



A TRIBUTAÇÃO NA VENDA DE CRÉDITOS DE CARBONO

*Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy**

Resumo

O ensaio trata do regime tributário federal brasileiro aplicado às operações de venda de créditos de carbono. Conclui pela prestabilidade de solução da autoridade fazendária, ainda que se tenha optado por incidência indutora negativa.

Palavras-chaves

Tributação. Crédito de carbono.

Abstract

The paper has the aim of evaluating the Brazilian federal tax regime applied to the selling of carbon credits, as far as the Kyoto Protocol is concern. It concludes for the adequacy of the solution presented by the Brazilian tax authorities, notwithstanding the fact the option was for a negative formula of a behavior induction.

Keywords

Taxation. Carbon credits.

Explicitar a tributação incidente sobre a venda de créditos de carbono no Brasil² é o tema do presente artigo³. A questão radica na correta aplicação de fórmulas concebidas no contexto do Protocolo de Quioto (Japão, 1997). O tratado ensejou mecanismo para controle e redução de emissão de gases de efeito estufa, consistente em fórmula própria de compensação, que se realiza mediante a negociação de créditos de carbono.

* Estudos de pós-doutoramento na Universidade de Boston. Doutor e Mestre em Filosofia do Direito e do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Consultor-Geral da União.

² Dedico o presente estudo ao Dr. Marco Antônio Ferreira Possetti, Chefe de Divisão de Tributação da SRRF da 9ª Região Fiscal, em Curitiba, que pela primeira vez entre nós compreendeu adequadamente o problema da tributação sobre a venda de créditos de carbono. Dedico também à Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante, Professora Doutora Pesquisadora da Universidade Federal do Ceará, pelo volume e qualidade de trabalhos que tem apresentado em temas que inter-relacionam tributação e preservação ambiental.

³ A preocupação presente no artigo é no que se refere à tributação sobre a venda de créditos de carbono e não sobre a conceituação de imposto sobre emissões quantificadas. Neste último caso, conferir Soares, Claudia Alexandra Dias, *O Imposto Ecológico- contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente*, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, pp. 392 e ss.

A comprovação de que se colabora - - objetivamente - - para a diminuição de emissão dos aludidos gases que provocam o efeito estufa intitula o interessado à posse de certificados, que são negociados livremente no mercado. Créditos de carbono tornaram-se *commodities*.

Empresas de países historicamente poluidores podem adquirir os referidos certificados de empresas de países listados como menos poluidores. Garante-se o direito de continuidade a atividades poluidoras, nos países onde têm sede as empresas compradoras de créditos, e de forma muito controlada, bem entendido. Assim, por exemplo, uma empresa japonesa poderia adquirir créditos de carbono gerados por empresa brasileira, que demonstra de fato ter objetivamente contribuído para a diminuição de emissão de gases que provocam efeito estufa no Brasil. É um caso fático que será logo mais avaliado.

Anexo do protocolo elenca os gases de efeito estufa, nomeadamente, o dióxido de carbono (CO₂), o metano (CH₄), o óxido nitroso (N₂O), os hidrofluorcarbonos (HFCs), os perfluorcarbonos (PFCs), e o hexafluoreto de enxofre (SF₆). Uma quantidade imaginária desses gases passíveis de emissão baliza o mecanismo. Pretende-se um ótimo de Pareto: todos ganham.

O gerador do crédito de carbono faz receita deixando de poluir. O comprador do crédito garante direito de poluir, dentro de limites, fixados por órgãos de controle, ligados à Organização das Nações Unidas. O gerador do crédito aumenta sua receita sem contribuir para a emissão de gases que provocam efeito estufa. O comprador incentiva comportamento do gerador e, de alguma forma, paga pelo direito de emitir tais gases, embora sob rígidos controles de comprometimento global. É esta, em resumo, a fórmula do Protocolo de Quioto.

A empresa geradora do crédito revela intenso comprometimento com padrões de sustentabilidade e de desenvolvimento; e o faz de várias formas, que transitam do plantio de árvores (destinadas à absorção de gás carbono) a mecanismos para desestímulo de usos de combustíveis não renováveis, a exemplo do carvão mineral.

A venda de créditos de carbono alcança discussão em torno de fatos geradores de tributos de competência federal. Haveria incidências de imposto de renda devido por pessoas jurídicas- IRPJ, de contribuições sociais para o PIS/PASEP, bem como de contribuições sociais para o financiamento da seguridade social-COFINS. Assim, em princípio, a venda de créditos de carbono no mercado internacional dessa *commodity* indicaria a realização de hipóteses de incidência de IRPJ/PIS/PASEP/COFINS.

Pode-se argumentar, do ponto de vista da concepção de uma política fiscal ambiental, que adequado seria a fixação de um regime de isenção. É que, ainda que se tenha renúncia fiscal (e não há na hipótese nenhum óbice por parte da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal), alcança-se, por outro lado, capital externo, adequadamente internalizado, e fomentador da circulação financeira interna. E ainda, principalmente numa ótica

corretiva de distorções ambientais, de falhas de mercado e de internalização de externalidades negativas, alcança-se espontânea renúncia interna em troca de eventual disponibilidade ou direito de emitir gases que provocam efeito estufa.

Nesse sentido, haveria necessidade de lei que especificasse condições e requisitos exigidos para sua concessão, bem como aos tributos aos quais que se aplicaria (no caso, como se verá, especialmente, o IRPJ), bem como eventual prazo de duração desta imaginária hipótese de não incidência legalmente qualificada, nos termos do art. 176 do Código Tributário Nacional.

Não se tem notícia de norma nesse sentido. Por isso, a incidência (ou não) de IRPJ/PIS/PASEP/COFINS na venda de créditos de carbono deve ser avaliada a partir da legislação vigente, e de alguma jurisprudência, ainda que administrativa. É do que trato em seguida.

A questão foi submetida -- em forma de consulta -- à Secretaria da Receita Federal, junto à 9ª Região Fiscal, que revelou entendimento em 10 de março de 2008, na Solução de Consulta nº 59-SRRF/9ª RF/DISIT, no contexto fático do processo nº 10940.001496/2007-57.

Na referida solução de consulta a autoridade fazendária firmou entendimento de que em relação à venda para o exterior de créditos de carbono não haveria incidências de PIS/PASEP/COFINS, por força de regra isentiva, bem como, por outro lado, haveria incidências de IRPJ no percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para fins de apuração de base de cálculo. A empresa interessada pretendia fixar o percentual de presunção em 8 % (oito por cento), invocando que efetivamente vendia energia, e não um direito.

A mencionada solução de consulta explicita marco importante na compreensão do problema. Como pretendo demonstrar, a decisão da autoridade fiscal da 9ª Região Fiscal é absolutamente correta do ponto de vista do enquadramento jurídico, ainda que possa haver alguma crítica muito tênue, no que se refere às premissas que foram adotadas.

Colhe-se da referida solução de consulta que a consulente é sociedade anônima de capital fechado, com sede no estado de Santa Catarina, e que atua no ramo de comercialização de energia elétrica. Lê-se também que a consulente atua, entre outros, na obtenção, geração e comercialização de créditos de carbono. Trata-se, assim, de atividade central, que a empresa exerce concomitantemente à geração e exploração da venda de energia elétrica.

Com vistas a gerar créditos de carbono, lê-se na solução de consulta, a consulente teria projetado e construído pequena central hidrelétrica a fio d'água, junto a pequeno reservatório. Argumentou-se que o projeto desestimularia o uso do carvão mineral, fonte prioritária de energia da região. Assim, colaborava-se na sustentabilidade ambiental da região, inegavelmente, mediante incentivo para o abandono do uso do carvão mineral, em favor da utilização de energia proveniente da usina termoelétrica, que se mostra como mecanismo limpo.

Lê-se também que a Comissão Interministerial de Mudança Global do Clima, organismo ligado à Organização das Nações Unidas, homologou créditos em favor da empresa interessada na consulta. Ao todo, segundo relatado, seriam 133.992 (cento e trinta e três mil novecentos e noventa e duas) créditos, disponibilizados à empresa consulente.

De posse do documento emitido pelo órgão da ONU a empresa vendeu os créditos a uma empresa japonesa, pela impressionante soma de dois milhões duzentos e setenta e sete mil oitocentos e sessenta e quatro euros. Restava, então, fixar-se a fórmula de tributação que incidiria sobre a expressiva transação.

Quanto às incidências de PIS/PASEP/COFINS socorria o interessado a imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, na redação da emenda constitucional nº 33, de 2001, que dispõe que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação.

Além do que, também em favor do interessado, o disposto na Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, que fixava que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 haveria isenção da COFINS em relação a receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento representasse algum ingresso de divisas, bem como, no mesmo contexto, haveria isenção para a contribuição do PIS/PASEP.

A entrada de mais de dois milhões de euros no Brasil, como decorrência da venda de créditos de carbono, substancializava captação de receitas do exterior, justificando-se a imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, por se tratar de exportação ou, no limite, de isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, que tratava -- genericamente -- de receita oriunda do exterior.

No entanto, problemas poderia haver no que se refere à exata subsunção da operação de venda de créditos de carbono nas regras do IRPJ. Deve-se, em primeiro lugar, qualificar-se, exatamente, a natureza jurídica dos créditos de carbono vendidos pela empresa interessada na consulta da Receita Federal.

Duas opções imediatamente se apresentam. Considerando-se a venda do crédito de carbono como comercialização de energia, atividade principal da empresa, está-se em face de receita operacional. Por isso, seguindo-se esse raciocínio, que é a lógica e o argumento encampados pela empresa, deve-se utilizar percentual de presunção na quadra de 8% (oito por cento), nos termos do *caput* do art. 518 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Por outro lado, admitida a hipótese de que se tem cessão de direitos (lógica defendida pela autoridade fazendária) o percentual de presunção subiria para 32 % (trinta e dois por cento) por força do disposto no inciso III do § 1º

do art. 519 do mesmo RIR/99. Fixa-se, assim, o percentual de 32 % (trinta e dois por cento) no caso de atividade de administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

É inegável que o gerador do crédito cedeu direito e, com mais razão, disponibilizou-se direito de *qualquer natureza*, dada a inexatidão conceitual do negócio, o que revela -- inclusive -- o ineditismo da transação. Na sistemática do Código Civil tem-se a cessão de direitos creditórios, possessórios e hereditários, como fórmulas mais comuns. Na cessão de direitos o que se verifica, concretamente, é mecanismo de *transferência*, isto é, no caso, muito mais do que eventual tautologia, constata-se transferência de direito abstrato de poluir, num contexto que se denomina de *sequestro de carbono*.

A autoridade fazendária adequadamente enquadrou o problema no conteúdo do art. 12 do Protocolo de Quioto, devidamente internalizado pelo direito brasileiro, e que definiu conceito de *mecanismo de desenvolvimento limpo*. Tal mecanismo teria por objetivo o alcance de fórmulas de desenvolvimento sustentável, especialmente no que se refere ao cumprimento de compromissos quantificados de limitação e reduções de emissões, na linguagem do protocolo assinado.

O Protocolo adianta modelos para benefício de atividades de projetos que resultem em reduções certificadas de emissões. O referido mecanismo de desenvolvimento limpo se sujeita à autoridade e orientação de conselho executivo. Quanto à certificação, o protocolo dispõe, como segue:

5. As reduções de emissões resultantes de cada atividade de projeto devem ser certificadas por entidades operacionais a serem designadas pela Conferência das Partes na qualidade de reunião das Partes neste Protocolo, com base em:

- (a) Participação voluntária aprovada por cada Parte envolvida;
- (b) Benefícios reais, mensuráveis e de longo prazo relacionados com a mitigação da mudança do clima; e
- (c) Reduções de emissões que sejam adicionais as que ocorreriam na ausência da atividade certificada de projeto.

6. O mecanismo de desenvolvimento limpo deve prestar assistência quanto à obtenção de fundos para atividades certificadas de projetos quando necessário.

(...)

9. A participação no mecanismo de desenvolvimento limpo, inclusive nas atividades mencionadas no parágrafo 3(a) acima e na aquisição de reduções certificadas de emissão, pode envolver entidades privadas e/ou públicas e deve sujeitar-se a qualquer orientação que possa ser dada pelo conselho executivo do mecanismo de desenvolvimento limpo.

10. Reduções certificadas de emissões obtidas durante o período do ano 2000 até o início do primeiro período de compromisso podem

ser utilizadas para auxiliar no cumprimento das responsabilidades relativas ao primeiro período de compromisso.

Evidenciou-se a participação voluntária do interessado, bem como, principalmente, a existência de benefícios reais, mensuráveis e de longo prazo relacionados com a mitigação da mudança do clima, a par de avaliação positiva de redução de emissões que sejam adicionais às que ocorreriam na ausência da atividade certificada.

A pretensão da interessada, no sentido de invocar que teria havido venda de energia (o que deslocaria a incidência para receita operacional, com queda para presunção de 8% na base de cálculo) não prospera, na medida em que, realisticamente, o que se tem é cessão de direitos.

De fato, fala-se em cessão de créditos de carbono ou, alternativamente, na venda de créditos de carbono. Objetivamente, não há venda de energia.

Assim, manifestando entendimento de que as operações de venda de créditos de carbono são isentas de PIS/PASEP/COFINS e alcançadas por presunção de 32 % (trinta e dois por cento) na base de cálculo, relativas ao IRPJ, a autoridade fazendária fixou a fórmula brasileira de tributação relativa a venda de créditos de carbono.

No sentido contrário, e em favor de hermenêutica que contemplasse carga tributária menor, considerando, por exemplo, a venda de créditos de carbono como venda de energia atenderia, em princípio, disposição do protocolo (art. 2, item V). É que o texto pactuado pelo Brasil tende a garantir a *redução gradual ou eliminação de imperfeições de mercado, de incentivos fiscais, de isenções tributárias e tarifárias e de subsídios para todos os sectores emissores de gases de efeito estufa que sejam contrários ao objetivo da Convenção e aplicação de instrumentos de mercado.*

Registro, no entanto, que o referido comando hermenêutico é de utilização obrigatória por parte dos países que compõem o Anexo I do rol de países envolvidos na proposta. Entre eles, países-membros da OCDE, bem como alguns países do bloco soviético, isto é, que transitavam da economia comunista para a economia de mercado. Não seria o nosso caso.

Porém, o conjunto de princípios que orienta a compreensão de problemas ambientais no Brasil, e que matiza o Estado como promotor da proteção ambiental¹, recomendaria que se atentasse para a referida regra de interpretação. É o que a literatura especializada nominaria de *tax shifting*², em sentido amplo, que transcenderia à fórmula tributária utilizada, e não os níveis de incidência fiscal.

Do ponto de vista efetivamente jurídico, a fixação da venda de créditos de carbono como cessão de direitos parece ser medida acertada que contempla

¹ Cf. Domingues, José Marcos, **Direito Tributário e Meio Ambiente**, Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 15 e ss.

² Cf., por todos, Brown, Lester R., **Eco-Economy- Building an Economy for the Earth**, New York: Norton & Company, 2001, pp. 234 e ss.

a realidade dos fatos. Eventual atendimento a recomendação hermenêutica do protocolo de Quioto exigiria concepção e aprovação de lei que isentasse ou que tratasse de modo mais brando a incidência de IRPJ sobre receitas decorrentes da venda de créditos de carbono.

REFERÊNCIAS

Brown, Lester R. **Eco-Economy- Building an Economy for the Earth**. New York: Norton & Company, 2001.

Domingues, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

Soares, Claudia Alexandra Dias. **O Imposto Ecológico- contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente**. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.