dessa matéria, a consulente deverá apresentar uma nova consulta (ressalta-se que essa possível nova consulta deverá tratar de dúvidas específicas referentes à interpretação da legislação tributária, e não de aspectos operacionais ou de consultoria sobre o assunto).

13. Finalmente, a quarta pergunta da consulta, além de não se referir a nenhum dispositivo jurídico específico, consiste, na verdade, em um pedido de prestação de serviços de consultoria jurídica ou contábil pela Receita Federal. Por essa razão, ela é ineficaz, nos termos do art. 18, II e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, que dispõe:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Conclusão

14. Com base no exposto, conclui-se que:

a) para fins da aplicação das alíquotas reduzidas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstas no art. 4º, II e III, do Decreto nº 5.297/2004, o gado bovino não é considerado matéria prima do biodiesel; e

b) são ineficazes as perguntas nº 2, 3 e 4 da consulta.

Encaminhe-se à Cotex.

Assinado digitalmente

MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit