

Biocombustíveis e transição energética na Reforma Tributária

Carolina Romanini Miguel

Esther Fachim La Valle de Lima

A reforma tributária sobre o consumo no Brasil tem se mostrado abrangente e significativa, sendo aprovada pelo Congresso Nacional após 30 anos de debates para finalmente conferir *simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente* (art. 145, [§ 3º](#), Constituição Federal).

A Emenda Constitucional (EC) 132/2023, alterando os alicerces do sistema tributário nacional, teve como principal objetivo a unificação, a partir de 2033, dos cinco tributos atualmente incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) em uma cobrança única. Para tanto, foi outorgada competência às Unidades da Federação (incluindo os Municípios) e à União para que instituassem, respectivamente, o Imposto sobre Bens e Serviços ("IBS") e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços ("CBS").

As alterações promovidas no texto constitucional foram disciplinadas pela Lei Complementar nº 214/2025, que trouxe alterações significativas na tributação de diversos setores da economia, dentre os quais o de biocombustíveis, que passou a contar com um tratamento específico e alíquotas diferenciadas, com o objetivo de fomentar sua expansão e reforçar o protagonismo do Brasil na transição energética e proteção do meio ambiente.

A 21ª Conferência das Partes (COP-21) da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (UNFCCC) teve como um de seus principais marcos a assinatura do Acordo de Paris, por meio do qual os países signatários, incluindo o Brasil, se comprometeram voluntariamente com metas de redução das emissões de carbono. Diante disso, o Brasil passou a adotar diversos instrumentos voltados ao cumprimento desse compromisso, buscando promover uma transição para uma economia de baixo carbono.

Nesse contexto, o setor de biocombustíveis e energias renováveis tem assumido papel de extrema relevância para atingir estes objetivos e direcionar o Brasil para a adoção de medidas voltadas ao desenvolvimento sustentável.

De acordo com dados divulgados pelo Ministério da Agricultura e Pecuária¹, atualmente, o Brasil é o terceiro maior produtor de biocombustíveis do mundo, atrás dos Estados Unidos e Indonésia, respectivamente. Os dois principais biocombustíveis líquidos usados no Brasil, segundo a Agência Nacional

¹ BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. *Governo Lula é o maior incentivador dos biocombustíveis, diz ministro Carlos Fávaro em reunião com o setor*. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/noticias/governo-lula-e-o-maior-incentivador-dos-biocombustiveis-diz-ministro-carlos-favaro-em-reuniao-com-o-setor>. Acesso em: 22/05/2025.

do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP)² são o **etanol**, obtido a partir da cana-de-açúcar, e o **biodiesel**, produzido a partir de óleos vegetais ou de gorduras animais e adicionado ao diesel de petróleo.

Em 2023, a produção de biocombustíveis no Brasil alcançou um marco histórico, evidenciando o crescimento expressivo do setor e o avanço na diversificação da matriz energética nacional. Somadas, as produções de etanol e biodiesel totalizaram quase **43 bilhões de litros**, estabelecendo um recorde inédito e reafirmando o protagonismo do país na geração de energia renovável em larga escala³.

Em razão da relevância estratégica dos biocombustíveis para a matriz energética e para o desenvolvimento sustentável do país, foram instituídos importantes programas de fomento à sua produção, tais como a Política Nacional de Biocombustíveis (RenovaBio), estabelecida pela Lei nº 13.576/2017; e a denominada "Lei dos Combustíveis do Futuro", instituída pela Lei nº 14.993/2024.

Com a promulgação da EC 132/2023, as alterações promovidas no sistema tributário reforçam a relevância de iniciativas legislativas como essas adotadas pelo Brasil para incentivar o desenvolvimento sustentável e políticas de transição energética. De acordo com o art. 159-A da Constituição Federal, fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), com a finalidade de reduzir as desigualdades regionais e sociais por meio da transferência de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal. Esses entes federativos deverão direcionar prioritariamente a aplicação dos recursos a projetos que estabeleçam ações voltadas à sustentabilidade ambiental e à redução das emissões de carbono⁴.

O FNDR contará com recursos anuais progressivos, partindo de R\$ 8 bilhões em 2029 e atingindo o patamar de R\$ 60 bilhões a partir de 2043⁵. Embora os mecanismos específicos de incentivo vinculados ao Fundo ainda dependam de regulamentação, o FNDR promete ser uma das principais ferramentas de financiamento para promover a transição energética no Brasil.

² BRASIL. Governo Federal. *Brasil avança no setor de biocombustíveis*. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/energia-minerais-e-combustiveis/2021/07/brasil-avanca-no-setor-de-biocombustiveis>. Acesso em: 22/05/2025.

³ BRASIL. Ministério de Minas e Energia. *Produção de biocombustíveis cresce no Brasil e alcança recorde histórico*. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/producao-de-biocombustiveis-cresce-no-brasil-e-alcanca-recorde-historico>. Acesso em: 22/05/2025.

⁴ Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para: I - realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; II - fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e III - promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação. § 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o caput. § 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

⁵ Art. 13, da EC 132/2023.

Nesse sentido, também foram implementadas medidas voltadas ao fomento da cadeia produtiva de biocombustíveis, com destaque para a concessão de tratamento tributário diferenciado e favorecido, conforme passaremos a analisar a seguir.

1. Regime de tributação monofásica do IBS e da CBS nas operações com biocombustíveis: Mudanças na tributação do etanol e seus impactos

Com fundamento no art. 156-A, §6º, I⁶ do texto constitucional, a Lei Complementar nº 214/2025 incluiu o setor de combustíveis no rol de regimes específicos de tributação do IBS e da CBS. Assim, as operações com diversos combustíveis, dentre eles os biocombustíveis como etanol anidro combustível (EAC), biodiesel (B100), etanol hidratado combustível (EHC) e biometano, estarão sujeitas à incidência dos novos tributos uma única vez.

Além destes, outros combustíveis especificados e autorizados pela ANP poderão ser incluídos no regime monofásico por meio de ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo da União.

A nova legislação não é clara acerca de qual etapa da cadeia de suprimentos dos combustíveis haverá a incidência única da CBS e IBS, sendo possível, em princípio, a eleição de quaisquer uma delas.

Isso porque o art. 176 da LC nº 214/2025 estabelece como contribuintes do regime monofásico na tributação de combustíveis, agentes inseridos no início da cadeia econômica, quais sejam: **(i)** o produtor nacional de biocombustíveis; **(ii)** a refinaria de petróleo e suas bases; **(iii)** a central de matéria-prima petroquímica (CPQ); **(iv)** a unidade de processamento de gás natural (UPGN) e o estabelecimento produtor e industrial a ele equiparado, definido e autorizado por órgão competente; **(v)** o formulador de combustíveis; **(vi)** o importador; e **(vii)** qualquer outro agente produtor autorizado por órgão competente.

Ora, de acordo com o art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional (CTN), considera-se contribuinte como sujeito passivo da obrigação tributária como aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Logo, ao eleger qualquer um da cadeia como contribuinte, significa que todos podem incorrer na prática do fato gerador, qual seja, realizar operação com combustível.

⁶ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...) § 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para: I - combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que: a) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII; b) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda; c) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea "b" e no § 1º, VIII;

Nota-se que os postos de combustível e os distribuidores, ambos inseridos em fases posteriores da cadeia de comercialização dos combustíveis, salvo quando figurarem como importadores, não estão listados no rol de sujeição passiva, o que indica que a tributação provavelmente estará concentrada nas etapas iniciais, como importação ou produção.

Referida sistemática se mostra especialmente relevante diante da complexidade do mercado de combustíveis no Brasil, que conta com aproximadamente 17 refinarias, mais de 300 bases de distribuição e cerca de 40 mil postos de revenda espalhados pelo território nacional⁷. Dada a multiplicidade de agentes envolvidos na cadeia, a tributação em um único momento torna mais eficiente a fiscalização, funcionando como importante mecanismo de combate à evasão fiscal e à sonegação.

A instituição do referido regime culminou em uma série de alterações em relação ao sistema atual, especialmente no que se refere ao tratamento tributário conferido às operações de comercialização de etanol, um dos principais biocombustíveis produzidos em território nacional.

1.1. CBS: Alterações no âmbito do PIS/COFINS nas operações com etanol

No âmbito federal, em regra, a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre a receita bruta auferida na venda de álcool ocorria em duas etapas principais: **(i)** na produção ou importação, com alíquotas de 1,5% para o PIS e 6,9% para a COFINS; e **(ii)** na distribuição, com alíquotas adicionais de 3,75% (PIS) e 17,25% (COFINS), conforme o disposto na Lei nº 9.718/1998. Nesse modelo, as operações realizadas pelos comerciantes varejistas beneficiavam-se de alíquota zero⁸, já que a carga tributária era concentrada nas fases anteriores da cadeia (i.e. produção e distribuição).

Diante deste cenário e, com o objetivo de compatibilizar esse regime com o novo modelo de tributação trazido pela reforma, especialmente no contexto do IBS e da CBS, a Lei Complementar nº 214/2025 promoveu importantes modificações na redação da Lei nº 9.718/1998, adequando-a à lógica da incidência única. Tais alterações passaram a produzir efeitos a partir de **1º de maio de 2025**⁹, marcando uma nova fase na tributação das operações com etanol no país.

⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). *Caderno: Mercados de distribuição e varejo de combustíveis líquidos*. Disponível em: https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos-economicos/cadernos-do-cade/Caderno_Mercados-de-distribuicao-e-varejo-de-combustiveis-liquidos.pdf. Acesso em: 27/05/2025.

⁸ Exceto se as vendas fossem efetuadas por comerciantes varejistas, quando elas efetuassem a importação.

⁹ Arts. 537 e 544, I, da Lei Complementar nº 214/2025.

A nova redação do art. 5º da Lei nº 9.718/1998 concentra a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS nas operações com etanol exclusivamente na figura do produtor ou do importador. Nessa sistemática, o valor a ser tributado corresponde ao somatório das alíquotas antes aplicadas separadamente ao produtor e ao distribuidor, resultando em alíquotas de 5,25% para o PIS e 24,15% para a COFINS.

Além disso, a nova redação normativa estende a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS à etapa de distribuição, mantendo a desoneração das demais fases da cadeia de comercialização.

Em síntese, as alíquotas das referidas contribuições permanecem as mesmas, contudo, concentradas em outro agente da cadeia de comercialização do etanol, o produtor ou importador. Apesar de as alíquotas terem sido mantidas em termos percentuais, é possível afirmar que a mudança no momento de incidência representa potencial redução da carga tributária efetiva sobre as operações com etanol, na medida em que há menos agregação de valor refletida na base de cálculo dos tributos.

Dentre as demais alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 214/2025 em relação à tributação do PIS e COFINS nas operações com etanol que já se encontram em vigor, destacamos:

- (i) Restrição da aplicação das alíquotas específicas por unidade de medida (*'ad rem'*), em regra, mais vantajosas em comparação às alíquotas sobre o valor do produto (*'ad valorem'*), exclusivamente às operações envolvendo **etanol combustível**, na hipótese de opção pelo regime especial de apuração e pagamento das contribuições, no qual as alíquotas são fixadas por metro cúbico do combustível. Com isso, produtores e importadores de etanol não combustível, como aquele destinado à indústria de cosméticos ou farmacêutica, passam a ser impedidos de optar por esse regime especial.
- (ii) No âmbito do regime especial de apuração, houve aumento das alíquotas *ad rem* para produtores e importadores de etanol combustível, resultando em uma diferença a maior de **R\$ 10,95** (PIS) e **R\$ 50,35** (COFINS) por metro cúbico, impactando diretamente a carga tributária desses agentes quando optarem por essa sistemática; e
- (iii) Por fim, foi promovida a revogação dos dispositivos que autorizavam, em caráter excepcional, o creditamento de PIS e COFINS por parte dos distribuidores em determinadas hipóteses, medida coerente com a instituição do regime monofásico, no qual a incidência das contribuições ocorre de forma concentrada na etapa de produção ou importação, não cabendo mais a geração de créditos nas fases subsequentes da cadeia.

Apesar da entrada em vigor das alterações promovidas na tributação do etanol para fins de PIS e COFINS, dados divulgados pelo Índice de Preços Edenred Ticket Log (IPTL)¹⁰ indicam que o preço médio nacional do etanol apresentou uma leve retração de 0,45% na primeira quinzena de maio, em comparação ao mesmo período do mês anterior, alcançando o valor médio de R\$ 4,46 por litro.

Embora a recente modificação das alíquotas de PIS e COFINS componha o cenário de formação dos preços do biocombustível, é importante ressaltar que diversos outros fatores também exercem influência direta sobre o valor final do etanol, como a disponibilidade e o custo da matéria-prima, a logística de distribuição, a sazonalidade da safra e as condições climáticas.

De modo geral, em relação ao cenário pós-reforma, a Lei Complementar nº 214/2025 promove uma alteração significativa em relação ao regime atual de tributação do etanol da perspectiva do PIS e COFINS, ao instituir um modelo de incidência única (monofásico) para a CBS.

Conforme anteriormente mencionado, no regime atual, após as alterações promovidas pela LC 214/2025, a tributação do PIS e COFINS nestas operações é concentrada na etapa inicial da cadeia econômica, na produção ou importação, enquanto as fases subsequentes, como distribuição e revenda, são beneficiadas com a aplicação de alíquota zero.

Com a nova sistemática prevista para a CBS, embora a cobrança possa continuar concentrada na fase inicial, a substituição da alíquota zero pela monofasia representa uma mudança relevante do ponto de vista técnico: diferentemente da alíquota zero, que pode ser facilmente majorada posteriormente, o regime monofásico confere maior segurança jurídica à essas operações, uma vez que impede eventual tributação das demais fases da cadeia de comercialização do produto.

1.2. IBS: Alterações no âmbito do ICMS nas operações com etanol

No âmbito estadual, as operações com etanol estão submetidas a regimes de tributação do ICMS distintos, conforme a sua classificação, isto é, etanol anidro combustível ou etanol hidratado combustível.

Nas operações com **etanol anidro combustível**, o regime de incidência única (monofásica) do ICMS já produz efeitos. Tal previsão foi introduzida pela Lei Complementar nº 192/2022¹¹, com fundamento na autorização constitucional

¹⁰ FEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DE LUBRIFICANTES (Fecombustíveis). *Após nova tributação, etanol registra queda na primeira quinzena de maio, aponta IPTL*. Disponível em: <https://www.fecombustiveis.org.br/noticia/apos-nova-tributacao-etanol-registra-queda-na-primeira-quinzena-de-maio-aponta-iptl/260905>. Acesso em: 26/05/2025.

¹¹ Art. 2º Os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS, qualquer que seja sua finalidade, são os seguintes: I - gasolina e etanol anidro combustível; II - diesel e biodiesel; e III - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural.

contida no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “h”¹², que delega à lei complementar a função de definir os combustíveis e lubrificantes sujeitos à incidência monofásica do ICMS, independentemente de sua destinação. Com base nessa norma, ficou estabelecido que o ICMS passaria a incidir uma única vez nas operações com os seguintes combustíveis: **(i)** gasolina e etanol anidro combustível; **(ii)** diesel e biodiesel; e **(iii)** gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural.

As operações com etanol anidro combustível permanecerão sujeitas ao regime de tributação monofásica com a implementação do IBS. No entanto, o art. 172 da LC 214/25 ampliou o rol dos combustíveis sujeitos à tributação monofásica do IBS, que não estavam incluídos no rol da Lei Complementar nº 192/2022. Sendo assim, passaram a integrar o regime monofásico de tributação do IBS: **(i)** Etanol hidratado combustível (EHC); **(ii)** Querosene de aviação; **(iii)** Óleo combustível; **(iv)** Gás natural processado; **(v)** Biometano; **(vi)** Gás natural veicular (GNV); e **(vii)** Outros combustíveis autorizados pela ANP.

O novo modelo proposto pelo IBS também enfrenta a complexidade envolvida na distribuição da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais com etanol anidro combustível. Atualmente, essa receita pode ser direcionada ao Estado de origem e/ou ao de destino, a depender da natureza da operação e do perfil do destinatário, nos termos do Convênio ICMS nº 15/2023. Com a adoção do IBS, a arrecadação passará a ser integralmente atribuída ao Estado de destino (consumo), promovendo maior uniformidade e segurança jurídica.

A LC nº 214/2025 estabelece ainda, em seu art. 178, uma disciplina específica para as operações com EAC. O referido dispositivo legal atribui a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IBS incidente sobre as importações de EAC ou sobre as saídas do estabelecimento produtor de EAC, aos seguintes agentes econômicos: **(i)** à refinaria de petróleo ou suas bases; **(ii)** à central de matéria-prima petroquímica (CPQ); **(iii)** ao formulador de combustíveis; e **(iv)** ao importador.

Referida responsabilização aplica-se proporcionalmente à fração de etanol anidro utilizada na mistura com a gasolina A para a obtenção da gasolina C, conforme previsto na Resolução ANP nº 907/2022. Nesse contexto, quando uma refinaria, por exemplo, realiza a venda de gasolina C, deve oferecer à tributação não apenas o valor correspondente à gasolina propriamente dita, mas também a parcela proporcional referente ao etanol anidro incorporado à mistura, sistemática que se assemelha à espécie de substituição tributária.

A substituição tributária se dá em qualquer caso em que obrigação tributária é colocada a cargo de um sujeito diferente daquele que concretiza o

¹² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ;

pressuposto do tributo¹³, ou seja, daquele que efetivamente pratica o fato gerador da espécie tributária impositiva.

Essa sistemática de recolhimento do tributo pode se dar de forma tanto progressiva ('para frente'), como de forma regressiva ('para trás'). Na primeira modalidade, atribui-se a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS relativo às operações subsequentes na cadeia de circulação da mercadoria, enquanto na última, o contribuinte assume a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações anteriores à sua.

Atualmente, o Convênio ICMS nº 110/2007 autoriza a aplicação da sistemática da substituição tributária nas operações com combustíveis, inclusive nas operações com etanol anidro combustível, autorizando os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, a atribuir ao remetente a condição de sujeito passivo por substituição tributária em relação ao ICMS incidente sobre as operações com o referido produto.

A extinção do regime de substituição tributária no âmbito do ICMS foi um tema amplamente debatido no contexto da reforma tributária.

Embora a LC nº 214/2025 não trate expressamente da instituição de um regime de substituição tributária no âmbito do IBS¹⁴, tal como ocorre no regime de tributação atual do ICMS nas operações com EAC, a sistemática do IBS prevista para as operações com o referido produto guarda semelhanças com tal modelo. Isso porque o recolhimento das contribuições devidas nas etapas iniciais da cadeia (produção ou importação do EAC) é transferido a um agente subsequente, que se responsabiliza pelo recolhimento dos tributos relativos a operações anteriores, semelhante ao modelo de substituição tributária "para trás".

Dessa forma, é possível concluir que, para o setor de combustíveis, além da adoção do regime monofásico de tributação, foi instituída uma forma específica de atribuição de responsabilidade tributária nas operações com etanol anidro combustível, que, embora não rotulada formalmente como substituição tributária, apresenta características funcionalmente equivalentes.

As operações com **etanol hidratado combustível**, por sua vez, estão submetidas à tributação plurifásica para fins de ICMS no modelo atual. Assim, ainda que algumas operações possam estar sujeitas ao diferimento do imposto ou haja atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a um sujeito específico da cadeia econômica, as operações com EHC permanecem sujeitas, em regra, à sistemática tradicional de tributação do ICMS, com incidência do imposto em todas as etapas da cadeia econômica.

Portanto, a inclusão do etanol hidratado combustível, anteriormente submetido à tributação plurifásica do ICMS, no regime monofásico do IBS

¹³ TESAURO, Francesco. Instituições de direito tributário. São Paulo: IBDT, 2017, p. 135.

¹⁴ O art. 73 da LC nº 214/2025, no entanto, estabelece algumas hipóteses em que atribui-se a outro agente a responsabilidade pelo IBS e CBS na importação de bens materiais, em substituição ao contribuinte.

representa uma importante novidade, uniformizando o tratamento tributário para ambas as espécies de biocombustíveis (i.e. EAC e EHC).

2. Alíquotas competitivas em relação aos combustíveis fósseis

Nos termos do art. 174, da LC 214/25¹⁵, as alíquotas do IBS e da CBS para os biocombustíveis arrolados no regime diferenciado serão uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto. As alíquotas serão atualizadas anualmente, observando os princípios constitucionais da anterioridade do exercício e nonagesimal¹⁶.

Em consonância com as políticas tributárias voltadas ao desenvolvimento sustentável, a Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu alteração no inciso VIII do § 1º do art. 225 da Constituição Federal¹⁷, reforçando o papel do Poder Público na promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Dentre as medidas constitucionais reiteradas, destaca-se a obrigação de manutenção de **regime fiscal favorecido para os biocombustíveis**, a ser regulamentado por lei complementar, de forma a assegurar-lhes uma tributação inferior àquela incidente sobre os combustíveis fósseis, conferindo-lhes, assim, um diferencial competitivo efetivo, especialmente em relação ao PIS, Cofins, ICMS, CBS e IBS.

Neste contexto, o art. 175, da LC nº 214/25¹⁸, no exercício da função delimitada pelo texto constitucional, assegurou aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono **tributação inferior a incidente sobre**

¹⁵ Art. 174. As alíquotas do IBS e da CBS para os combustíveis de que trata o art. 172 desta Lei Complementar serão: I - uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto; II - reajustadas no ano anterior ao de sua vigência, observada, para a sua majoração, a anterioridade nonagesimal prevista na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal; III - divulgadas: a) quanto ao IBS, pelo Comitê Gestor do IBS; b) quanto à CBS, pelo chefe do Poder Executivo da União.

¹⁶ art. 150, III, "b" e "c", da Constituição Federal.

¹⁷ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (...) § 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

¹⁸ Art. 175. Fica assegurada aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, de forma a garantir o diferencial competitivo estabelecido no inciso VIII do § 1º do art. 225 da Constituição Federal. § 1º As alíquotas do IBS e da CBS relativas aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono não poderão ser inferiores a 40% (quarenta por cento) e não poderão exceder a 90% (noventa por cento) das alíquotas incidentes sobre os respectivos combustíveis fósseis comparados. § 2º A tributação reduzida de que trata este artigo será estabelecida considerando-se, nos termos do regulamento: I - a equivalência energética, os preços de mercado e as unidades de medida dos combustíveis comparados; II - o potencial de redução de impactos ambientais dos biocombustíveis ou do hidrogênio de baixa emissão de carbono em relação aos combustíveis fósseis de que sejam substitutos ou com os quais sejam misturados.

os combustíveis fósseis, de forma a garantir o referido diferencial competitivo. Diante disto, restou estabelecido que as alíquotas do IBS e da CBS relativas aos biocombustíveis e ao hidrogênio de baixa emissão de carbono não poderão ser inferiores a 40% e não poderão exceder a 90% das alíquotas incidentes sobre os respectivos combustíveis fósseis comparados.

Em outros termos, os biocombustíveis deverão obter uma redução de alíquota do IBS e da CBS variável de 10% a 60% em relação àquelas aplicáveis aos combustíveis fósseis, o que certamente culminará em uma vantagem competitiva na comercialização destes produtos, reduzindo a carga tributária suportada nestas operações e fomentando a sua cadeia produtiva e utilização.

A tributação reduzida será estabelecida considerando-se fatores diversos, tais como a equivalência energética, os preços de mercado, as unidades de medida dos combustíveis comparados, e o potencial de redução de impactos ambientais dos biocombustíveis em relação aos combustíveis fósseis de que sejam substitutos ou com os quais sejam misturados. Especificamente em relação ao etanol hidratado combustível, o cálculo do diferencial competitivo deverá ser aferido com base nos parâmetros definidos nos §§3º, 4º e 5º, do art. 175, da LC nº 214/25.

As alíquotas específicas da CBS aplicáveis ao biodiesel (B100) produzido com matéria-prima oriunda da agricultura familiar também poderão ser reduzidas por ato do Poder Executivo Federal¹⁹, o que contribui tanto para o fortalecimento da cadeia do biodiesel quanto para o desenvolvimento regional e a redução das desigualdades no meio rural.

A previsão de alíquotas reduzidas para os biocombustíveis representa uma vantagem competitiva significativa, com potencial para reduzir o custo final dos biocombustíveis, fomentar sua cadeia produtiva e incentivar sua adoção em larga escala, em linha com os compromissos ambientais assumidos pelo Brasil no plano interno e internacional.

A princípio, a redação da LC nº 214/2025 pode conduzir à interpretação, que nos parece equivocada, de que a atuação regulamentar do Poder Executivo estaria restrita exclusivamente à concessão de ajustes nas alíquotas, vedando-se, por consequência, a implementação de outros benefícios fiscais. No entanto, a nosso ver, tal leitura não se coaduna com o escopo da Emenda Constitucional nº 132/2023, a qual, ao prever a necessidade de garantir um diferencial competitivo aos biocombustíveis, não restringiu os instrumentos normativos aptos a viabilizar tal finalidade.

Nesse sentido, importante notar que o inciso VIII do § 1º do art. 225 do texto constitucional utiliza a expressão “regime fiscal” favorecido, termo de sentido abrangente no campo do direito financeiro, que não se restringe à tributação, permitindo a adoção de diversos instrumentos econômicos e regulatórios de incentivo para os biocombustíveis.

¹⁹ Art. 175, §6º, da LC nº 214/2025.

Dessa forma, entendemos que não se deve limitar o tratamento fiscal favorecido única e exclusivamente à redução das alíquotas do IBS e da CBS. Pelo contrário, mostra-se plenamente admissível a adoção de outros mecanismos de natureza normativa ou regulatória, desde que orientados ao cumprimento do mandamento constitucional de promoção da competitividade dos biocombustíveis frente aos combustíveis fósseis.

Cumpramos ressaltar, ainda, que, como forma de instrumentalizar mais uma das medidas com vistas à defesa do direito constitucional a um meio ambiente equilibrado, o art. 409 da LC nº 214/2025 instituiu o Imposto Seletivo, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Dentre os produtos incluídos no rol de incidência do referido imposto, encontram-se diversos bens minerais, conforme a classificação fiscal estabelecida no Anexo XVII da referida lei complementar. Entre os exemplos mais relevantes destacam-se os óleos brutos de petróleo (NCM 2709.00.10) e o gás natural (NCM 2711.11.00 e 2711.21.00), ambos amplamente utilizados como fontes de energia de origem fóssil, com reconhecidos impactos ambientais, especialmente na emissão de gases de efeito estufa.

Nesse contexto, a tributação seletiva busca não apenas onerar produtos poluentes, mas também reorientar o comportamento de agentes econômicos e consumidores, incentivando a transição para alternativas menos danosas ao meio ambiente, como os biocombustíveis.

Portanto, a inclusão de combustíveis fósseis, como o petróleo, no escopo de incidência do Imposto Seletivo representa não apenas uma diretriz fiscal, mas também uma estratégia regulatória voltada à sustentabilidade ambiental e ao estímulo à matriz energética limpa, promovendo a competitividade dos biocombustíveis como alternativa econômica e ambientalmente mais responsável.

3. Sistema de creditamento na aquisição de biocombustíveis submetidos ao regime de tributação monofásica

O art. 180 da LC nº 214/2025²⁰ delimita, de maneira clara, dois cenários distintos quanto à aquisição e ao uso de combustíveis pelas empresas. O primeiro cenário abrange os casos em que o combustível é adquirido para fins de comercialização, distribuição ou revenda. Já o segundo diz respeito à aquisição

²⁰ Art. 180. É vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições de combustíveis sujeitos à incidência única do IBS e da CBS, quando destinadas à distribuição, à comercialização ou à revenda. § 1º Excetuadas as hipóteses previstas no caput deste artigo, o contribuinte no regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS em relação à aquisição de combustíveis, nos termos do § 4º do art. 47 desta Lei Complementar. § 2º Fica assegurado ao exportador de combustíveis o direito à apropriação e à utilização dos créditos do IBS e da CBS relativos às aquisições de que trata esta Seção, na forma do § 1º deste artigo.

de combustíveis utilizados como insumos na produção de bens ou na prestação de serviços.

No primeiro caso, é vedado o aproveitamento de créditos do IBS e da CBS relativamente às aquisições de combustíveis que estejam submetidos ao regime de incidência monofásica, quando destinados à revenda. Isto porque, a tributação já ocorre de forma concentrada em uma das etapas anteriores da cadeia econômica, não havendo que se falar em direito a crédito nas etapas subsequentes, ante a ausência de débitos para compensação.

Sendo assim, um posto de combustíveis que adquire etanol para revenda direta ao consumidor final não poderá se creditar do IBS e da CBS incidentes sobre essa operação, vez que os tributos já foram recolhidos em outra fase da cadeia de comercialização.

No segundo cenário, entretanto, o combustível é utilizado como insumo no processo produtivo ou operacional da empresa, hipótese em que há direito ao aproveitamento dos créditos do IBS e da CBS. É o que ocorre, por exemplo, com uma transportadora que utiliza biodiesel para abastecer seus caminhões, ou com uma indústria que utiliza biocombustível em seus fornos ou maquinário. Nesses casos, o combustível não é revendido, mas sim consumido no exercício da atividade econômica da empresa, o que justifica a apropriação dos créditos.

Portanto, em observância ao princípio da não cumulatividade, será possível o aproveitamento de créditos do IBS e da CBS nas aquisições de combustíveis quando estes forem utilizados como insumos na atividade produtiva da empresa. Por outro lado, não haverá direito ao crédito quando os combustíveis forem adquiridos com a finalidade de revenda, distribuição ou comercialização, estando sujeitos à incidência monofásica.

4. Conclusões e perspectivas para o futuro

As alterações promovidas pela reforma tributária nas operações com biocombustíveis por meio da Lei Complementar nº 214/2025 e da Emenda Constitucional nº 132/2023 representam um avanço significativo na consolidação de um sistema tributário mais coerente e alinhado aos compromissos ambientais assumidos pelo Brasil no plano interno e internacional.

Um dos pilares dessa nova estrutura é a instituição de um tratamento fiscal favorecido para os biocombustíveis, que assegura uma tributação inferior àquela incidente sobre os combustíveis fósseis. Tal diferencial competitivo, previsto expressamente no texto constitucional, visa não apenas estimular o consumo de fontes renováveis, mas também promover a transição energética do país, ao incentivar a substituição progressiva dos combustíveis fósseis por alternativas menos poluentes.

O novo modelo tributário também cria um ambiente propício à inovação, favorecendo empresas que adotam tecnologias verdes e soluções de baixo impacto ambiental. Tais empresas tendem a conquistar maior espaço no mercado

interno e a se posicionar de forma mais competitiva no mercado, alinhando-se às exigências globais por sustentabilidade e responsabilidade climática.

Por fim, a reforma reforça o papel estratégico dos biocombustíveis na transição energética brasileira, o que representa um passo relevante rumo ao desenvolvimento sustentável do país, justificando a tributação menos gravosa.