

Recebido em: 26/04/2024

Aceito em: 28/11/2024

DOI: 10.25110/rcjs.v27i1.2024-11180



TRIBUTAÇÃO DOS CRÉDITOS DE CARBONO

TAXATION ON CARBON CREDITS

Beatriz Biaggi Ferraz

Mestra em Direito pela PUC/SP.
Especialista em Direito Tributário pela
FGV. Advogada.

beatrizbferraz@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-7961-6101>

*Lina Braga Santin
Cooke*

Doutoranda em Direito pela PUC/SP.
Mestra em Direito Tributário pela FGV.
Graduada em Direito pela Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

l.santin@smabr.com

<https://orcid.org/0009-0003-2930-4219>

RESUMO: O objetivo do presente artigo é analisar a legislação existente até o presente momento acerca da natureza jurídica dos créditos de carbono, bem como quais os seus impactos em matéria tributária. A análise da legislação se dará sob o prisma do Protocolo de Kyoto e a instituição do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL), que estabeleceu o mercado regulado de crédito de carbono, envolvendo a negociação de “Reduções Certificadas de Emissões” (RCEs), mais conhecidos pela alcunha de “Créditos de Carbono”, proporcionando que países desenvolvidos reduzam a emissão de gases de efeito estufa (GEE) por meio da aquisição desses créditos de carbono emitidos por países em desenvolvimento. Paralelamente, surge também o mercado voluntário de carbono, cujas partes interessadas em adotar práticas de sustentabilidade e governança climática, conhecidas pela sigla em inglês “ESG”, buscando reduzir ou neutralizar a emissão de GEE inerentes às suas atividades, independente de metas estabelecidas, passaram a comprar créditos de carbono de forma voluntária. O estudo demonstrará que a preservação do meio ambiente deve ser incentivada através da desoneração tributária sobre a comercialização dos créditos de carbono, bem como que a ausência de legislação específica e uniforme sobre o tema, garantido a desoneração, além de gerar incertezas acerca da comercialização, poderá levar a uma tributação igual a atividades potencialmente poluidoras, desincentivando o próprio uso dos créditos de carbono.

PALAVRAS-CHAVE: Créditos de carbono; Conceituação; Legislação existente; Projetos de lei; Interesse público; Extrafiscalidade; Desoneração tributária.

ABSTRACT: The goal of this article is to analyze the existing laws that define what are the carbon credits, as well as its impacts regarding taxes. The analysis of the laws will take place under the Kyoto Protocol and the institution of the Clean Development Mechanism (CDM), which established the regulated trades of carbon credits, also involving the negotiation of certified emissions reductions (CERs) – also know as carbon credits. These abled developed countries to reduce their greenhouse gas (GEE) by acquiring carbon credits from countries in development. Also, the volunteer market trade of carbon credits is growing, as private parties are willing to adopt sustainable governance, known as ESG, to reduce or neutralize the emission of GEE due to its activities. This study will demonstrate that the environmental preservation must be promoted through tax incentives over the carbon credits trade market, as well as the lack of proper legislation allowing tax incentives will culminate in a tax rate similar to activities that are potentially polluting the environment, discouraging the carbon credits trade market.

KEYWORDS: Carbon credits; Definition; Applicable laws; Bill of laws; Public interest; Tax incentives; Tax exemptions.

Como citar: FERRAZ, Beatriz Biaggi; COOKE, Lina Braga Santin. Tributação dos Créditos de Carbono. *Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR*, Umuarama, v. 27, n. 1, p. 217-232, 2024.

INTRODUÇÃO

As mudanças climáticas vêm sendo debatidas há várias décadas no âmbito da Organização das Nações Unidas (ONU). A Convenção do Clima (ECO-92), realizada no Rio de Janeiro, tornou oficial a aplicação do conceito de desenvolvimento sustentável no campo das ações, balizando a maioria das discussões e dos resultados obtidos desde então.

O Protocolo de Kyoto (1997)¹ e a emenda Doha estabeleceram metas a serem atingidas e criou meios para seu cumprimento, dentre os quais o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) que estabeleceu o mercado regulado de crédito de carbono, envolvendo a negociação de “Reduções Certificadas de Emissões” (RCEs), mais conhecidos pela alcunha de “Créditos de Carbono”², proporcionando que países desenvolvidos reduzam a emissão de gases de efeito estufa (GEE) por meio da aquisição desses créditos de carbono emitidos por países em desenvolvimento, como o Brasil.

O Acordo de Paris (2016), que substitui o Protocolo de Kyoto desde 2020, exigiu dos países signatários a elaboração de um documento denominado “Contribuições Determinadas em Nível Nacional” (NDC), contendo seus planos de ação para reduzir as emissões de gases do efeito estufa.

Após a aprovação pelo Congresso Nacional, o Brasil concluiu sua NDC, comprometendo-se a reduzir as emissões de gases de efeito estufa em 37% abaixo dos níveis de 2005, em 2025 e 43% em 2030. Para isso, o país se comprometeu a aumentar a participação de bioenergia sustentável na sua matriz energética para aproximadamente 18% até 2030, restaurar e reflorestar 12 milhões de hectares de florestas, bem como alcançar uma participação estimada de 45% de energias renováveis na composição da matriz energética em 2030.

Paralelamente, mediante à aderência crescente das corporações brasileiras às práticas “ESG” (sigla em inglês para Environmental, Social and

¹ O Protocolo de Kyoto, em seu Anexo B, estabelece metas vinculantes de redução de emissões para 37 países industrializados e economias em transição e para a União Européia. No geral, essas metas somam uma redução média de 5% das emissões em comparação com os níveis de 1990 durante o período de cinco anos 2008–2012 (o primeiro período de compromisso). Na Emenda de Doha as Partes se comprometeram a reduzir as emissões de GEE em pelo menos 18% abaixo dos níveis de 1990 neste segundo período de oito anos de 2013 a 2020.

² O crédito de carbono nada mais é do que uma tonelada de dióxido de carbono (CO₂) não emitida na atmosfera ou uma tonelada de CO₂ que deixou de ser emitida.

Governance, que refere-se à melhores práticas relacionadas ao meio ambiente, governança e sociedade dentro das empresas) surge também o mercado voluntário de carbono, cujas partes interessadas em adotar práticas de sustentabilidade e governança climática, buscando reduzir ou neutralizar a emissão de GEE inerentes às suas atividades, independente de metas estabelecidas, passaram a comprar créditos de carbono de forma voluntária.

Contudo, o mercado de créditos de carbono no Brasil ainda possui certas inseguranças, na medida em que, não há uma definição da natureza jurídica de referido crédito, dificultando o tratamento tributário a ser dado.

Ou seja, quem adquire créditos de carbono para neutralizar suas emissões deverá registrar estes créditos como um ativo? Quem gera o crédito de carbono, deverá tributar a receita decorrente de sua venda de acordo com as alíquotas atuais vigentes? E quem o recebe, deverá registrar este ativo financeiro em sua contabilidade por quanto tempo, já que em teoria, o crédito de carbono seria um bem incorpóreo e que compensa as emissões de CO₂ no instante em que é produzido?

O presente artigo não tem a pretensão de responder a todas estas perguntas de forma direta, até porque ainda sequer foi definida a natureza jurídica dos créditos de carbono, mas sim demonstrar o cenário legislativo até o presente momento, a importância dos créditos de carbono para a preservação do meio ambiente e algumas considerações de ordem tributária sobre os projetos de lei existentes, sob pena de desincentivar o uso de referido mecanismo de preservação do meio ambiente.

1 PANORAMA DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE O TEMA

No Brasil, temos em vigor as Leis 12.114 e Lei 12.187, ambas de 2009, que instituíram, respectivamente, o Fundo Nacional sobre Mudança do Clima (“FNMC”) e a Política Nacional sobre Mudança do Clima (“PNMC”) e são atualmente regulamentadas pelo Decreto 9.578/2018, que consolida os atos normativos do poder executivo acerca deste assunto.

Ainda não há, contudo, uma lei nacional determinando a natureza jurídica dos créditos de carbono e, tampouco, uma diretriz única no contexto internacional, o que gera incertezas quando de suas comercializações, seja

com relação à forma correta de escriturar contabilmente essas operações, seja sob o aspecto das incidências tributárias cabíveis. Há apenas alguns atos normativos esparsos que dão pistas para esta classificação e respectivas incidências.

Em ordem cronológica, o primeiro deles é a Solução de Consulta Disit SRRF06 nº 193/2009 da Receita Federal, que entende que os créditos de carbono constituem ativos intangíveis das empresas, dado que decorrem do direito de emitir uma determinada quantidade de gases poluentes diante de acordos internacionais firmados. Sua comercialização constituiria, então, cessão de direitos e não compra e venda de ativos financeiros.

A Lei nº 13.576/2017, que dispõe sobre a política nacional do RenovaBio, é mais expressa ao determinar em seu artigo 15-A que a receita decorrente da comercialização de Créditos de Descarbonização (CBIO)³ está sujeita à incidência do IR exclusivamente na fonte à alíquota de 15% e, portanto, deverá ser excluída na determinação do lucro real ou presumido e no valor do resultado do exercício.

Mais recentemente, foi editado o Decreto nº 11.075/2022, que em seu artigo 2º definiu o crédito de carbono como um ativo financeiro ambiental.

Por sua vez, a Instrução Normativa do Bacen (IN BCB) 325/2022, define que os créditos de carbono devem ser classificados em linha de ativo como “ativo de sustentabilidade”. Caso se trate de aquisição para venda futura, deve ser registrado pelo valor justo (valor no momento do balanço), com os ganhos e as perdas incluídos no cálculo dos lucros ou dos prejuízos trimestrais. Já na hipótese de compra do ativo para usar nas próprias atividades, ele será medido pelo menor valor entre o custo de compra e o valor justo, prevalecendo o menor montante.

Apesar da IN 325/2022 ser direcionada para as instituições financeiras e demais instituições reguladas pelo BACEN, os termos desta norma podem ser usados como diretrizes a respeito da contabilização destes créditos pelas demais empresas, ante a inexistência de legislação tributária

³ A legislação prevê a possibilidade de comercialização de Créditos de Descarbonização (CBIO) pelas empresas sucroalcooleiras. Produtores e importadores de biocombustíveis habilitados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) são emissores primários e podem realizar a geração e comercialização de CBIOs, sendo que a negociação pode ser feita em mercados organizados, inclusive em leilões.

específica sobre o tema.

Observa-se, portanto, que há inúmeros atos legislativos que dispõem sobre os créditos de carbono, mas sem uma uniformidade, podendo gerar distorções no momento da aplicação da norma tributária.

2 TRIBUTAÇÃO DOS CRÉDITOS DE CARBONO CONFORME PL 412/2022

Em outubro de 2023, o Senado Federal aprovou o Projeto de Lei (PL) 412/2022 que institui o Sistema Brasileiro de Comércio de Emissões de Gases de Efeito Estufa (SBCE) e tem por objetivo estabelecer um limite de emissões de dióxido de carbono, com a possibilidade de aquisição de créditos de carbono para se adequar ao limite e à legislação.

O projeto ainda deve ser analisado e votado pela Câmara dos Deputados, mas o objetivo é aprovar um marco legal simplificado, dando segurança jurídica a todos os integrantes do mercado, já que define os créditos de carbono como:

[...] ativos transacionáveis, representativos de efetiva redução de emissões ou remoção de uma tonelada de dióxido de carbono equivalente, obtida a partir de projetos ou programas de redução ou remoção de gases de efeito estufa, realizados por entidade pública ou privada, submetidos a metodologias nacionais ou internacionais que adotem critérios e regras para mensuração, relato e verificação de emissões, externos ao SBCE⁴

Referido projeto de lei também determina que quando os créditos de carbono forem negociados no mercado financeiro e de capitais, terão natureza jurídica de valor mobiliário, sujeitos ao regime da Lei nº 6.385/1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.

Importante destacar que referido projeto de lei, além de outras penalidades, prevê multa de até 5% do faturamento bruto da empresa, no caso de descumprimento das regras do SBCE, sendo, portanto, importante marco legal a ser acompanhado.

⁴ REIS, A.A. et. al. Projeto de lei que regulamenta o mercado de carbono no Brasil é aprovado no Senado. Mattos Filho. Disponível em <<https://www.mattosfilho.com.br/unico/mercado-de-carbono-aprovado-senado/>>. Acesso em 13 abr. 2024.

Em matéria tributária, de acordo com a atual redação do PL 412/2022, o ganho decorrente da alienação, a qualquer título, de créditos de carbono e dos ativos Cotas Brasileiras de Emissões (CBE) e Certificados de Redução ou Remoção Verificada de Emissões (CRVE), regularmente inscritos no Registro Central do SBCE, será tributado pelo Imposto de Renda (IR) de acordo com as regras aplicáveis: (i) aos ganhos líquidos, quando auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros e em mercados de balcão organizado; e (ii) aos ganhos de capital, nas demais situações.

Na hipótese de ganhos líquidos no mercado de capitais (item “i” acima) há uma ampla gama de regras aplicáveis, conforme o caso, que dependem do tipo de instrumento financeiro e prazo da operação, para definição da tributação aplicável, podendo variar de 0 a 25%.

Já na hipótese de ganho de capital, (item “ii” acima), as alíquotas aplicáveis à pessoa física variam de 15% a 22,5%, progressivamente da seguinte forma: (i) até R\$5 milhões, serão tributadas à alíquota de 15%, (ii) de R\$5 milhões até R\$10 milhões, será aplicável a alíquota de 17,5%; (iii) de R\$10 milhões até R\$30 milhões, prevista alíquota de 20%; (iv) acima de R\$30 milhões, será aplicada alíquota de 22,5%. Já as pessoas jurídicas, estão sujeitas às alíquotas de IR de 15% para lucro de até R\$20 mil mensais e 25% caso o lucro for superior a esse valor no mesmo período, somado à alíquota fixa de 9% da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Vale ressaltar que o projeto exclui os créditos de carbono da tributação pelo PIS e pela COFINS.

Verifica-se que muito embora o PL 412/2022 aplique multa elevada para os agentes que descumprirem o SBCE, já que prevê multa de até 5% do valor do faturamento bruto da empresa, não traz qualquer benefício econômico tributário para as empresas que efetivamente adotem e cumpram todas as previsões do SBCE, já que somente desonera a tributação do PIS e da COFINS, mas todas as outras alíquotas aplicáveis, são as mesmas que as aplicáveis às demais atividades.

3 CRÍTICAS ÀS POSSÍVEIS INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO FEDERAL

Conforme se verificou até o presente momento, ainda não há clareza sobre a incidência dos tributos inerentes a comercialização dos créditos de carbono. Além disso, como demonstrado no tópico anterior, o PL 412/2022, ao mesmo tempo que prevê multa para quem descumprir as normas do SBCE, não oferece qualquer desoneração tributária que incentive seu efetivo cumprimento.

Da legislação esparsa acerca do tema, mencionada até o momento, podemos verificar que poucas normas efetivamente estimulam a preservação do meio ambiente, já que não apresentam qualquer incentivo tributário.

A Solução de Consulta Disit SRRF06 n° 193/2009 determinou que incide o imposto de renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nas receitas decorrentes da cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono, à alíquota de 32%, pela sistemática do lucro presumido.

Contudo, além da Solução de Consulta Disit SRRF06 n° 193/2009 definir os créditos de carbono como cessão de direitos, se limitou apenas a analisar o cenário de exportação dos créditos de carbono, sem fazer qualquer referência à incidência de tais tributos no mercado local.

Além disso, a Solução de Consulta Disit SRRF06 n° 193/2009 foi publicada em 2009, quando a relevância dos créditos de carbono para o bem estar ambiental já era sabida mas pouco debatida.

De 2009 para os dias atuais, houve uma alteração importante, para melhor, na necessidade de preservação do meio ambiente. Trazendo a necessidade de preservação do meio ambiente para o âmbito do direito tributário, podemos traduzir essa alteração na adoção do novo conceito de interesse público e na própria extrafiscalidade.

Segundo Fernanda Drummond Parisi (2016, p. 54), o interesse público conceitua-se como o reforço dos direitos e garantias previstos no ordenamento jurídico, destinados a uma coletividade:

A expressão 'interesse público' aparece em cerca de doze preceitos constitucionais, sempre reforçando a ideia de que os direitos, garantias e deveres previstos no ordenamento jurídico devem guardar harmonia com o interesse público, com vistas à manutenção perene de sua observância. Isso porque a supremacia do interesse público, concebido como o bem comum, é a razão de existir do Estado Democrático de Direito, de sorte que se pode assentir que o princípio está arraigado, mesmo implicitamente, em todo o corpo da Constituição Federal.

Como o conceito do interesse público é vago e permite que seja moldado a depender do caso em análise⁵, a doutrina tem adotado um novo conceito de interesse público, voltado não necessariamente para a mera arrecadação, mas para o interesse maior perseguido. É o que se verifica das lições de Priscila Faricelli de Mendonça (2014. p. 35-37):

O que é indisponível é o dever do Estado de agir no interesse da sociedade e de acordo com os princípios constitucionais vigentes.

(...)

Para tanto, poderá ser necessário que disponha de determinado bem, homenageando uma solução mais adequada e menos gravosa à sociedade para determinado conflito, com o que será atendida a eficiência elevada a princípio constitucional.

(...)

Desse modo, tratamento adequado ao conflito, deverá ser aquele que verifique qual a solução que melhor atenderá ao interesse coletivo envolvido, seja em se tratando de conflito coletivo (envolvendo o meio ambiente, por exemplo), seja conflito envolvendo determinado indivíduo (como decorrente de contrato administrativo ou até mesmo tributário).

Destarte, atualmente a mera alegação de que o Estado não poderia utilizar meios alternativos ao judicial para buscar a solução das controvérsias nas quais se envolve em razão da inviabilidade de dispor de seus bens e direitos em razão da prevalência do interesse público sobre o particular não parece merecer guarida, pois há inúmeros aspectos a serem avaliados para que se defina qual o tratamento adequado às controvérsias envolvendo o Poder Público.

Em verdade, o Estado deverá avaliar qual o interesse efetivamente envolvido na controvérsia e decidir pela solução que melhor atenda ao bem estar da coletividade. Desse modo, uma solução de determinada controvérsia não deverá ser avaliada mediante análise exclusiva da relação em jogo, mas sim dos objetivos institucionais do Estado e da demanda social.

Assim sendo, salvo se tratar de bem indisponível, o interesse exclusivamente estatal deixa de ter privilégios frente aos interesses dos particulares e da coletividade.

Sendo o interesse público secundário o norte das relações jurídico tributárias atuais, há que se analisar a tributação dos créditos de carbono também sob este viés, ou seja, se a sociedade se beneficiará mais com um

⁵ Conforme inclusive já defendido por Ferraz (2019).

meio ambiente equilibrado ou tão somente com a tributação sobre tais créditos⁶⁷.

Isso porque, como visto, um crédito de carbono corresponde a uma tonelada de CO₂ que deixou de ser emitido na atmosfera, sendo um ativo financeiro, como já definido no PL 412/2022 até o presente momento, extremamente valioso para a recuperação do meio ambiente, podendo haver uma desoneração de sua tributação em prol, exatamente desse meio ambiente.

Ou seja, é do interesse público que o meio ambiente seja preservado e que o comércio de crédito de carbono seja incentivado, seja por meio da redução nas emissões de CO₂ ou por meio da disponibilização de uma tonelada de CO₂ para neutralizar os efeitos da emissão de poluentes.

Visando o novo conceito de interesse público, é que se permitiria afastar a tributação dos créditos de carbono, em prol exatamente deste ambiente bem equilibrado. No direito tributário, a extrafiscalidade é o motor que permite a desoneração tributária, conforme se verifica de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 252):

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. a essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade

No caso da desoneração dos créditos de carbono, além da preservação do meio ambiente, prevista no art. 225, da Constituição Federal, também encontraria fundamento no inciso VI, do art. 170, do mesmo diploma legal, vez que referido dispositivo garante o tratamento diferenciado conforme o

⁶ Segundo Paulo de Barros Carvalho: “Os governos têm utilizado políticas públicas e medidas tributárias de incentivo à redução das emissões desses gases por meio da edição de normas que estabeleçam medidas a serem adotadas especialmente pelos contribuintes para que façam jus a benefícios” (2022. p. 11).

⁷ Importante mencionar que os impostos, pela sua natureza jurídica, não têm destinação específica, ou seja, nos termos das legislações propostas até o momento, sequer poderia se assegurar que os valores arrecadados com a tributação dos créditos de carbono seriam revertidas para a preservação do meio ambiente.

impacto ambiental dos produtos⁸.

Cabe destacar também que a Lei nº 12.187/2009, em seu artigo 6, inciso IV, determinou que medidas fiscais tributárias são instrumento legítimo da Política Nacional sobre Mudança do Clima⁹.

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa (2022, p. 467) já acenou para o acerto da extrafiscalidade em matéria ambiental tributária:

Nota-se, portanto, que a tributação é reconhecida em lei como um instrumento de implementação de políticas ambientais por meio da concessão de desonerações e incentivos fiscais, tais como redução de alíquota, isenções, deduções fiscais e crédito presumido. Isso é possível pois os tributos podem ser instituídos ou alterados com objetivos que não sejam meramente a arrecadação, mas sim, de fomento a políticas ou regulação em determinados setores (...)

Este também é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2022, p. 12, 17):

Os benefícios fiscais configuram um estímulo de índole econômica, introduzido pelo Poder Público, para que se tenha o exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes pelo legislador e que propiciem atingir os objetivos extrafiscais, como a proteção do meio ambiente.

(...)

É preciso considerar, porém, que a expressão 'benefício fiscal' comporta, em si, múltiplas acepções. Há benefícios fiscais que afastam por completo o cumprimento da obrigação tributária, conferindo ao contribuinte o direito subjetivo de se abster da conduta de pagar o tributo, tal como ocorre com a isenção. Em outros remanesce o dever jurídico de cumprir a obrigação tributária, mas em montante inferior àquele que seria devido sem a norma que os prevê, como se dá nos casos de redução de alíquota ou base de cálculo. Há, ainda, aqueles que não afetam o quantum devido, lidando com o dever jurídico de recolher o tributo (que é repassado a um terceiro) ou apenas com as condições do pagamento (como ocorre com a transação, moratória, financiamento e parcelamento)

Talvez por tal razão, a Lei nº 13.576/2017, que dispõe sobre a política nacional do RenovaBio, determinou que a receita decorrente da

⁸ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;”

⁹ “Art. 6º São instrumentos da Política Nacional sobre Mudança do Clima: (...) VI - as medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos, a serem estabelecidos em lei específica;”

comercialização de Créditos de Descarbonização (CBIO) está sujeita à incidência do IR exclusivamente na fonte à alíquota de 15%.

Por sua vez, o PL 412/2022, determinou que as pessoas jurídicas que tiverem lucro até R\$ 20 mil mensais estarão sujeitas à alíquota de 15% e caso o lucro seja superior a esse valor no mesmo período, 25%, mais os 9% de CSLL.

O PL 412/2022 acabou por aumentar a tributação se comparado com a Lei nº 13.576/2017 e se afastou da perseguição do novo conceito de interesse público e também da própria extrafiscalidade.

Por outro lado, o PL 528/2021 andou bem ao isentar a CSLL, PIS e a COFINS, no caso de contribuinte que tão somente produza créditos de carbono. A isenção de tais tributos, neste caso, acaba por incentivar o mercado dos créditos de carbono, na medida em que desonera o contribuinte que corretamente promove a manutenção do meio ambiente¹⁰.

Por outro lado, fato é que na legislação do PIS e da COFINS não há qualquer previsão a respeito de isenções dessa natureza, contudo, caso o crédito de carbono seja de fato conceituado como receita financeira, entendemos ser possível defender que a alíquota aplicável seria de 4,65%, mais vantajosa que a alíquota de 9,25% aplicável às pessoas jurídicas sujeitas à apuração pelo lucro real.

De toda forma, caso não haja qualquer alteração no PL 412/2022 visando incentivar este mercado que, ao final do dia, visa a proteção do próprio meio ambiente, a tributação será de 15% ou 25%, a depender do lucro auferido pela pessoa jurídica que o vende, mais 9% a título de CSLL, se assemelhando as alíquotas suportadas pelos demais contribuintes que não exercem atividades benéficas para o meio ambiente.

¹⁰ Conforme bem lembrado por Paulo de Barros Carvalho, a Lei nº 5.106/1996 previu que os valores das reservas florestais não exploradas ou em formação não serão considerados como rendimento tributável. Segundo o autor: “Ainda que a lei limite a dedução do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido pela empresa, cumpre, claramente, a fundação de estimular o florestamento e o reflorestamento, medidas estas contempladas pela Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima e pelo Protocolo de Quioto e que se destinam a combater as mudanças climáticas. Vale destacar, ainda, a existência de projeto de lei (PL nº 2012/2021), que permite a dedução dos valores gastos com projetos que contribuam para reduzir ou compensar a emissão de gases de efeito estufa da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Trata-se, a toda vista, de medida que objetiva estimular o surgimento de investidores no mercado de créditos de carbono”. (2022, p. 19).

Ora, se a tributação dos créditos de carbono for praticamente igual a tributação de atividades que sabidamente poluem o meio ambiente, não haverá qualquer estímulo fiscal para que as grandes indústrias adiram ao SBCE ou a outros projetos de preservação do meio ambiente.

Como visto, a tributação deve servir como meio também para promover o bom comportamento do contribuinte, podendo conceder isenções para atividades que o governo considera fundamentais, como é a preservação do meio ambiente.

Nesse sentido também, há que se destacar que a preservação do meio ambiente e a eventual redução da carga tributária não fere o interesse público, se amoldando perfeitamente ao novo conceito de interesse público, que é exatamente a preservação dos interesses da coletividade (meio ambiente) face aos interesses exclusivamente estatais.

Por tais razões é que defendemos que a tributação dos créditos de carbono deve ser cuidadosamente analisada para que não inviabilize a comercialização de ativos tão importantes para a preservação do meio ambiente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para que a natureza jurídica de determinada coisa seja definida, há que se ter um olhar dinâmico sobre o que efetivamente é esta coisa. A definição dos créditos de carbono como ativo financeiro parece correta, mas não é estanque, já que muito possivelmente Estados tentariam tributar este ativo para tentar aumentar a arrecadação de receitas.

O mercado de créditos de carbono é promissor e tende a crescer no Brasil. Em 2019 a participação brasileira na oferta de créditos mundiais era de 3% e passou a 12% em 2021. Há potencial para que a oferta brasileira possa cobrir de 37,5% a 48,7% da demanda global no mercado voluntário e 22% a 28% da demanda regulada pelo artigo 6º do acordo de Paris.

Apesar das dificuldades brasileiras e da falta de um marco legal regulatório - em tramitação no Congresso Nacional - o Brasil tem potencial de se posicionar como grande fornecedor de créditos de carbono em âmbito internacional. Neste sentido, apesar das inseguranças que permeiam o

assunto, desconhecemos autuações da Receita Federal sobre o assunto e a expectativa é que em breve a lei geral reguladora seja promulgada, trazendo um cenário de maior segurança para o investidor.

Contudo, como pontuado ao longo do presente artigo, seria interessante que os órgãos de arrecadação e o próprio Congresso Nacional se debruçassem sobre os impactos de uma tributação muito próxima à tributação que atualmente temos para atividades poluidoras do meio ambiente.

Isso porque, a utilização dos créditos de carbono visa a proteção do meio ambiente e o acesso ao meio ambiente equilibrado, previsto nos artigos 225 e 170, VI, da Constituição Federal. O interesse público está exatamente na preservação do meio ambiente.

Assim, para se estimular a promoção do meio ambiente, há que se refletir sobre a desoneração tributária no mercado de créditos de carbono. É sabido que a extrafiscalidade permite exatamente a concessão de incentivos fiscais ou desoneração de determinado setor exatamente para se estimular um comportamento ou atitude do contribuinte.

Tanto é assim que há projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional que preveem a isenção de alguns tributos incidentes na comercialização dos créditos de carbono. O mesmo vale para algumas leis já promulgadas, como é o caso da RenovaBio, que desoneram o setor.

Além da necessidade de termos uma definição jurídica acerca dos créditos de carbono e uma legislação uniforme, é preciso que mais projetos de lei tratem da desoneração tributária, verdadeiramente incentivando o setor em prol da preservação do meio ambiente e sendo um sistema seguro e atrativo para os investidores.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Hugo Netto Natrielli de. Créditos de carbono. Natureza jurídica e tratamento tributário. **Jus Navigandi** ano 9, n. 809. Teresina, 20 set. 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/7307>.

BRASIL, Portal. **Entenda como funciona o mercado de crédito de carbono**. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/meio-ambiente/2012/04/entenda-como-funciona-o-mercado-de-credito-de-carbono>.

BRASIL. **Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima**. Decreto n. 2.652, de 1º de julho de 1998.

BRASIL. **Lei 12.187, de 29 de dezembro de 2009**. Institui a política nacional sobre mudança do clima.

CALESTINI, Eduardo Del Nery. **A questão dos créditos de carbono e sua viabilidade econômica ambiental**. São Paulo, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* Incentivos fiscais destinados a viabilizar a redução da emissão de gases de efeito estufa. *In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (Org.) O Direito Tributário como Instrumento para a Preservação do Meio Ambiente*. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COSTA, Paulo; ANDRADE, José Célio Silveira. Mudança climática, protocolo de Kyoto e mercado de créditos de carbono: desafios à governança ambiental global. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 45. Bahia, abr./jun., 2008.

CRUZ, Paulo Márcio; BODNAR, Zenildo. O clima como necessidade de governança transnacional: reflexões pós-Copenhague 2009. **Sequência: estudos jurídicos e políticos**. Florianópolis, nov. 2010. ISSN 2177-7055. Disponível em:
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/21777055.2010v31n60p319/15391>.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2019.

GRAU NETO, Werner. **As controvérsias a respeito da natureza jurídica dos certificados de reduções reduzidas – CER, também conhecidos como créditos de carbono**. Congresso Internacional de Direito Ambiental – mudanças climáticas, biodiversidade e uso sustentável de energia. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2008.

KEMPFER, Jéssica Cindy. A tributação das operações de crédito de carbono. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 11, n. 3, set./dez., 2016.

LIMIRO, Danielle. **Créditos de carbono**: Protocolo de Kyoto e Projetos de MDL. Curitiba: Juruá, 2012.

LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna *et al.* A importância das políticas fiscais em prol do meio ambiente. In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (Org.) **O Direito Tributário como Instrumento para a Preservação do Meio Ambiente**. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

LORENZONI NETO, Antonio. **Contrato de créditos de carbono**. Curitiba: Juruá, 2012.

LORENZONI NETO, Antônio. **Contrato de créditos de carbono**: análise crítica das mudanças climáticas. Curitiba: Juruá, 2009.

MACHADO FILHO, H; SABBAG, B. K. Classificação da natureza jurídica do crédito de carbono e defesa da isenção tributária total às receitas decorrentes da cessão de créditos de carbono como forma de aprimorar o combate ao aquecimento global. **E-Gov**, 2011. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32148-38095-1-PB.pdf>.

MEDEIROS JUNIOR, Mauro Evaristo. Natureza jurídica da redução certificada de emissão ou “crédito de carbono”. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, v. 17, n. 3.107, jan., 2012.

MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MOREIRA JUNIOR, G. de C. Tributação dos créditos de carbono transacionados no exterior. **Revista Jus Navigandi**, v. 13, n. 1.845, jul., 2008.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. São Paulo: PUC/SP, 2016.

PLAZA, Charlene Maria Coradini de Ávila; SANTOS, Nivaldo dos; FARIAS, Ludmilla Evelin. A natureza jurídica e contratual dos créditos de carbono e a aplicabilidade do direito tributário pátrio: incertezas e indefinições. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**. Brasília/DF, 20, 21 e 22 de novembro de 2008.

REIS, A. A. *et al.* **Projeto de lei que regulamenta o mercado de carbono no Brasil é aprovado no Senado**. Mattos Filho. Disponível em <https://www.mattosfilho.com.br/unico/mercado-de-carbono-aprovado-senado/>. Acesso em 13 abr. 2024.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Os créditos de carbono e seus efeitos contábeis.** Ribeirão Preto: USP, 2006. Tese (Livre-docência apresentada à Faculdade de Economia), FEA, Universidade de São Paulo, 2006.

SISTER, Gabriel. **Mercado de Carbono e Protocolo de Quioto** – aspectos negociais e tributação. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

TOLEDO, Karina Caldeira. A não Incidência de Impostos Estaduais e Municipais nas Comercializações de Créditos de Carbono. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 48. p. 231-251. São Paulo: IBDT, 2021.

YAZBEK, Otavio. **Voto do Diretor no processo administrativo.** CVM n. RJ 2009/6346. Disponível em:
<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0005/6565-0.pdf>.