



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 72

---

## Solução de Consulta nº 192 - SRRF06/Disit

**Data** 9 de dezembro de 2009

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

A receita relativa à cessão para o exterior de direitos referentes a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) está sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido.

Dispositivos Legais: RIR/1999, arts. 518 e 519, § 1º, III.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

A receita relativa à cessão para o exterior de direitos referentes a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) está sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para fins de apuração da base de cálculo da CSLL pela sistemática do lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249/1995, art. 15 c/c art. 20.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

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

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

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

**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 n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).****Relatório**

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação de regência de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, formalizada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como objeto social, *em síntese, a exploração, como produtora independente, de Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCHs), a operação e gestão de todos os bens e direitos das PCHs e a participação em outras sociedades (...), sendo optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, de que trata o artigo 516 e seguintes do RIR/99.*

A Consulente afirma que:

- a) no contexto do Protocolo de Quioto, suas atividades operacionais caracterizam Mecanismos de Desenvolvimento Limpo (MDL), contribuindo, dessa forma, para a redução das emissões de gases de efeito estufa (GEE) na atmosfera;
- b) em razão disso, e após o cumprimento dos trâmites necessários junto aos organismos competentes pela certificação dessa redução, ela obteve (e continua obtendo) as correspondentes Reduções Certificadas de Emissões (RCEs), popularmente conhecidas como *créditos de carbono*;
- c) ela celebrou com empresa não vinculada e sediada no exterior acordos de compra e venda de RCEs, conforme documentação integrante da consulta (fls. 41 a 70);
- d) em essência, tais documentos consistem em compromissos ou promessas de cessão futura de direitos relativos aos RCEs, uma vez que a concretização do negócio depende das certificações das RCEs pelos organismos competentes; e
- e) usualmente, as certificações em questão ocorrem uma vez ao ano e, após serem constatadas pelo Verificador (Entidade Operacional Designada - EOD), a cessionária remete divisas para a cedente, conforme as regras do BACEN, com a consequente concretização da cessão.

Isto posto, a Consulente transcreve a ementa da Solução de Consulta SRRF09/Disit n.º 59, de 10 de março de 2008, discute e concorda com seu teor e indaga:

*a) Está correto o entendimento da Consulente de que, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido, deverá aplicar o percentual de 32% sobre a receita relativa à cessão, para o exterior, de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto)?*

*b) Está correto o entendimento da Consulente de que não haverá incidência de PIS e de COFINS sobre tais receitas, por serem decorrentes de exportação e, portanto, desoneradas dessas contribuições?*

**Fundamentos**

Preliminarmente, registre-se que as soluções de consulta disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, se destinam a dar segurança jurídica aos sujeitos passivos que apresentam à Receita Federal dúvidas sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fatos determinados de sua atividade. O exame de tais dúvidas ocorre sem que sejam conferidos os fatos narrados pelos Consulentes, tarefa que somente será realizada posteriormente, caso uma eventual fiscalização a julgue necessária. Por essa razão, e como as informações prestadas na petição da Interessada foram suficientes para descrever adequadamente o assunto a ser examinado, o contrato apresentado por ela às fls 41 a 70 não foi analisado por esta Divisão de Tributação.

Pois bem. Inicialmente, convém 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 reduziriam 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 atingir a meta convencionada, 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 ditas 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*. Dessa forma, por esse mecanismo, as Partes não incluídas no Anexo I, como é o caso do Brasil, poderiam se beneficiar de atividades ou projetos que resultassem em reduções certificadas de emissões, através de sua alienação para as Partes incluídas no Anexo I.

Ocorre que a instalação de um empreendimento qualquer, seja ele voltado à indústria, ao comércio ou à 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. Por isso, 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, seja pela implementação de projetos que levem à remoção desses gases. Desse modo, 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 primeiros estão, por exemplo, os bens imóveis por natureza, especificados no art. 43, n.º I, do Código Civil, dentre os segundos, a propriedade literária, científica e artística (Lei n.º 5.988, de 14-12-1973), o direito à sucessão aberta (art. 14, n.º III) e a propriedade industrial (Lei n.º 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. p. 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 em 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*.

Com base nessas definições, verifica-se que a Consulente explora pelo menos duas atividades distintas: venda de mercadoria (energia elétrica) e cessão de direitos (créditos de carbono).

Ao disciplinar a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda pela sistemática do lucro presumido, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) determina que, ha hipótese de atividades diversificadas, seja aplicado o percentual previsto para cada uma dessas atividades às receitas correspondentes. Assim, à cessão de direitos de qualquer natureza atribui-se o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento):

*Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, inciso I).*

*Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):*

(.....)

*III – trinta e dois por cento, para as atividades de:*

(.....)

*c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.*

(.....)

*§3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §2º).*

No caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL relativa à cessão dos créditos de carbono, a base de cálculo também é calculada utilizando-se o percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), nos termos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*

(.....)

*III - trinta e dois por cento, para as atividades de:*

(.....)

*c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;*

(.....)

*§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

(.....)

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003)*

Estabelecidos os percentuais utilizados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondentes à cessão de créditos de carbono pela Consultante, resta examinar a incidência do PIS e da Cofins.

A essa altura, convém lembrar o conceito de serviços. Para De Plácido e Silva, *serviço*

*(...) 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.*

Sendo assim, nas condições descritas pela Consulente, as receitas relativas às cessões de créditos de carbono são isentas do PIS e da Cofins.

## **Conclusão**

Em face do entendimento aqui fundamentado, proponho seja a consulta solucionada, respondendo-se à Consulente que:

a) na apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido, as receitas decorrentes da cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) estão sujeitas ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento);

b) na apuração da base de cálculo da CSLL pela sistemática do lucro presumido, as receitas decorrentes da cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) estão sujeitas ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento); e

c) estão isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas referentes à cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

À consideração superior.

ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

### **Ordem de Intimação**

Aprovo o parecer e a conclusão propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta

À Delegacia da Receita Federal em xxxxxxxx – Saort.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário à presente solução de consulta. Excepcionalmente, se a interessado tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007, art. 16.

Belo Horizonte, 9 de dezembro de 2009.

SANDRO LUIZ DE AGUILAR  
Chefe da SRRF06/Disit.  
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 212/2009 (DOU de 16/04/09)