



---

## Solução de Consulta nº 460 - Cosit

**Data** 20 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**Assunto:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

DIREITO DE CRÉDITO DE FLORESTA. REQUISITO DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE. AMORTIZAÇÃO. DESPESA INDEDUTÍVEL.

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

A carência do requisito da necessidade impõe a indedutibilidade da amortização do direito creditório de floresta.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Decreto nº 3.000, de 1999, artigo 299.

## Relatório

A referida entidade representativa apresenta consulta tributária relativa à qualificação de determinada despesa. Expõe incerteza exegética relacionada a direitos de créditos de floresta, uma vez que não tem certeza se poderiam ser subsumidas ao conceito de despesas dedutíveis para fins de apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, de acordo com o regime de apuração do lucro real, em especial, nos artigos 24, 169, 299, 324, 325, 326 e 328, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR).

2. O Interessado informa que possui filiados que atuam no segmento do agronegócio, mais especificadamente, na atividade de fabricação de conservas de legumes e outros vegetais (CNAE 10.32-5-99).

3. Pela natureza operacional de produção, em razão do impacto ambiental das atividades desenvolvidas e em função da necessidade de preservar recursos naturais, relata que seus filiados tem optado por levar adiante projetos de proteção, preservação e recomposição de florestas, em conformidade com o que dispõe a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.

4. Em vista disso, o Interessado menciona que seus filiados passaram a adquirir direitos de crédito de floresta<sup>1</sup>, os quais contam com rigorosos procedimentos e processos de certificação, que obedecem a critérios e protocolos internacionais.
5. Com relação aos créditos de floresta aduz que:
  - 5.1 por intermédio de processo de levantamento e quantificação, calcula-se o uso de recursos naturais, avalia-se o impacto ambiental e mensura-se o passivo ambiental da empresa;
  - 5.2 o passivo ambiental apurado, a partir da medição do patrimônio das áreas integradas comprometidas com processos de uso sustentável da terra, é compensado mediante a assinatura do contrato de cessão de direitos de crédito de floresta adquiridos por meio do Programa BMV;
  - 5.3 o padrão de desenvolvimento de projetos Brasil Mata Viva - BMV preconiza a geração de créditos de florestas que tem por unidade de medida as unidades de créditos de sustentabilidade (UCSvt BMV), cuja caracterização se dá por meio de certificado que reúne laudos técnicos, certificações de quantificação e documentos de registro e custódia.
6. Considerando que alguns filiados adquiriram direitos de crédito de floresta, assinaram contratos de cessão de direitos, na qualidade de cessionários, e que tais valores foram registrados contabilmente como investimentos no grupo ativo intangível, questiona-se sobre a possibilidade de amortização desses investimentos e sua consideração como despesas dedutíveis. O Interessado entende que a caracterização da amortização dessa despesa como dedutível conecta-se diretamente à necessidade de manutenção da fonte produtora, uma vez que os investimentos despendidos na aquisição desses créditos, por meio da adesão aos projetos de conservação, devidamente registrados e monitorados por entidade gestora do Programa Brasil Mata Viva, visam a compensar os efeitos lesivos ao meio ambiente decorrentes das atividades econômicas.
7. Em termos objetivos, ao final, indaga (fl. 4):
  - 7.1 “Os Créditos de Floresta adquiridos pelos filiados podem ser amortizados e alocados no resultado como despesas dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real?”;
  - 7.2 “Se positivo, podem ser amortizados nos prazos contratuais de cessão de direitos, que no caso é de 12 (doze) meses?”.
8. Declarações obrigatórias são firmadas na petição inicial.
9. **Esse é o relatório.** A seguir a fundamentação.

## Fundamentos

---

<sup>1</sup> De acordo com o Interessado e pautado no inciso XXVII do artigo 3º da Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, “crédito de floresta” é um bem gerado a partir da preservação e proteção de patrimônio biológico, que à luz da Lei 12.651 que instituiu o novo código florestal, tem a natureza jurídica de bem intangível, puro, incorpóreo, transferível e transacionável (fl. 3).

10. Preliminarmente, registre-se que o instituto da consulta tributária não se presta a verificar a exatidão dos fatos descritos pelo Interessado. Parte-se da premissa de que os fatos determinados pelo Interessado encontram - ou podem encontrar no futuro - ressonância na realidade factual, de modo a tornar aplicável o resultado interpretativo manifestado formalmente por esta Instituição, ou seja, aplicação da norma jurídica, compreendida como produto final da interpretação institucional.

11. Em termos objetivos, a presente consulta avalia se as amortizações do intitulado direito de crédito de floresta é subsumível ao tipo despesa dedutível. Nesse sentido, a análise se concentra fundamentalmente na interpretação do artigo 299 do RIR frente aos fatos descritos pelo Interessado.

12. De início, cumpre elucidar que todo dispêndio realizado ou obrigação assumida por pessoa jurídica submetida à apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), na sistemática do Lucro Real, deve ser tido, para fins de aquisição de bens, serviços ou utilidades, como dedutível, desde que efetuado com o objetivo de manutenção do funcionamento da fonte produtora de rendimentos.

13. O RIR é claro ao adotar tal critério, especificadamente, quando, por meio de seu artigo 299, estabelece que são operacionais e, portanto, dedutíveis, as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do Lucro Real, está subordinada a normas jurídicas específicas da legislação do IRPJ, que fixam sentido próprio para a definição do conteúdo das despesas operacionais e estabelecem diretivas de enquadramento ao tipo normativo. É de fundamental importância, então, o esclarecimento dos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade.

14. Despesa operacional é necessária quando essencial a qualquer transação ou operação, exigida pela exploração das atividades empresariais - quer principais, quer acessórias - que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos. O tipo de atividade empresarial (operacionalidade) é que, por sua natureza, torna necessária determinada despesa. Por sua vez, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie do negócio. Assim, nos termos da legislação tributária específica, despesa operacional dedutível é aquela que é necessária, usual ou normal. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 agosto de 1981, já anunciava, há mais de trinta anos, que despesa necessária é o gasto:

*[...] essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração de atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos.*

15. Infere-se, então, que despesas realizadas por pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do Lucro Real. Dedutíveis são aquelas que se enquadram no comando do artigo 299 do RIR, necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de rendimentos. Destaque-se o enunciado normativo sob análise, dada a centralidade no deslinde da questão posta. *In verbis*:

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§1º São **necessárias** as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

*§2º As despesas operacionais admitidas são as **usuais ou normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*

*§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.(grifos nossos)*

16. Impende notar que, para fins de dedutibilidade, as despesas operacionais devem ser necessárias, usuais e normais à percepção dos rendimentos. À falta de qualquer de um desses elementos, a dedutibilidade não se efetiva, devendo, nessa hipótese, aplicar-se o que dispõe o artigo 249 do RIR<sup>2</sup>. Em suma, despesas são dedutíveis quando necessárias, usuais ou normais à atividade da pessoa jurídica, relativas à contraprestação de algo recebido (efetividade), corroboradas por documentação hábil e idônea e regularmente registrados na contabilidade.

17. Embora o Interessado, sem maiores considerações, afirme superficialmente que o crédito de floresta se conecta diretamente à necessidade de manutenção da fonte produtora, os elementos trazidos à apreciação denotam apenas tratar-se de uma mera opção de investimento de seus filiados. Os elementos trazidos a esta consulta tributária não permitem afirmar que a aquisição de direitos creditórios de floresta se traduza em dispêndio necessário, usual ou normal, à atividade empresarial ou à manutenção da respectiva fonte produtora. Além de a legislação do IRPJ não prever específica disposição normativa quanto à permissão de dedutibilidade das despesas de amortização de créditos de floresta, é indubitável que a atividade empresarial de cada filiado do Interessado se mantém ainda que não sejam realizados dispêndios dessa natureza.

## Conclusão

18. Considerando que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, a carência do requisito da necessidade, assim como a inexistência de disposição normativa específica, impõe a indedutibilidade da amortização do direito creditório de floresta.

(assinado digitalmente)  
ANTONIO GUIMARÃES SEPULVEDA  
Auditor Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

(assinado digitalmente)  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor Fiscal da RFB – mat. 20.241  
Chefe da SRRF07/Disit

<sup>2</sup> Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º): I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real [...]

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir.

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit