



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
5ª REGIÃO FISCAL

Processo nº

Solução de Consulta nº 24 - SRRF/5ª RF/Disit

Data 22 de julho de 2009

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Está isenta de Cofins a receita relativa à cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Dispositivos Legais: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Está isenta do PIS/Pasep a receita relativa à cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Dispositivos Legais: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III, § 1º.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE” (ARTS. 99 E 100 DO DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011).

Relatório

A consulente acima identificada apresenta consulta relativa à incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, sobre a receita decorrente da venda de créditos de carbono.

Informa a interessada, que além da prestação de serviços, XXXXXX, de destinação final de resíduos sólidos urbanos e tratamento de resíduos de serviços de saúde XXXXXX, realiza pesquisas e desenvolve soluções visando a contribuir para o meio ambiente, atividade esta inspirada nos preceitos do acordo internacional denominado “Protocolo de Quioto”, datado de 1997.

No âmbito do referido Protocolo foi criado o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) e as empresas de países em desenvolvimento cujos projetos e atividades contribuam para reduzir a emissão de gases poluentes podem apresentá-los ao Conselho Executivo do MDL que autoriza a emissão de um “título” denominado Certificado de Redução de Emissão (CER), conhecido como “crédito de carbono” que pode ser negociado com empresas ou países desenvolvidos que aderiram ao Protocolo de Quioto.

Esclarece a consulente que auferir receitas decorrentes das vendas de créditos de carbono com entidades situadas no exterior, receitas essas eventuais e derivadas da sua atividade principal, sendo que tais receitas sob as três possibilidades que podem ser analisadas não se sujeitam à incidência do PIS e da Cofins.

Argumenta que de acordo com a primeira possibilidade, sendo o título um ativo imobilizado, segue-se que a receita decorrente da sua alienação não está sujeita à incidência das contribuições ao PIS/Cofins no regime não-cumulativo por força do disposto nos art. 1º, § 3º, inciso II e 15 da Lei 10.833/03.

Afirma a interessada que, se não acatada a capitulação anterior, a receita obtida será caracterizada como receita de exportação de serviços geradora de ingresso de divisas explicitamente contemplada pelos preceitos desonerativos dos arts. 5º da Lei 10.637/02 e 6º da Lei 10833/03, ambos com a redação dada pela Lei 10.865/04.

Caso não acolhida as classificações anteriores, defende a interessada, que seria então considerada como receita de exportação de mercadoria, passível de imunidade tributária nos termos do art. 149 da Constituição Federal.

Ao final, não sendo adequada qualquer das três possibilidades, indaga, qual seria então a correta classificação contábil/fiscal dos “créditos de carbono” bem como qual o correspondente tratamento, no âmbito das legislações do PIS/Cofins não-cumulativas, das receitas provenientes da venda para entidades domiciliadas no exterior, contra pagamento em moeda conversível ingressada no País dos CER gerados pelos seus projetos.

Fundamentos

Inicialmente, é necessário determinar a natureza do ativo denominado crédito de carbono. Para tanto, importa identificar o fato que lhe dá origem. Nesse aspecto, ele teria por origem mediata o Protocolo de Quioto, adotado pela conferência realizada na cidade de mesmo nome, e segundo o qual os países industrializados reduziram suas emissões combinadas de gases de efeito estufa em pelo menos 5% (cinco por cento) em relação aos níveis de 1990.

Este Protocolo foi aberto para assinatura em 16 de março de 1998, com a previsão de entrada em vigor 90 (noventa) dias após a sua ratificação por pelo menos 55 (cinquenta e cinco) Partes da Convenção, incluindo os países desenvolvidos que contabilizaram pelo menos 55% (cinquenta e cinco por cento) das emissões totais de dióxido de carbono em 1990.

Para se atingir essa meta, os países listados em seu Anexo I deveriam cumprir compromissos quantificados de limitação de redução de emissões, o que poderia ser efetuado através da limitação e redução das emissões propriamente dita ou através da remoção por sumidouros de gases de efeito estufa.

O artigo 12 desse Protocolo define o “mecanismo de desenvolvimento limpo”, cujo objetivo “deve ser assistir às Partes não incluídas no Anexo I para que atinjam o desenvolvimento sustentável e contribuam para o objetivo final da Convenção, e assistir às Partes incluídas no Anexo I para que cumpram seus compromissos quantificados de limitação e redução de emissões, assumidos no Artigo 3”. Ou seja, por esse mecanismo, as Partes não incluídas no Anexo I, que é o caso do Brasil, poderiam se beneficiar de atividades ou projetos que resultem em reduções certificadas de emissões, através de sua alienação para as Partes incluídas no Anexo I.

Ora, a instalação de um empreendimento qualquer, seja ele voltado à indústria, ao comércio ou a prestação de serviços, envolve a realização de diversos sacrifícios, que podem ser suportados pela própria empresa, tais como aquisição de imobilizado, formação de estoque e despesa com mão de obra, ou pela comunidade em geral, aí incluídas as vias de acesso ao estabelecimento, a rede elétrica, de água ou esgoto, e até então a poluição decorrente da atividade desenvolvida.

Por óbvio que a contabilidade da empresa considera para apuração de seu resultado apenas os custos e despesas que devam ser por ela suportados, assim como registra apenas as receitas que sejam por ela auferidas. Assim, a utilização e o desgaste de uma via pública de acesso à empresa, em que pese gerar a necessidade de inversão de recursos financeiros para sua manutenção, não afeta o seu resultado, eis que esse custo é suportado pelo estado, ou seja, pela coletividade.

Nesse contexto, a recente preocupação com as conseqüências do aquecimento global, supostamente resultado da emissão de gases poluentes na atmosfera, tem gerado mudanças no que diz respeito a essa distribuição de encargos. Com efeito, na medida que se reconhece a necessidade de redução dos níveis de emissão, e passa a ser feita sua mensuração e limitação, há também uma individualização do ônus dele decorrente.

A existência de limites a serem observados para a emissão de gases implica a quantificação da prerrogativa de poluir, e a possibilidade de transferência, mediante pagamento, de parcelas desse limite, seja em função da redução do nível de poluição gerado pela atividade ou pela implementação de projetos que levem à remoção desses gases, implica dizer que essa prerrogativa tornou-se passível de valoração econômica, juridicamente um bem.

Nesse sentido, veja-se a definição conferida por De Plácido e Silva (*Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro - São Paulo: Forense, 1973. V. 3. P. 237) para o termo “bens”:

De bem, do latim bene, é empregado na acepção de utilidade, riqueza, prosperidade.

Na terminologia jurídica é, geralmente, tomado no sentido de coisa, correspondendo à res dos romanos.

No entanto, nem sempre bens e coisas podem ser tidos em sentido equivalente, porquanto há bens que não se entendem coisas, e há coisas que não se entendem como bens.

Na compreensão jurídica, somente como bens podem ser compreendidas as coisas que tenham dono, isto é, as coisas apropriadas. Escapam, pois, ao sentido de bens, as coisas sem dono (res nullius).

Desse modo, toda coisa, todo direito, toda obrigação, enfim qualquer elemento material ou imaterial, representando uma utilidade ou uma riqueza, integrado no patrimônio de alguém é passível de apreciação monetária, pode ser designada como bens.

E não importa que estas coisas, reputadas como bens, se evidenciem corpóreas ou incorpóreas. Os direitos que incidem sobre coisas, embora incorpóreas entendem-se igualmente bens: são bens os direitos autorais, os direitos creditórios.

Do mesmo vocabulário extrai-se a seguinte definição de direito:

No sentido subjetivo (facultas agendi), mostra-se o direito uma faculdade ou uma prerrogativa outorgada à pessoa (sujeito ativo de direito), em virtude da qual a cada um se atribui o que é seu (suum cuique tribuere), não se permitindo que outrem venha prejudicá-lo em seu interesse (neminem laedere), porque a lei (norma agendi), representando a coação social, protege-o em toda sua amplitude.

Nesse sentido, o direito é o jus romano, compreendido na fruição e no gozo de tudo o que nos pertence, ou que nos é dado.

Da lição de Washington de Barros Monteiro, por sua vez, extrai-se que:

A palavra bens pode ser tomada em vários sentidos, a começar pelo filosófico. A esse propósito, saliente-se, para logo, a discordância entre o significado jurídico e o filosófico do vocábulo em questão.

Filosoficamente, bem é tudo quanto pode proporcionar ao homem qualquer satisfação. Nesse sentido se diz que a saúde é um bem, que a amizade é um bem, que Deus é o sumo bem. Mas, se filosoficamente, saúde, amizade e Deus são bens, na linguagem jurídica não podem receber tal qualificação.

Juridicamente falando, bens são valores materiais ou imateriais, que podem ser objeto de uma relação de direito. O vocábulo, que é amplo no seu significado, abrange coisas corpóreas e incorpóreas, coisas materiais ou imponderáveis, fatos e abstenções humanas.

Como diz Scuto, o conceito de coisas corresponde ao de bens, mas, nem sempre há perfeita sincronização entre as duas expressões. Às vezes, coisas são o gênero e bens, a espécie; outras, estes termos usados como sinônimos, havendo então entre eles coincidência de significação.

Não são todas as coisas materiais que interessam ao mundo jurídica. Somente interessam ao direito coisas suscetíveis de apropriação exclusiva pelo homem, como prédios, semoventes, mercadorias, livros, quadros e moedas. Se as coisas materiais escapam à apropriação exclusiva pelo homem, por ser inexaurível sua quantidade, como o ar atmosférico, a luz solar e a água dos oceanos deixam de ser bens em sentido jurídico. O conceito de coisa, na linguagem do direito, é ministrado pela economia.

Por fim, urge ainda não confundir a palavra coisa, tomada nos sentido vulgar ou genérico, com seu significado jurídico. No primeiro sentido, coisa é tudo quanto existe fora ou além do homem; no segundo, tudo quanto seja suscetível de posse exclusiva pelo homem, sendo economicamente apreciável.

Coisas e bens econômicos constituem o patrimônio da pessoa, natural ou jurídica. Mas, para que possam integrá-lo, preciso é sejam economicamente apreciáveis, idôneos à estimação pecuniária. Se não suscetíveis de aferição monetária, escapam ao raio de ação do direito. O dinheiro é, por assim dizer, seu denominador comum.

Além desses bens, outros existem ainda, de ordem moral e economicamente inapreciáveis, como a vida, a honra, a liberdade, a defesa e o nome. Esses bens não-econômicos constituem prolongamentos, emanações da personalidade natural e não entram, nem podem entrar, na formação do patrimônio, porque não comportam estimação pecuniária.

(...)

*Bens corpóreos e incorpóreos – Corpóreos são os bens dotados de existência física, material, que incidem ou recaem sob os sentidos (*res corporales sunt, quae tangi possunt*). Incorpóreos os que, embora de existência abstrata ou ideal, são reconhecidos pela ordem jurídica, tendo para o homem valor econômico (*incorporales, quae tangi non possunt*). Dentre os primeiro estão, por exemplo, os bens imóveis por natureza, especificados no art. 43, nº I, do Código Civil, dentre os segundos, a propriedade literária, científica e artística (Lei nº 5.988, de 14-12-1973), o direito à sucessão aberta (art. 14, nº III) e a propriedade industrial (Lei nº 5.772, de 21-12-1971).*

As coisas corpóreas são objeto de compra e venda, enquanto as incorpóreas, suscetíveis de cessão. Além disso, estas, ao contrário daquelas, não se prestam à tradição e ao usucapião.

(Curso de Direito Civil – Parte Geral/São Paulo: Saraiva, 1989-1990, pgs. 135 a 138.)

Confrontando-se essas definições com a situação fática trazida à colação nesse processo, vê-se que a prerrogativa de emitir gases poluentes, na medida que esgotável (limitado), passível de apropriação pelo homem (individualizado) e de avaliação econômica, passou a constituir um direito subjetivo de seu titular, bem intangível integrante de seu patrimônio.

Tratando-se de um bem incorpóreo, sua transferência, a título oneroso ou gratuito, constitui cessão de direito. Direito, repita-se, intangível, imaterial, eis que consubstanciado em um “poder fazer”.

Cabe esclarecer que a receita decorrente da cessão de direitos relativa aos créditos de carbono é receita bruta decorrente da prestação de serviços e não de venda de mercadorias.

Para Plácido e Silva, “serviços”

não constitui somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho, ou de obra material. Onde quer que haja um encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar, empreendimento a executar, ou cumprido, feito, realizado ou executado, há um serviço a fazer, ou que se fez. Serviço, porém, é aplicado para distinguir o complexo de atividades exercidas por uma corporação ou por uma entidade jurídica, exprimindo e designando assim a própria administração. Os serviços distinguem-se. Podem ser públicos, ou particulares. Podem ser domésticos, comerciais, industriais, agrícolas, profissionais, lícitos ou ilícitos.

Serviço. Designa qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, incluindo as bancárias, financeiras, creditícias e securitárias, excetuando-se as trabalhistas (Código do Consumidor – Lei nº 8.078/90 - art. 3º, §2º). (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 1287)

Pela definição acima, vê-se que amplo é o alcance da significação de “serviço”. Nesse ponto, de se observar as palavras do Des. Maurício Vidigal (*apud* voto do Min. Carlos Velloso no Recurso Extraordinário 116.121-3/SP):

O conceito econômico de “prestação de serviços” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc (vendas de bens imateriais).

Esse conceito econômico de prestação de serviços é o que foi adotado pelo texto constitucional, à luz do direito comparado e dos objetivos no novo imposto que veio a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões que incidia sobre atividades semelhantes. Tanto é assim que o imposto recai, não sobre a prestação de serviços, mas sobre “serviços de qualquer natureza”. O uso dessa expressão deixa claro que a intenção da Carta Magna não é socorrer-se de definição do direito civil, mas utilizar-se do conceito econômico de serviço. E dentro desse conceito está compreendida a locação de móveis. (grifou-se)

Tendo isso em vista, em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, aplica-se à receita decorrente da cessão efetuada ao exterior a disposição constante do art. 14, III e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, segundo o qual:

***Art.14.** Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

(...)

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

(...)

*§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.*

Submete-se o presente entendimento à Chefia da Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 5ª Região Fiscal.

Adalto Lacerda da Silva

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Conclusão

De acordo. Diante do exposto, soluciono a presente Consulta informando à consulente que está isenta do PIS/Pasep e da Cofins a receita relativa à cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quito) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Ordem de Intimação

Ao XXXXX, da XXXXXXXXXXXX, para ciência ao interessado, mediante cópia desta solução de consulta, informando-lhe que da mesma não cabe recurso nem pedido de reconsideração, de acordo com o § 2º do art. 10 da IN SRF nº 740, de 02.05.2007.

No caso de divergência de conclusão de consulta, conforme previsto no Art. 16, § § 1º e 3º da IN RFB nº 740, de 02.05.2007, a interessada poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, à Coordenação-Geral de Tributação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, cabendo-lhe comprovar, mediante juntada da publicação, a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

Lícia Maria Alencar Sobrinho
Chefe da Divisão de Tributação
Delegação de Competência
Portaria SRRF 5ª nº 238, de 25.05.2007
DOU de 28.05.2007