



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	236 – COSIT
DATA	20 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF)

PAGAMENTO POR SERVIÇOS AMBIENTAIS (PSA). INCENTIVOS ECONÔMICOS. INCIDÊNCIA. BENEFÍCIOS DA LEI Nº 14.119, DE 2021.

Os incentivos econômicos concedidos com o objetivo de recuperação ou preservação de áreas ambientais degradadas representam hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, nos termos do art. 43 do CTN, constituindo rendimento tributável quando percebido por pessoas físicas.

A partir de 11 de junho de 2021 não se sujeita ao Imposto sobre a Renda o pagamento por serviço ambiental nos termos da Lei nº 14.119, de 2021, decorrente de contrato realizado pelo poder público ou, desde que registrado no Cadastro Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais (CNPSA), de contrato firmado entre particulares.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), art. 43; Lei nº 14.119, de 13 de janeiro de 2021, art. 17; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 3º.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)

PAGAMENTO POR SERVIÇOS AMBIENTAIS (PSA). INCENTIVOS ECONÔMICOS. INCIDÊNCIA. BENEFÍCIOS DA LEI Nº 14.119, DE 2021.

Os incentivos econômicos concedidos com o objetivo de recuperação ou preservação de áreas ambientais degradadas representam hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, nos termos do art. 43 do CTN, constituindo rendimento tributável quando auferido por pessoas jurídicas.

A partir de 11 de junho de 2021 não se sujeita ao Imposto sobre a Renda o pagamento por serviço ambiental nos termos da Lei nº 14.119, de 2021, decorrente de contrato realizado pelo poder público ou, desde que registrado no Cadastro Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais (CNPSA), de contrato firmado entre particulares.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), art. 43, inciso II; Lei nº 14.119, de 13 de janeiro de 2021, art. 17; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 27.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

PAGAMENTO POR SERVIÇOS AMBIENTAIS (PSA). INCENTIVOS ECONÔMICOS. INCIDÊNCIA. BENEFÍCIOS DA LEI Nº 14.119, DE 2021.

Os incentivos econômicos concedidos com o objetivo de recuperação ou preservação de áreas ambientais degradadas são rendimentos tributáveis, devendo fazer parte do resultado ajustado, presumido ou arbitrado.

A partir de 11 de junho de 2021 não se sujeita à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o pagamento por serviço ambiental nos termos da Lei nº 14.119, de 2021, decorrente de contrato realizado pelo poder público ou, desde que registrado no Cadastro Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais (CNPSA), de contrato firmado entre particulares.

Dispositivos Legais: Lei nº 14.119, de 13 de janeiro de 2021, art. 17; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 28.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. REQUISITOS. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta que não preencher os requisitos legais exigidos para sua apresentação.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, arts. 13, **caput** e incisos I e II, e 27, **caput** e incisos II e XI.

RELATÓRIO

O interessado acima identificado protocolou consulta sobre a legislação tributária federal para indagar sobre a incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), sobre determinado tipo de incentivo econômico.

2. Relata que na condição de fundação privada celebrou convênio de financiamento para execução de projetos de recuperação e proteção de serviços relacionados ao clima e à biodiversidade. Destaca a implementação do Pagamento por Serviços Ambientais (PSA), cujos contratos têm a finalidade de incentivar os proprietários de terras privadas a manter a mata nativa existente por meio de regime de compensação que premiará aqueles cujas práticas produtivas e de conservação melhorem a capacidade de sequestro de carbono.

3. Também ressalta outras duas modalidades de incentivo econômico para promoção e manutenção da Mata Atlântica. As Cadeias de Valor Sustentável (CVS) pagas a organizações de produtores rurais sem fins lucrativos e que integrem produtores rurais beneficiários do projeto, e a certificação de adoção de práticas conservacionistas reconhecidas pelo mercado em terrenos privados situados em determinadas regiões abrangidas pelo projeto.

4. Defende que tais pagamentos não representariam aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda a que se refere o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, - Código Tributário Nacional (CTN), mas indenização ou compensação para a recuperação ambiental de áreas degradadas.

5. Por fim, apresenta os seguintes questionamentos:

1) Os incentivos econômicos (classificados como PSA, CVS e certificação) para recuperação de áreas ambientais degradadas representam renda na aceção tributária, para fins de incidência de IRPF e IRPJ/CSLL?

2) Qual o tratamento tributário que deve ser conferido aos incentivos econômicos de PSA, CVS e certificação ambiental?

3) A consulente é responsável pela retenção de valores decorrentes de pagamentos a título de incentivos econômicos de PSA, CVS e certificação ambiental, especialmente pela retenção de valores decorrentes de IRPF e IRPJ?

4) As pessoas jurídicas isentas, beneficiárias de incentivos econômicos, estão sujeitas à retenção tributária decorrente dos pagamentos de PSA, CVS e certificação?

5) Como a consulente comprova a condição de isenção por parte da organização beneficiária, para fins de não-retenção de tributos?

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, cabe à consulente, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, (que revogou a IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente na data de apresentação da presente consulta), descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere a consulta, expondo, em relação à norma tributária, a dificuldade interpretativa por ela enfrentada, indicando de forma precisa (artigo, parágrafo, inciso ou alínea) qual o dispositivo normativo que lhe enseja dúvida. Entretanto, não basta indicar genericamente o dispositivo da legislação, sendo necessário explicitar qual a dúvida a ser esclarecida, conforme determina seus arts. 13 e 27 a seguir transcritos:

IN RFB nº 2.058, de 2021.

Art. 13. A consulta deverá, em relação à matéria consultada:

*I - circunscrever-se a fato determinado, **conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria;** e*

*II - **indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.***

(...)

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nos Capítulos II e III;

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, **que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;***

(...)

*XI - sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou **sem os elementos necessários à sua solução**, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente; (grifou-se)*

7. O questionamento 2 indaga de forma genérica qual o tratamento tributário deve ser conferido aos incentivos econômicos mencionados, sem descrever exatamente a qual hipótese se refere. Deve, portanto, ser considerado ineficaz, por incorrer nas hipóteses de ineficácia previstas nos incisos I e XI do **caput** do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

8. Já os questionamentos 3, 4 e 5 indagam sobre a obrigatoriedade de retenção e o procedimento no caso de pessoas isentas. Além de não detalhar a qual isenção se refere, também não informa o dispositivo legal que a prevê. Assim, devem ser considerados sem efeitos, por incorrerem nas hipóteses de ineficácia previstas nos incisos I e II do **caput** do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

9. Assim, será considerado para solução da presente consulta somente o questionamento 1, reproduzido na íntegra, a seguir:

1) Os incentivos econômicos (classificados como PSA, CVS e certificação) para recuperação de áreas ambientais degradadas representam renda na acepção tributária, para fins de incidência de IRPF e IRPJ/CSLL?

10. A respeito do fato gerador do Imposto sobre a Renda, assim dispõe o CTN:

CTN

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (grifou-se)

11. A legislação tributária conferiu ao Imposto sobre a Renda um amplo campo de incidência ao considerar como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, seja da renda, seja dos proventos de qualquer natureza, independente da denominação, localização, condição jurídica, nacionalidade e forma de percepção.

12. De acordo com excerto do contrato de PSA apresentado pela consulente, tais pagamentos têm como objetivo:

(...) incentivar os proprietários de terras privadas a manter a mata nativa existente, converter pastagens para usos mais adequados ou plantar florestas nativas para recuperação de áreas degradadas. O regime de compensação do PSA premiará os proprietários de terras cujas práticas produtivas e de conservação melhorem a capacidade de sequestro de carbono na paisagem agrícola e florestal do mosaico da Mata Atlântica do Paraíba do Sul.

13. Não fica claro se os referidos pagamentos são retribuição pela prestação de serviços ambientais ou mero prêmio ou incentivo pecuniário. Entretanto, em ambos os casos, tais rendimentos serão considerados ou como renda – produto do trabalho (serviço) prestado, ou como proventos de qualquer natureza – acréscimo patrimonial, valendo a regra que o imposto independe da denominação, localização, condição jurídica, nacionalidade, origem e forma de percepção. Logo, o objetivo de fomentar a proteção de áreas ambientais é irrelevante para fins de incidência do Imposto sobre a Renda.

14. Conclui-se, portanto, que os incentivos econômicos descritos representam hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda de que trata o art. 43 do CTN. Por conseguinte, devem ser considerados rendimentos tributáveis para fins do IRPF, nos termos do art. 3º da IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, e devem, também, constar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos arts. 27 e 28 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

15. A respeito do suposto caráter indenizatório ou compensatório dos recursos, deve-se ter em mente que tais particularidades não atribuem, por si só, isenção a imposto ou contribuição. É cediço que todo tributo somente pode ser desonerado por meio de previsão legal, desse modo, as isenções arroladas no inciso III do **caput** do art. 35 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro 2018, estão acompanhadas da respectiva base legal - e não havia na legislação tributária federal, até o momento da formulação da presente consulta, lei sobre a desoneração do pagamento do Imposto sobre a Renda e da CSLL, relativa aos incentivos econômicos para fins de recuperação ou preservação de áreas ambientais.

16. Todavia, após o protocolo da consulta em análise, foi publicada a Lei nº 14.119, de 13 de janeiro de 2021, que instituiu a Política Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais (PNPSA), incluindo desoneração tributária nos termos que especifica. Sobre essa Lei já houve manifestação da

Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) por meio da Solução de Consulta Cosit nº 42, de 16 de fevereiro de 2023. Confira-se:

26. *Por outro lado, depois da formulação da consulta em análise, foi publicada a Lei nº 14.119, de 13 de janeiro de 2021, que institui a Política Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais (PNPSA), com a previsão de que os valores recebidos a título de PSA, nas hipóteses em que o pagamento esteja de acordo com as exigências dessa Lei federal, não integram a base de cálculo dos tributos que especifica no seu art. 17, nas condições ali estabelecidas, conforme transcrição a seguir:*

*Art. 17. Os valores recebidos a título de pagamento por serviços ambientais, **definido no inciso IV do caput do art. 2º desta Lei**, não integram a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

*Parágrafo único. **O disposto no caput deste artigo aplica-se somente aos contratos realizados pelo poder público ou, se firmados entre particulares, desde que registrados no CNPSA**, sujeitando-se o contribuinte às ações fiscalizatórias cabíveis. (grifos da transcrição)*

26.1. *Ressalta-se que o art. 17 foi vetado pelo sr. Presidente da República, mas o veto foi rejeitado pelo Congresso Nacional e a publicação do artigo deu-se em 11 de junho de 2021, data em que o dispositivo passou a ter efeito.*

26.2. *O inciso IV do **caput** do art. 2º, mencionado no **caput** do art. 17, define o pagamento por serviços ambientais nestes termos:*

Art. 2º Para os fins desta Lei, consideram-se:

(...)

IV - pagamento por serviços ambientais: transação de natureza voluntária, mediante a qual um pagador de serviços ambientais transfere a um provedor desses serviços recursos financeiros ou outra forma de remuneração, nas condições acertadas, respeitadas as disposições legais e regulamentares pertinentes;

(...)

26.3. *O Cadastro Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais (CNPSA), referenciado no parágrafo único do art. 17, foi instituído no art. 16 da mesma Lei onde deverão ser registrados, entre outros dados, os contratos de pagamento por serviços ambientais realizados que envolvam agentes públicos e privados, as áreas potenciais e os respectivos serviços ambientais prestados e as metodologias e os dados que fundamentaram a valoração dos ativos ambientais.*

26.4. *É importante ressaltar que nos termos da Lei nº 14.119, de 2021, as pessoas físicas e jurídicas inadimplentes em relação a termo de ajustamento de conduta ou de compromisso firmado junto aos órgãos ambientais não podem receber recursos públicos para o pagamento por serviços ambientais. Estão igualmente excluídas da possibilidade de recebimento do PSA, eventuais áreas embargadas.*

27. *Pelo exposto no item 26, entende-se que até 14 de janeiro de 2021, exclusive, data da publicação e entrada em vigor da Lei nº 14.119, de 2021, era aplicável o tratamento tributário demonstrado no item 26 supra, segundo o qual os valores recebidos a título de PSA estavam sujeitos a incidência do IRPF tributado por meio de retenção na fonte.*

28. *Consequentemente, a partir de 14 de janeiro de 2021, o PSA passa a ser regulado pela Lei nº 14.119, de 2021, que prevê no seu art. 17, reproduzido no item 26, que os valores recebidos a título de pagamento pelos serviços ambientais, que especifica, não integram a base de cálculo do imposto sobre a renda e de outros tributos que relaciona, desde que sejam atendidos os requisitos e as condições estabelecidos em seus dispositivos.*

29. *Assim, os entendimentos expressos nos itens 25 e 26 supra respondem aos questionamentos 5.1 e 5.2 desta solução de consulta, com o esclarecimento de que os PSA enquadráveis nos termos da Lei nº 14.119, de 2021, podem ser realizados com a aplicação das disposições dessa Lei, observados os comandos normativos que dependem de regulamentação. Neste sentido, é relevante notar que a aplicação dos incentivos previstos na Lei, a contratos firmados entre particulares, está condicionada ao registro dos dados contratuais no CNPSA, sendo que as normas relativas ao registro ainda estão pendentes de regulamentação.*

30. *Aos PSA não enquadráveis nos termos da Lei nº 14.119, de 2021, para fins de fruição dos incentivos tributários, ou enquadráveis em comandos normativos pendentes de regulamentação, ficam sujeitos à aplicação do entendimento exposto no item 27. (grifos do original)*

17. Assim, os PSA enquadráveis nos termos da Lei nº 14.119, de 2021, podem ser beneficiados com as disposições dessa Lei, observados os comandos normativos que dependem de regulamentação. No caso em tela, os benefícios da Lei estão condicionados ao registro dos dados contratuais no CNPSA, pois trata-se de contratos firmados entre particulares. Ressalte-se, ainda, que as normas relativas ao registro ainda estão pendentes de regulamentação. Logo, enquanto não satisfeita essa condição, os valores recebidos ficam sujeitos à tributação, conforme exposto nos itens 9-14.

18. Em relação a retenções na fonte, também é necessário que haja previsão legal para a sua incidência. Ocorre que há diversas hipóteses previstas na legislação, mas a consultante não apresentou a fundamentação legal para cada uma delas, o que desatende aos requisitos impostos pela IN RFB nº 2.058, de 2021, conforme já exposto, preliminarmente, no item 6.

CONCLUSÃO

19. Do exposto, responde-se à consulente que:

19.1 Os incentivos econômicos concedidos com o objetivo de recuperação ou preservação de áreas ambientais degradadas representam hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, nos termos do art. 43 do CTN, sendo rendimentos tributáveis para fins do IRPF, nos termos do art. 3º da IN RFB nº 1.500, de 2014, e devendo constar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos arts. 27 e 28 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

19.2. A partir de 11 de junho de 2021 não se sujeita ao Imposto sobre a Renda, nem à CSLL, o pagamento por serviço ambiental nos termos da Lei nº 14.119, de 2021, decorrente de contrato realizado pelo poder público ou, desde que registrado no Cadastro Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais (CNPSA), de contrato firmado entre particulares.

19.3. A petição por meio dos questionamentos 2 a 5 foi formulada em desacordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, arts. 13, **caput** e incisos I e II, e 27, **caput** e incisos II e XI, visto que não preenche os requisitos exigidos para apresentação e produção de efeitos da consulta, devendo ser declarada a sua ineficácia.

Assinatura digital

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação/SRRF08

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação, para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

PROCESSO Clique aqui para inserir o texto

SOLUÇÃO DE CONSULTA 236 – COSIT

Coordenador-Geral de Tributação