



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

249 – COSIT

DATA

2 de setembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

CRÉDITOS DE REPOSIÇÃO FLORESTAL. NATUREZA JURÍDICA. CLASSIFICAÇÃO COMO ATIVO INTANGÍVEL. COMERCIALIZAÇÃO. GANHO OU PERDA DE CAPITAL. CÔMPUTO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

A reposição florestal é a compensação do volume de matéria-prima extraído de vegetação natural pelo volume de matéria-prima resultante de plantio florestal para geração de estoque ou recuperação de cobertura florestal.

Por seu turno, os créditos de reposição florestal correspondem à estimativa em volume de matéria-prima florestal resultante de plantio florestal, concedido ao responsável pelo plantio, devidamente comprovado por meio de certificado do órgão ambiental competente, e que podem ser objeto de transferência a pessoas jurídicas que tenham interesse em cobrir seus débitos de reposição florestal com esses créditos. Como esses créditos são direitos que têm por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, são classificados no ativo intangível.

Em que pese os créditos de reposição florestal, originalmente de natureza física (expressos em metros cúbicos), também possam ter expressão econômica, não correspondem a subvenção para investimento, uma vez que não caracterizam benefício estatal para implantar ou expandir empreendimento econômico.

Os resultados oriundos da comercialização de créditos de reposição florestal, ainda que reagrupados para o ativo circulante com a intenção de venda, são classificados como ganhos ou perdas de capital, devendo, pois, ser computados na determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 1º, inciso II, 179, inciso VI, 187, inciso IV, e 195-A; Lei nº 12.651, de 2012, art. 33; Lei Complementar Estadual nº 233, de 2005, arts. 50 e 53; Decreto nº 5.975, de 2006, arts. 13

a 19 e 25; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 501; Instrução Normativa MMA nº 6, de 2006, arts. 2, 10, 14, 18, 19 e 21; Instrução Normativa MMA/IBAMA nº 21, de 2014, arts. 63 e 64; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 200 e 205.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CRÉDITOS DE REPOSIÇÃO FLORESTAL. NATUREZA JURÍDICA. CLASSIFICAÇÃO COMO ATIVO INTANGÍVEL. COMERCIALIZAÇÃO. GANHO OU PERDA DE CAPITAL. CÔMPUTO NA DETERMINAÇÃO DO RESULTADO AJUSTADO.

A reposição florestal é a compensação do volume de matéria-prima extraído de vegetação natural pelo volume de matéria-prima resultante de plantio florestal para geração de estoque ou recuperação de cobertura florestal.

Por seu turno, os créditos de reposição florestal correspondem à estimativa em volume de matéria-prima florestal resultante de plantio florestal, concedido ao responsável pelo plantio, devidamente comprovado por meio de certificado do órgão ambiental competente, e que podem ser objeto de transferência a pessoas jurídicas que tenham interesse em cobrir seus débitos de reposição florestal com esses créditos. Como esses créditos são direitos que têm por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, são classificados no ativo intangível.

Em que pese os créditos de reposição florestal, originalmente de natureza física (expressos em metros cúbicos), também possam ter expressão econômica, não correspondem a subvenção para investimento, uma vez que não caracterizam benefício estatal para implantar ou expandir empreendimento econômico.

Os resultados oriundos da comercialização de créditos de reposição florestal, ainda que reagrupados para o ativo circulante com a intenção de venda, são classificados como ganhos ou perdas de capital, devendo, pois, ser computados na determinação do resultado ajustado.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 1º, inciso II, 179, inciso VI, 187, inciso IV, e 195-A; Lei nº 12.651, de 2012, art. 33; Lei Complementar Estadual nº 233, de 2005, arts. 50 e 53; Decreto nº 5.975, de 2006, arts. 13 a 19 e 25; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 501; Instrução Normativa MMA nº 6, de 2006, arts. 2, 10, 14, 18, 19 e 21; Instrução Normativa MMA/IBAMA nº 21, de 2014, arts. 63 e 64; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 200 e 205.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DE REPOSIÇÃO FLORESTAL. CLASSIFICAÇÃO COMO ATIVO INTANGÍVEL. RECEITA AUFERIDA COM A COMERCIALIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas de que trata o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, decorrentes da venda de ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível — a exemplo dos créditos de reposição florestal — ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 1º, inciso II, 179, inciso VI, 187, inciso IV, e 195-A; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso VI; Lei nº 12.651, de 2012; Lei Complementar Estadual nº 233, de 2005; Decreto nº 5.975, de 2006; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 279; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 25 e 26, inciso VI; Instrução Normativa MMA nº 6, de 2006; e Instrução Normativa MMA/IBAMA nº 21, de 2014.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DE REPOSIÇÃO FLORESTAL. CLASSIFICAÇÃO COMO ATIVO INTANGÍVEL. RECEITA AUFERIDA COM A COMERCIALIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram a base de cálculo da Cofins as receitas de que trata o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, decorrentes da venda de ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível — a exemplo dos créditos de reposição florestal — ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 178, § 1º, inciso II, 179, inciso VI, 187, inciso IV, e 195-A; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, incisos II; Lei nº 12.651, de 2012; Lei Complementar Estadual nº 233, de 2005; Decreto nº 5.975, de 2006; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 279; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 25 e 26, inciso VI; Instrução Normativa MMA nº 6, de 2006; e Instrução Normativa MMA/IBAMA nº 21, de 2014.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica acima nominada, cujo alentado texto de fls. 7-36 é parcialmente reproduzido abaixo, **verbis**:

3. *A Consulente explora e cultiva eucalipto, para fins comerciais, destinado à produção de energia e construção civil, nos termos dos seus atos constitutivos (doc. 01). A madeira, em sua forma direta lenha ou subproduto carvão vegetal, é uma fonte de energia renovável, mais benéfica, ambientalmente, comparada aos combustíveis fósseis, contribuindo para a diminuição da emissão dos Gases de Efeito Estufa.*

4. *A Consulente explora uma área de aproximadamente 8.000 ha para plantio da cultura de Eucalipto (espécie **Urograndis**), escalonado em plantios clonais de 1.000 hectares a cada ano. A atividade de produção florestal é desenvolvida visando o melhor aproveitamento do solo, dentro das mais modernas práticas de manejo de florestas, em conformidade com as legislações ambiental e trabalhista vigentes. Ou seja, a Consulente exerce a exploração florestal de forma contínua, planejada, sustentada e rentável, mantendo equilibrada a relação entre a proteção do recurso natural e a ordem econômica. Portanto, a Consulente, pelo exercício de sua atividade produtiva, demonstra a sua vinculação e a efetiva possibilidade de sua ocorrência (§ 1º do artigo 13 da IN RFB nº 2.058/21).*

5. *Em atenção às diretrizes dos Acordos Internacionais, Protocolo de Kyoto e Acordo de Paris, ratificados nos artigos 33, § 2º, da Lei Federal nº 12.651/12 (Código Florestal) e 50 e 53 da Lei Complementar de XXX nº 233/05 [de 21 de dezembro de 2005], exige-se a reposição da floresta suprimida com finalidade comercial, por meio de três modalidades: replantio, aquisição de Créditos de Reposição Florestal (CRF) ou pagamento de taxa florestal.*

6. *Caso a reposição florestal seja efetuada por meio de custos com o replantio de árvores, a Secretaria de Estado do Meio Ambiente de XXX (SEMA) concede subvenções consistentes em Créditos de Reposição Florestal (CRFs), que são passíveis de comercialização com outros produtores rurais obrigados à Reposição Florestal, conforme Instrução Normativa MMA [Ministério do Meio Ambiente] nº 06/06 [de 15 de dezembro de 2006]. A seguir, a legislação objeto da Consulta.*

[...]

8. *A dúvida da Consulente concerne à interpretação da legislação do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins com relação às receitas decorrentes da comercialização das subvenções Créditos de Reposição Florestal (CRFs), concedidos pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Estado de XXX (SEMA), com base no artigo 50 e § 1º da Lei Complementar nº 233/05, como forma de incentivar o investimento em reflorestamento e, assim, a oferta sustentável de eucalipto para o mercado consumidor.*

9. **Mais especificamente, questiona-se:**

a) Com base no artigo 30 e 50 da Lei nº 12.973/14, as receitas decorrentes da comercialização dos Créditos de Reposição Florestal (CRFs), concedidos pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Estado de XXX (SEMA), integram a composição do Lucro Real, para fins de apuração do IRPJ/CSLL? Sim ou não?

b) Com base nos artigos 1º, inciso X [sic], da Lei 10.637/02 e 1º, inciso IX [sic], da Lei 10.833/03, as receitas da comercialização das CRFs integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins? Sim ou não?

10. Para a fiel resposta à dúvida suscitada, a Consulente parte das seguintes premissas:

a) Seguindo a tendência dos Acordos Internacionais, Protocolo de Kyoto e Acordo de Paris, o incentivo ao reflorestamento é uma das metas da Política Nacional de Mudança do Clima, instituída pela Lei Federal nº 12.187/09;

b) O artigo 170 da Constituição Federal de 1988 elenca como princípio da atividade econômica a defesa do meio ambiente por meio de tratamento diferenciado conforme impacto ambiental do processo produtivo do bem ou serviço ("princípios do Poluidor-Pagador e Retributivo");

c) Os princípios do poluidor pagador e retributivo fundamentam a extrafiscalidade no Direito Tributário, ou seja, a prática de desestimular e estimular determinadas condutas através da exigência de tributos ou de subvenções;

d) A Reposição Florestal trata-se de um investimento para formação de estoque futuro e recuperação de floresta, com finalidade dúplice: garantir a sustentabilidade no fornecimento da matéria-prima (objetivo do empreendimento econômico) e a preservação da biodiversidade e da Flora (interesse público), contribuindo para a redução de emissão de Gases de Efeito Estufa (GEE) na atmosfera;

e) Os Créditos de Reposição Florestal concedidos pelo Estado de XXX tratam-se de uma subvenção, com o fim de internalizar uma externalidade positiva do replantio de árvores. Tem por objetivo subsidiar um investimento econômico que beneficia não só o desenvolvimento do empreendimento, como também toda a coletividade, de eminente interesse público.

f) As subvenções para investimento têm natureza especial, com a transferência de capital com a finalidade de auxiliar a pessoa jurídica, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos de interesse público (artigo 30 da Lei nº 12.973/14).

g) Parte-se do pressuposto de que a Consulente, através da vistoria e análise técnica, obtenha o registro de reposição/concessão monitorada pela Secretaria do Meio Ambiente do Estado de XXX, nos termos da legislação de regência;

h) Contabilmente, as receitas, auferidas com a comercialização desses créditos, serão devidamente registradas na conta reserva de lucros, nos termos do artigo 30 da Lei nº 12.973/14.

11. É o que passa a fundamentar.

V. DOS CRÉDITOS DE REPOSIÇÃO FLORESTAL: DO CONTEXTO LEGISLATIVO E A NATUREZA JURÍDICA

5.1 A Tendência Internacional

12. *A Revolução Industrial, no século XIX, deu início à produção desenfreada, baseada no uso de combustíveis fósseis e recursos naturais, sem mecanismos de prevenção contra a emissão de gases tóxicos. As mudanças climáticas resultam da intensificação do efeito estufa, pela concentração excessiva GEE, de emissão antropogênica, desde a alteração do solo, agropecuária, supressão de vegetação nativa até a queima de combustíveis fósseis para geração de energia, atividades industriais e transporte.*

13. *Partindo dessa premissa, foi acordada a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima em 1992 na cidade do Rio de Janeiro. O acordo internacional teve como objetivo conter o agravamento das mudanças climáticas, inaugurando o Princípio do Desenvolvimento Sustentável, cuja essência deriva de dois direitos fundamentais do homem: direito ao desenvolvimento econômico e direito à vida saudável.*

14. *Daí surgiu o Protocolo de Kyoto, em 11.12.2007, e, posteriormente, o Acordo de Paris, em 12.12.2015, que estabeleceram, de forma mais concreta, a limitação da emissão dos gases de efeito estufa com o propósito de evitar o aquecimento global acima de 1,5 graus Celsius, bem como consequências climáticas mais severas, com base nos melhores conhecimentos científicos, por meio da adoção de políticas públicas de baixo carbono.*

15. *Gerações de pais para filhos, seguindo pela tendência educacional nas escolas, cada vez mais evidenciam a preocupação com o meio ambiente em um futuro cada vez mais preocupante e próximo. Tendência e preocupação geram a mudança de mentalidade e, nesse sentido, a evolução legislativa mostra-se inevitável.*

16. *Neste contexto, signatário do Acordo de Paris, o Brasil assumiu o compromisso de realizar ações com objetivo de diminuir as emissões de CO2 e frear o aquecimento global até o ano de 2030. O incentivo ao reflorestamento é uma das metas da Lei nº 12.187/09, que institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima, entre outras ações desenvolvidas na legislação florestal, conforme passa a analisar.*

5.2 Da Legislação Brasileira de Proteção Florestal

17. *A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabeleceu como princípio geral da atividade econômica a defesa do meio ambiente, inclusive, por meio de tratamento diferenciado, conforme impacto ambiental do processo produtivo do bem ou serviço [Art. 170, inciso VI]:*

[...]

18. *O tratamento diferenciado fundamenta-se no princípio do poluidor-pagador, que visa a internalização dos custos relativos externos de deterioração ambiental, por meio da intervenção do Estado na Economia. MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO leciona sobre a natureza normativa do princípio do poluidor-pagador, com destaque para o campo da prevenção:*

[...]

19. *Ato contínuo, em seu artigo 225, a Carta Magna define a essência do princípio da defesa do meio ambiente:*

[...]

20. *JOSÉ AFONSO DA SILVA interpreta, didaticamente, o artigo supra, por meio de três conjuntos de normas:*

[...]

21. *A norma-princípio “direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado” revela o direito fundamental do homem à sobrevivência na terra, intrinsecamente, relacionado aos princípios da dignidade humana (artigo 1º, inciso III, da CF/88) e o da sustentabilidade. Este último princípio resulta da integração da tutela ambiental com o desenvolvimento econômico, de modo a preservar o legado ambiental para as futuras gerações, bem como a exploração sustentável e o uso equitativo dos recursos naturais.*

22. *Dentre as normas-instrumentos para a eficácia da norma-princípio (“meio ambiente ecologicamente equilibrado”), está o dever de o poder público “proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.”.*

23. *Entendem-se por flora brasileira todas as formas de vegetação úteis à terra que a revestem, o que inclui as florestas, cerrados, caatingas, brejos, inclusive, forrageiras nativas que cobrem os campos naturais. Por sua vez, Floresta é um tipo de Flora, como a formação arbórea densa, de alto porte, que recobre área de terra mais ou menos densa. Assim, quando a norma refere flora está englobando também o dever do poder público de proteger as florestas brasileiras.*

24. *Nos termos do artigo 24, inciso VI e § 1º, da CF/88, a competência legislativa sobre a proteção das florestas é concorrente entre a União, estados, Distrito Federal e municípios, cabendo à União dispor sobre normas gerais. Por sua vez, a Lei Federal nº 12.651/12, que institui o Código Florestal, tem natureza de lei geral, cuja finalidade é o estabelecimento de princípios legislativos gerais que devem ser observados pelos estados-membros quando da instituição de sua própria política florestal.*

25. *Sistematicamente, resume-se o ordenamento jurídico brasileiro com enfoque para o Estado de XXX:*

[...]

26. *Amparada nos princípios constitucionais da defesa do meio ambiente, da dignidade da pessoa humana e da sustentabilidade, foi instituída a Lei Federal nº 12.651/12 (Código Florestal), com a prescrição da obrigação de se repor o estoque de matéria-prima florestal em face do consumo daquilo que ainda se permite explorar de vegetação nativa, conforme passa a expor.*

5.2.1 O Código Florestal e a Reposição Florestal

27. O Código Florestal, instituído pela Lei Federal nº 12.651/12, estabelece normas gerais para proteção da vegetação ativa e exploração de florestas, por meio de instrumentos econômicos e financeiros. Nos termos do artigo 1º-A do Código Florestal, com redação dada pela Lei nº 12.727/12, a sustentabilidade é o princípio orientador de toda sua hermenêutica, garantindo que o desenvolvimento econômico, por meio da agropecuária e o uso da terra, submeta-se, obrigatoriamente, aos imperativos da preservação e restauração de florestas, da biodiversidade, do solo, dos recursos híbridos e da integridade do sistema climático.

28. O princípio da sustentabilidade que fundamenta a “criação e mobilização de incentivos econômicos para fomentar a preservação e a recuperação da vegetação nativa” (artigo 1º-A, inciso VI, do Código Florestal). A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 571/12, convertida na Lei nº 12.727/12, deixa clara a intenção do legislador em garantir o desenvolvimento sustentável, em atendimento à tendência internacional da redução dos Gases de Efeito Estufa:

[...]

29. É incontroverso que o desmatamento causa impactos de grandes proporções ao meio ambiente, como, por exemplo, a extinção da fauna e flora, comprometimento de nascentes e lençóis freáticos, e, conseqüentemente, o aumento das emissões dos gases de efeito estufa com o agravamento das mudanças climáticas.

30. Neste contexto, visando a manutenção dos recursos florestais explorados, o artigo 33 do Código Florestal exige da pessoa jurídica, autorizada à supressão da vegetação nativa, a reposição florestal:

[...]

31. Ato contínuo, o artigo 13 do Decreto Federal nº 5.975/06 [de 30 de novembro de 2006], que regulamenta a norma geral, define a reposição florestal como a “compensação do volume de matéria-prima extraído de vegetação natural pelo volume de matéria-prima resultante de plantio florestal para geração de estoque ou recuperação de cobertura florestal”.

32. Amparada no artigo 225, § 1º, inciso VII, da CF/88, a reposição florestal é uma obrigação constitucional a que todas as pessoas físicas ou jurídicas estão sujeitas quando exploram vegetação nativa no território brasileiro, tendo como finalidades a preservação das espécies nativas e o suprimento da demanda por matéria-prima florestal, mantendo o estoque para a presente e futuras gerações (sustentabilidade). Ou seja, a reposição florestal apresenta duplo objetivo: garantir o fornecimento de matéria-prima, com preservação da biodiversidade e da flora.

33. **In casu**, trata-se de exploração e cultivo de floresta de eucaliptos, espécie de árvore mais utilizada para obtenção de madeira de reflorestamento no Brasil. Com a reposição florestal, por meio do replantio, é possível criar uma cadeia produtiva eficiente e ecológica. Ou seja, além de garantir o fornecimento contínuo de madeira

para o setor de energia e construção civil, a técnica de reflorestamento contribui para o equilíbrio ambiental, protegendo o uso de florestas nativas, os solos, as nascentes e cursos d'água.

34. Além disso, o plantio de árvores, que absorvem o CO2 durante seu crescimento e fixam o carbono para a formação da matéria orgânica, contribui, assim, para prevenção do efeito estufa com retenção de CO2 da atmosfera. Uma vez comprovado o efetivo replantio da vegetação nativa, o Estado de origem concede créditos de reposição florestal:

[...]

35. A Instrução Normativa MMA nº 6/06 disciplina em maiores detalhes a reposição florestal, com a definição de conceitos importantes para sua operacionalidade, a saber:

[...]

36. O crédito de reposição florestal é concedido com base na estimativa da produção da floresta para a rotação em curso. Eles são gerados após a identificação e a fiscalização da execução de projeto de plantio e reflorestamento de espécies nativas, em volume correspondente à quantidade de madeira a ser explorada.

37. Após a concessão dos créditos de reposição florestal, por meio da comprovação e vinculação do plantio, estes poderão ser utilizados por seu detentor ou transferidos, uma única vez, para outras pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao cumprimento da reposição florestal, integralmente ou em partes.

[...]

39. Como se vê, os Créditos de Reposição Florestal (CRFs) são títulos representativos de volume de matéria-prima resultantes de plantio florestal, gerados após a comprovação do plantio efetivo de espécies florestais adequadas. Podem ser comercializados para pessoas físicas e jurídicas que necessitam cumprir a obrigação da Reposição Florestal.

40. Em se tratando de florestas públicas estaduais, cabe ao Estado de XXX disciplinar a aprovação e concessão dos Créditos de Reposição Florestal, conforme a Lei Complementar nº 233/05, dentro dos limites da legislação federal. É o que passa a expor.

5.2.2 A Reposição Florestal em XXX

41. A Lei Complementar do Estado de XXX nº 233/05 (LC nº 233/05) dispõe sobre a Política Florestal e os instrumentos econômicos e financeiros para a exploração sustentável. Mais especificamente, tem como finalidade objetivo “assegurar a proteção da flora no território XXX e permitir a exploração florestal de forma sustentável, fomentando práticas que contribuam para o desenvolvimento socioeconômico, a melhoria da qualidade ambiental e o equilíbrio ecológico”.

42. *O artigo 53 da LC nº 233/05 disciplina a reposição florestal, calculada sobre os volumes da matéria-prima suprimida e/ou consumida, por meio das seguintes modalidades:*

[...]

43. *Em síntese, a reposição florestal no Estado de XXX dá-se por meio de três modalidades: replantio da floresta, aquisição de Créditos de Reposição Florestal e/ou pagamento de taxa florestal, conforme ilustração:*

[...]

44. *Para os consumidores de matéria-prima florestal que optarem pelo replantio, o artigo 50 da Lei Complementar de XXX nº 233/05 estabelece o seguinte:*

[...]

45. *Assim, o responsável pelo plantio solicitará ao órgão ambiental competente a geração do Crédito de Reposição Florestal, encaminhando-lhe as informações sobre o plantio florestal, prestadas por meio de Declaração de Plantio Florestal. A vinculação de créditos de reposição florestal ao plantio florestal dar-se-á após realizada análise técnica do projeto e vistoria de avaliação dos plantios e a apresentação do Termo de Vinculação da Reposição Florestal.*

46. *Após a aprovação dos CRFs, esses créditos podem ser comercializados com terceiros obrigados à reposição florestal. Portanto, para fins da presente Consulta, parte-se do pressuposto de que as receitas decorrentes da comercialização dos Créditos de Reposição Florestal estão alinhadas à legislação do Estado de XXX.*

5.3 Valoração Econômica dos Recursos Naturais: Princípios Econômicos Ambientais e a Extrafiscalidade do Direito Tributário

47. *A natureza jurídica dos Créditos de Reposição Florestal deve ser contextualizada à luz dos princípios ambientais econômicos que a sustentam, sob a ótica da Economia Ambiental (eficiência econômica aliada à preservação ambiental). Para HANS CHRISTOPH BINSWANGER, além do trabalho, capital e tecnologia, o Produto Interno Bruto deve contemplar uma quarta medida: a utilização dos recursos naturais, a fim de transformar o cômputo do crescimento econômico numa relação de sustentabilidade com o meio ambiente.*

48. *Ao contrário do que previam os liberais clássicos, DERANI adverte que a perseguição de interesses individuais não conduz apenas ao aumento dos benefícios públicos - externalidades positivas -, mas também, tragicamente, à destruição da base comum da manutenção da vida. Ou seja, a razão individual transmuta-se no seu efeito final em irracionalidade social.*

49. *Neste contexto, a fim de equacionar o problema da escassez dos recursos naturais e da melhoria da qualidade de vida, mantendo o processo produtivo, procura a economia ambiental incorporar ao mercado o meio ambiente, com base em duas teorias:*

a) *TEORIA DA EXTENSÃO DO MERCADO (atribuição de preços) de RONALD COASE, transformando os recursos naturais em propriedade individual (**property rights**), eliminando a participação do Estado Redistribuidor.*

b) *TEORIA DA CORREÇÃO DE MERCADO de ARTHUR C. PIGOU, com a participação do Estado como corretor de distorções causadas por escolhas individuais, ora atuando como subvencionador (externalidades positivas) ora como elevador de impostos (externalidades negativas).*

50. *Em ambas as teorias, a preocupação central é a internalização das externalidades ambientais, visando ao uso racional dos recursos naturais. Externalidade é o resultado positivo e/ou negativo de uma atividade que prejudica e/ou beneficia aqueles que não estão envolvidas nela, respectivamente. Na externalidade negativa, por exemplo, vislumbra-se a “privatização dos lucros e socialização das perdas”.*

51. *Nas políticas econômicas ambientais, adota-se a TEORIA DE PIGOU segundo a qual, no caso de falha de mercado com relação à percepção de externalidades, o Estado deve introduzir um sistema de imposto, em caso de externalidade negativa, ou de subvenção ou incentivo, em caso de externalidade positiva. A adoção desta Teoria Econômica tem como base o princípio do poluidor-pagador, previsto no artigo 170, inciso IV, da CF/88, o qual impõe ao poluidor o dever de arcar com os custos das medidas de prevenção e controle da poluição.*

52. *O princípio do poluidor-pagador está relacionado ao princípio retributivo (**Vergeltung**), de modo que, a **contrario sensu**, no quadro da tributação ambiental, o agente “não poluidor” seria “não pagador”.*

53. *É visível, assim, a conexão dos princípios do poluidor-pagador e retributivo com a noção de extrafiscalidade no Direito Tributário, ou seja, a prática de desestimular e incentivar determinadas condutas através da exigência de tributos ou de subvenções. Na Extrafiscalidade, a imposição ou desoneração tributária busca objetivos alheios à mera arrecadação, sendo intencionalmente moldada para orientar os cidadãos a agir, direta e imediatamente, em favor da realização de determinado bem público. Nas palavras de Domingues:*

[...]

54. *Segue o autor defendendo o tributo como instrumento eficiente para desestimular condutas poluidoras e estimular as sustentáveis:*

[...]

55. *Aplicando essa lógica econômica para a reposição florestal: ocorre a externalidade negativa quando a empresa contribui para o aumento dos GEE, por meio da supressão da vegetação nativa, sem o replantio. O instrumento econômico que internaliza esse custo ambiental é o pagamento da taxa de reposição florestal, conforme o artigo 53, inciso IV, da LC nº 233/05.*

56. *Por outro lado, pelo princípio retributivo ('protetor-recebedor'), na externalidade positiva, a empresa que "economiza" a emissão de GEE, por meio do replantio de árvores, ganha um prêmio pelos benefícios a toda a coletividade, em outros termos, uma subvenção consistente em Créditos de Reposição Florestal.*

57. *Veja que ambos os instrumentos econômicos têm o mesmo fim: redução de GEE (proteção do meio ambiente), porém, o primeiro penaliza ("princípio do poluidor-pagador") e o segundo premia ("princípio retributivo ou do protetor-recebedor").*

58. *Pois bem, tratando-se os Créditos de Reposição Florestal de um incentivo econômico para subsidiar os custos com reflorestamento (impedindo o desmatamento de novas áreas), o mínimo que se espera é coibir políticas públicas mitigadoras dos efeitos pretendidos pelo legislador, valorizando o princípio do protetor-recebedor e ratificando a extrafiscalidade do Direito Tributário.*

5.4 Da Natureza Jurídica dos Créditos de Reposição Florestal: Subvenção para Investimento

59. *Como visto, a Reposição Florestal trata-se de um investimento para formação de estoque futuro e recuperação de floresta, com finalidade dúplice: garantir a sustentabilidade no fornecimento da matéria-prima (objeto do empreendimento econômico) e a preservação da biodiversidade e da Flora, contribuindo para a redução de emissão de GEE na atmosfera (interesse público).*

60. *Por sua vez, os Créditos de Reposição Florestal, concedidos pelo Estado de XXX, consistem em uma subvenção, com o fim de internalizar a externalidade positiva do replantio de árvores. Tem por objetivo subsidiar um investimento, na medida em que garante o objetivo do empreendimento econômico (=fornecimento sustentável de matéria-prima), beneficiando toda a coletividade, eis que a preservação da flora XXX é de interesse público. A sua concessão depende da comprovação e vinculação do replantio, monitorada pela Secretaria do Meio Ambiente do Estado de XXX.*

61. *Segundo MODESTO CARVALHOSA, as subvenções são "ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público". De forma similar, para DE PLÁCIDO E SILVA: [...]*

62. *Em matéria tributária, as subvenções correspondem a transferências de patrimônio e capital do poder público para empresas privadas, não importando qualquer exigibilidade para seu recebedor. As subvenções podem ser de custeio ou de investimento, cujo critério diferenciador reside no destino que é dado aos recursos.*

63. *A subvenção de custeio está prevista na Lei nº 4.320/64, que estabelece as diretrizes gerais para a contabilidade pública da União, estados e municípios. Sob a ótica do ente federativo, as subvenções são consideradas despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das*

entidades beneficiadas. Nos termos do artigo 44 da Lei nº 4.506/64, regulamentado no artigo 441 do RIR/2018, as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público, tidas como transferência de renda, integram a receita bruta operacional.

Por outro lado, as subvenções para investimento têm natureza especial, com a transferência de capital com a finalidade de auxiliar a pessoa jurídica, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. O registro contábil é um dos critérios definidores da natureza da subvenção de investimento, o qual deve ser lançado na Conta Reserva de Incentivos Fiscais, a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404/76, conforme o artigo 30 da Lei nº 12.973/14:

[...]

64. Ou seja, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas na conta reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404/76, com redação dada pela Lei nº 11.638/76, podendo ser utilizadas somente para absorção de prejuízo ou aumento do capital social. Nesse sentido, é a Solução de Consulta Cosit nº 109/2017:

[...]

65. Conforme SCHOUERI e BARBOSA, "a pedra de toque a distinguir a subvenção para investimento da subvenção de custeio está na sua destinação, já que a primeira exige que o montante entregue pelo poder público se vincule a um investimento". É o que se chama de "recurso carimbado". Continuam os renomados autores:

[...]

66. Ato contínuo, para que seja configurada a subvenção para investimento, além do registro contábil, o Parecer Normativo CST nº 112/78 impõe os seguintes requisitos cumulativos:

- 1) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento ("destinação");*
- 2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado ("sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado");*
- 3) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e*
- 4) Registro Contábil.*

67. A escrituração contábil-fiscal vem como instrumento eficaz de comprovação da efetiva aplicação da subvenção nos investimentos projetados. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ratifica, ao afirmar que a destinação para o investimento deverá ser refletida, contabilmente. Por amostragem:

[...]

Em suma, a “subvenção para investimento restará caracterizada quando a Lei Estadual trazer mecanismos que assegurem a efetiva aplicação da transferência na implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”. Até porque, naturalmente, diante da legislação e das normas de Direito Tributário correlatas e da semântica tributária e contábil, é possível concluir que os incentivos tributários são redutores de despesas (do saldo devedor), recuperações de custos e não receita ou faturamento, ainda mais se feitos de forma escritural. Partindo-se os requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/78, na sequência proposta, anotam-se as seguintes observações com relação aos Créditos de Reposição Florestal.

Item 1 - intenção do subvencionador de destiná-las para investimento. A intenção da Lei Complementar nº 255/03 ao conceder os Créditos de Reposição Florestal é subsidiar o investimento em estoque florestal, ou seja, o replantio de árvores. Ou seja, nos termos do artigo 1º-A, inciso VI, do Código Florestal, e artigos 1º, 50 e 53 da LC nº 233/05, a intenção do legislador é criar incentivo para que a atividade econômica de produção florestal seja explorada de forma sustentável com a preservação da biodiversidade e da flora (sem o desmatamento de novas áreas).

Item 2 - efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. A intenção do legislador está presente quando o Crédito de Reposição Florestal é concedido somente após a vinculação e certificação do replantio pelo órgão ambiental (SEMA), conforme § 1º do artigo 50 da LC nº 233/05. Ou seja, ainda que a Consulente proceda ao replantio com recursos próprios, somente após a sua certificação, esses serão compensados com os Créditos de Reposição Florestal, passíveis de comercialização.

Item 3 - o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. No caso, a Consulente é titular da floresta plantada.

Item 4 - Registro Contábil: a Consulente deve registrar as receitas decorrentes da comercialização dos Créditos de Reposição Ambiental na conta reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404/76, nos termos do artigo 30 da Lei nº 12.973/14. Em resumo, sistematicamente:

[...]

VI. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIGENTE

Considerando os créditos de reposição florestal como subvenção para investimento, nos termos da legislação estadual objeto de Consulta, passa-se às disposições legais que disciplinam o tratamento tributário em relação ao IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Primeiro, com relação ao IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 523 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto nº 9.580/18), que regulamenta o artigo 30 da Lei nº 12.973/14, as subvenções para investimento não são computadas para fins de determinação do lucro real:

[...]

Segundo advertem SCHOUERI e BARBOSA, as subvenções de investimento não são resultado das atividades das empresas:

[...]

Portanto, as subvenções para investimento não configuram receitas passíveis de geração de renda ou lucro, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional e artigo 1º da Lei nº 7.689/88.

Segundo, com relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, estas incidem sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independentemente de sua classificação contábil, exceto as receitas com natureza jurídica de subvenções para investimento. Da disciplina legal da Lei nº 10.833/03, com redação semelhante na Lei nº 10.637/02:

[...]

Portanto, segundo o disposto na legislação, as receitas decorrentes de subvenções para investimento não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Eis as previsões normativas existentes sobre a matéria, a serem objeto de esclarecimento deste órgão com relação às receitas decorrentes da comercialização das subvenções Créditos de Reposição Florestal, concedidos pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Estado de XXX (SEMA), com base no artigo 1º-A, inciso VI, do Código Florestal, e artigos 50 a 53 da Lei Complementar nº 233/05.

VII. DO PEDIDO

ANTE O EXPOSTO, requer-se o recebimento da presente Consulta, para o fim de interpretar a legislação tributária, em especial as regras do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com relação às receitas decorrentes da comercialização das subvenções Créditos de Reposição Florestal, concedidos pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Estado de XXX (SEMA), com base no artigo 1º-A, inciso VI, do Código Florestal, e artigos 50 a 53 da Lei Complementar nº 233/05. Mais especificamente, que sejam pontualmente respondidas as seguintes perguntas:

a) Com base nos artigos 30 e 50 da Lei nº 12.973/14, as receitas decorrentes da comercialização dos Créditos de Reposição Florestal (CRFs), concedidos pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente do Estado de XXX (SEMA), integram a composição do Lucro Real, para fins de apuração do IRPJ/CSLL? Sim ou não?

b) Com base nos artigos 1º, inciso X [sic], da Lei 10.637/02, e 1º, inciso IX [sic], da Lei 10.833/03, as receitas da comercialização das CRFs integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins? Sim ou não?

(grifou-se)

2. Outrossim, a requerente presta as declarações exigidas em sede de consulta pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.
3. Esse é o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

4. De início, é para sublinhar que este feito se habilita ao conhecimento, eis que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Nada obstante, é escusado destacar que a consulta não sobrestá prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco sua solução convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, ao abrigo do art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, do art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e dos arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

5. Neste diapasão, adentrando no mérito do processo, está visto que, com acúmen intelectual, a peticionante adombra a tese de que os aludidos Créditos de Reposição Florestal constituiriam subvenção para investimento. Acresce que tal interpretação — conquanto sofisticada — não resiste a uma análise mais detida da natureza jurídica do instituto em apreço. Senão, vejamos.

6. A Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, que dispõe sobre a proteção da vegetação nativa, determina que as pessoas físicas ou jurídicas que utilizam matéria-prima florestal oriunda de supressão de vegetação nativa são **obrigadas à reposição florestal**:

Art. 33. As pessoas físicas ou jurídicas que utilizam matéria-prima florestal em suas atividades devem suprir-se de recursos oriundos de:

I - florestas plantadas;

II – PMFS [Plano de Manejo Florestal Sustentável] de floresta nativa aprovado pelo órgão competente do Sisnama [Sistema Nacional do Meio Ambiente];

III - supressão de vegetação nativa autorizada pelo órgão competente do Sisnama;

IV - outras formas de biomassa florestal definidas pelo órgão competente do Sisnama.

§ 1º São obrigadas à reposição florestal as pessoas físicas ou jurídicas que utilizam matéria-prima florestal oriunda de supressão de vegetação nativa ou que detenham autorização para supressão de vegetação nativa.

§ 2º É isento da obrigatoriedade da reposição florestal aquele que utilize:

I - costaneiras, aparas, cavacos ou outros resíduos provenientes da atividade industrial

II - matéria-prima florestal:

a) oriunda de PMFS;

b) oriunda de floresta plantada;

c) não madeireira.

§ 3º A isenção da obrigatoriedade da reposição florestal não desobriga o interessado da comprovação perante a autoridade competente da origem do recurso florestal utilizado.

§ 4º A reposição florestal será efetivada no Estado de origem da matéria-prima utilizada, mediante o plantio de espécies preferencialmente nativas, conforme determinações do órgão competente do Sisnama.

[sem grifos no original]

7. Por sua vez, prescreve o Decreto nº 5.975, de 2006, que regulamenta as formas de reposição florestal, que a reposição florestal é realizada por meio da **compensação do volume de matéria-prima extraído de vegetação natural pelo volume de matéria-prima resultante de plantio florestal** para geração de estoque ou recuperação de cobertura florestal:

Art. 13. A reposição florestal é a compensação do volume de matéria-prima extraído de vegetação natural pelo volume de matéria-prima resultante de plantio florestal para geração de estoque ou recuperação de cobertura florestal.

Art. 14. É obrigada à reposição florestal a pessoa física ou jurídica que:

I - utiliza matéria-prima florestal oriunda de supressão de vegetação natural;

II - detenha a autorização de supressão de vegetação natural.

§ 1º O responsável por explorar vegetação em terras públicas, bem como o proprietário ou possuidor de área com exploração de vegetação, sob qualquer regime, sem autorização ou em desacordo com essa autorização, fica também obrigado a efetuar a reposição florestal.

§ 2º O detentor da autorização de supressão de vegetação fica desonerado do cumprimento da reposição florestal efetuada por aquele que utiliza a matéria-prima florestal.

§ 3º A comprovação do cumprimento da reposição por quem utiliza a matéria-prima florestal oriunda de supressão de vegetação natural, não processada ou em estado bruto, deverá ser realizada dentro do período de vigência da autorização de supressão de vegetação.

§ 4º Fica desobrigado da reposição o pequeno proprietário rural ou possuidor familiar, assim definidos no art. 1º, § 2º, inciso I, da Lei nº 4.771, de 1965, detentor da autorização de supressão de vegetação natural, que não utilizar a matéria-prima florestal ou destiná-la ao consumo.

Art. 15. Fica isento da obrigatoriedade da reposição florestal aquele que comprovadamente utilize:

I - resíduos provenientes de atividade industrial, tais como costaneiras, aparas, cavacos e similares;

II - matéria-prima florestal:

a) oriunda de supressão da vegetação autorizada, para benfeitoria ou uso doméstico dentro do imóvel rural de sua origem;

b) oriunda de PMFS;

c) oriunda de floresta plantada; e

d) não madeireira, salvo disposição contrária em norma específica do Ministério de Meio Ambiente.

Parágrafo único. A isenção da obrigatoriedade da reposição florestal não desobriga o interessado da comprovação junto à autoridade competente da origem do recurso florestal utilizado.

Art. 16. Não haverá duplicidade na exigência de reposição florestal na supressão de vegetação para atividades ou empreendimentos submetidos ao licenciamento ambiental nos termos do art. 10 da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.

Art. 17. A reposição florestal dar-se-á no Estado de origem da matéria-prima utilizada, por meio da apresentação de créditos de reposição florestal.

Art. 18. O órgão competente verificará a adoção de técnica de reposição florestal, de que trata o art. 19 da Lei nº 4.771, de 1965, por meio das operações de concessão e transferência de créditos de reposição florestal, de apuração de débitos de reposição florestal e a compensação entre créditos e débitos, registradas em sistema informatizado e disponibilizado por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet.

Parágrafo único. A geração do crédito da reposição florestal dar-se-á somente após a comprovação do efetivo plantio de espécies florestais adequadas, preferencialmente nativas.

Art. 19. O plantio de florestas com espécies nativas em áreas de preservação permanente e de reserva legal degradadas poderá ser utilizado para a geração de crédito de reposição florestal.

Parágrafo único. Não será permitida a supressão de vegetação ou intervenção na área de preservação permanente, exceto nos casos de utilidade pública, de interesse social ou de baixo impacto, devidamente caracterizados e motivados em procedimento administrativo próprio, quando não existir alternativa técnica e locacional ao empreendimento proposto, nos termos do art. 4º da Lei nº 4.771, de 1965.

[...]

Art. 25. As operações de concessão e transferência de créditos de reposição florestal, de apuração de débitos de reposição florestal e a compensação entre créditos e débitos serão registradas em sistema informatizado pelo órgão competente e disponibilizadas ao público por meio da Internet, permitindo a verificação em tempo real de débitos e créditos existentes.

[destacou-se]

8. A Instrução Normativa MMA nº 6, de 2006, detalha ainda mais o sistema de compensação do volume de vegetação natural extraído pelo volume de matéria-prima resultante de plantio florestal. Em seu art. 2º, incisos I e II, são definidos débito e crédito de reposição florestal. Enquanto o primeiro é o volume de matéria-prima florestal a ser repostado quando da supressão de vegetação natural, o segundo corresponde à estimativa em volume de matéria-prima florestal resultante de plantio florestal, concedido ao responsável pelo plantio, devidamente comprovado por meio de certificado do órgão ambiental competente. Transcrevem-se excertos da Instrução Normativa:

Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa, entende-se por:

I - reposição florestal: compensação do volume de matéria-prima extraído de vegetação natural pelo volume de matéria-prima resultante de plantio florestal para geração de estoque ou recuperação de cobertura florestal;

II - débito de reposição florestal: volume de matéria-prima florestal a ser repostado na supressão de vegetação natural ou em exploração ilegal de florestas naturais;

III - crédito de reposição florestal: estimativa em volume de matéria-prima florestal resultante de plantio florestal, devidamente comprovado perante o órgão ambiental competente;

IV - geração de crédito de reposição florestal: geração da expectativa de direito à concessão de crédito, mediante o plantio de floresta, em conformidade com os critérios estabelecidos nos arts. 11 a 14 desta Instrução Normativa;

V - concessão de crédito de reposição florestal: instituição de crédito de reposição florestal, após comprovação e vinculação do plantio, ao responsável pelo plantio, por meio de certificado do órgão ambiental competente;

VI - responsável pelo plantio: pessoa física ou jurídica que realiza o plantio ou o fomento e executa todos os atos necessários à obtenção do crédito, tais como apresentação da Declaração de Plantio Florestal e do Termo de Vinculação da Reposição Florestal, nos termos dos Anexos I e II desta Instrução Normativa, e em nome de quem o crédito de reposição florestal é concedido.

[...]

Art. 10. Aquele que explorar ou suprimir vegetação em terras públicas, bem como o proprietário ou possuidor de área com exploração de vegetação, sob qualquer regime, sem autorização ou em desacordo com essa autorização, cumprirá a

reposição florestal por meio da apresentação de créditos de reposição florestal, considerando os seguintes volumes:

I - para Floresta Amazônica: 100 m³ por hectare;

II - para Cerrado: 40 m³ por hectare;

III - para Caatinga e outros biomas: 20 m³ por hectare.

[...]

Art. 14. A geração do crédito da reposição florestal dar-se-á somente após a comprovação do efetivo plantio de espécies florestais adequadas, preferencialmente nativas, realizada por meio de:

I - vistoria técnica;

II - certificado de avaliação do plantio florestal emitido por organismo acreditado;

III - laudo técnico apresentado por profissional credenciado, com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica-ART, registrada junto ao respectivo Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia-CREA, conforme regulamentação.

§ 1º O órgão ambiental competente poderá credenciar organismos acreditados pelo órgão nacional de acreditação ou credenciar profissionais habilitados para a emissão de laudos de verificação de créditos da reposição florestal.

§ 2º O certificado de avaliação do plantio florestal e o laudo técnico apresentado por profissional credenciado serão homologados pelo órgão ambiental competente.

[...]

Art. 18. O crédito de reposição florestal será concedido com base na estimativa da produção da floresta para a rotação em curso.

§ 1º O volume para concessão do crédito de reposição florestal será de 150 m³/ha (cento e cinquenta metros cúbicos por hectare) para plantios florestais monoespecíficos.

§ 2º Com o objetivo de promover a recuperação de cobertura florestal com espécies nativas, os plantios executados com esta finalidade farão jus ao volume para a concessão de crédito de reposição florestal de 200 m³/ha (duzentos metros cúbicos por hectare).

§ 3º Os volumes previstos nos §§ 1º e 2º deste artigo poderão ser ajustados após análise do órgão ambiental competente de inventários florestais, com a devida ART, que comprovem alterações do volume de corte.

§ 4º Admitir-se-á o percentual máximo de falhas na floresta de 5% (cinco por cento) para a concessão do crédito.

§ 5º O volume para a aprovação de crédito poderá ser reduzido quando o percentual de falhas superar o limite previsto no § 4º deste artigo e for recomendado por laudo técnico.

Art. 19. O crédito de reposição florestal será concedido ao responsável pelo plantio florestal e será comprovado por meio de certificado do órgão ambiental competente.

[...]

Art. 21. O crédito de reposição florestal poderá ser utilizado por seu detentor ou transferido uma única vez para outras pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao cumprimento da reposição florestal.

Parágrafo único. A transferência do crédito de reposição florestal, mencionada no caput deste artigo, poderá se dar integralmente ou em partes.

[realçou-se]

9. Pois bem, a Instrução Normativa MMA/IBAMA nº 21, de 23 de dezembro de 2014, estabelece ainda a possibilidade de transferência do crédito de reposição florestal a terceiro. Vale dizer, a pessoa jurídica que tiver crédito de reposição florestal superior a seu débito poderá transferir o crédito para outra pessoa jurídica que tenha dever de compensar a extração de matéria-prima florestal oriunda de supressão de vegetação natural:

Art. 63. A geração do crédito de reposição florestal ocorrerá mediante o cadastro pelo usuário de levantamento circunstanciado ou de projeto de florestamento ou reflorestamento e a respectiva análise pelo órgão ambiental competente. (Redação dada pela Instrução Normativa 9, de 12 de dezembro de 2016)

[...]

Art. 64. O usuário poderá transferir a terceiro, em parte ou no todo, o crédito de reposição florestal concedido pelo órgão ambiental competente.

§ 1º A transferência de que trata o caput se dará uma única vez.

§ 2º O detentor dos créditos de reposição florestal, após aprovação do projeto, poderá disponibilizá-los em ambiente público no Sinaflor [Sistema Nacional de Controle da Origem dos Produtos Florestais], com a finalidade de tornar pública sua intenção de transferência do crédito a outros usuários do sistema.

§ 3º A transferência do crédito de reposição florestal por quaisquer meios não exime o detentor do povoamento de sua condução e manutenção.

§ 4º A transferência ou comercialização dos créditos de reposição florestal não transfere o domínio do produto florestal a ser extraído.

[negritou-se]

10. Por sua vez, a Lei Complementar Estadual nº 233, de 2005, também enumerou quatro formas de reposição florestal: plantio de novas áreas, participação societária em projetos de reflorestamento, **aquisição de créditos de reposição florestal** e recolhimento de taxa de reposição correspondente ao débito de reposição:

Art. 50. Os consumidores de matéria-prima florestal que optarem pela reposição mediante plantio manterão um Registro de Reposição onde serão lançados os

créditos relativos ao volume plantado e os débitos correspondentes ao volume de matéria-prima florestal constante da Guia Florestal, expedida em seu favor.

§ 1º Os volumes a serem creditados serão inicialmente de 150 m³/ha (cento e cinquenta metros cúbicos por hectare) ou 225 mst/ha (duzentos e vinte e cinco metros estéreo por hectare), devendo o volume que exceder essa previsão ser creditado somente após a realização de inventário florestal vistoriado pela SEMA.

§ 2º A reposição florestal efetuada por empresas especializadas somente poderá ser comercializada após comprovação do plantio através de vistoria e análise técnica do projeto pela SEMA.

[...]

Art. 53. A reposição florestal será calculada sobre volumes da matéria-prima suprimida e/ou consumida, mediante as seguintes modalidades:

I - plantio com recursos próprios de novas áreas, em terras próprias ou pertencentes a terceiros;

II - participação societária em projetos de reflorestamento implantados através de associações ou cooperativas de consumidores, cujos direitos dos participantes serão especificados em cotas percentuais;

III - aquisição de créditos de reposição florestal, garantidos por plantios florestais efetuados por empresas especializadas, com projetos de reflorestamento aprovado pela SEMA;

IV - recolhimento da taxa de reposição florestal correspondente ao débito de reposição. (Redação do artigo dada pela Lei Complementar nº 698, de 13/7/2021).

Parágrafo único. A reposição florestal deverá ser efetuada com espécies adequadas e técnicas silviculturais que garantam o objetivo do empreendimento, cuja produção seja, no mínimo, equivalente a área suprimida ou volume consumido, por meio da execução do projeto técnico aprovado pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente - SEMA. (Redação do parágrafo dada pela Lei Complementar nº 698, de 13/7/2021).

11. Note-se que os créditos de reposição florestal são créditos de estimativa de volume de matéria-prima florestal plantada (em metros cúbicos). Como podem ser transferidos a outras pessoas jurídicas (negociados), os créditos de reposição florestal, originalmente de natureza física, também podem ter expressão econômica.

12. Contudo, a emissão do certificado pelo órgão ambiental apenas reconhece a existência do crédito de reposição florestal, não gerando nenhuma implicação contábil de geração de receita em contrapartida à geração dos créditos de reposição florestal. Sua expressão contábil ocorre de antemão à emissão do certificado, por meio da acumulação dos gastos incorridos na formação da floresta, que vão constituir o valor contábil dos créditos de reposição florestal.

13. Como não existe nenhuma ajuda estatal para implantar ou expandir empreendimento econômico, não há que se falar na ocorrência de subvenção para investimento, conforme sugere o consulente.

14. Quanto à classificação contábil dos créditos de reposição florestal, como eles são bens incorpóreos destinados, em tese, à manutenção da companhia (constituem exigência legal à operação da companhia), tais créditos devem ser classificados no ativo intangível, por força do disposto na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

[...]

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).

[...]

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

[ênfase acrescentada]

15. No que tange à alienação dos créditos de reposição florestal a terceiros, prevê o Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, em seu art. 501, que os resultados da alienação de bens do ativo não circulante classificados

como intangível deverão ser classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de apuração do lucro real:

Art. 501. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, na extinção, no desgaste, na obsolescência ou na exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, caput).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, subtraído, se for o caso, da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

[sem grifo no original]

16. Também o art. 200 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, determina que os resultados da alienação de bens do ativo não circulante classificados como intangível deverão ser classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do Imposto sobre a Renda) e do resultado ajustado (base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido):

Art. 200. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado, os resultados na alienação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

[...]

Art. 205. Os prejuízos não operacionais somente podem ser compensados, nos períodos subsequentes ao de sua apuração, com lucros de mesma natureza.

§ 1º Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo não circulante classificados como imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda.

[destacou-se]

17. No que diz respeito à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, estipulam o inciso VI do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que **não integram a base de cálculo das contribuições** as receitas decorrentes da venda de bens do **ativo não circulante, classificado como intangível**, como é o caso da alienação dos créditos de reposição florestal. Ambos os dispositivos têm a mesma redação:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da **venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível**; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da **venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível**; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[sem grifo no original]

18. No âmbito infralegal da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a mesma determinação é encontrada no art. 279 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, que enfatiza, inclusive, a exclusão da base de cálculo a bens reclassificados para o **ativo circulante com intenção de venda**. Da mesma forma, a norma é especificada no inciso VI do art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022:

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017

Art. 279. **Não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** apurados no regime de incidência não cumulativa, a que se referem a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, as outras receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, **decorrentes da venda de bens do ativo não circulante classificado como investimento, imobilizado ou intangível**.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se inclusive no caso de o bem ter sido reclassificado para o ativo circulante com intenção de venda por força das normas contábeis e da legislação comercial.

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022

Art. 25. Observado o disposto no art. 26, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é:

I - a totalidade das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, para as pessoas jurídicas de que trata o art. 145 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55); ou

II - o faturamento, para as pessoas jurídicas de que tratam os arts. 122 e 123 (Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 52; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10).

[...]

Art. 26. Para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e da base de cálculo a que se refere o art. 25 são excluídos os valores referentes a (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 42, e § 2º, com redação dada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, art. 15; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 16; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 17; e art. 15, inciso I, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, art. 50-A, incluído pela Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020, art. 2º; e Acórdão em Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706): (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

[...]

VI - receita de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, decorrente da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

CONCLUSÃO

19. Em face do exposto, conclui-se que:

19.1 a reposição florestal é a compensação do volume de matéria-prima extraído de vegetação natural pelo volume de matéria-prima resultante de plantio para geração de estoque ou recuperação de cobertura florestal;

19.2 os créditos de reposição florestal correspondem à estimativa em volume de matéria-prima florestal resultante de plantio florestal, concedido ao responsável pelo plantio, devidamente comprovado por meio de certificado do órgão ambiental competente, e que podem ser objeto de transferência a pessoas jurídicas que tenham interesse em cobrir seus débitos de reposição florestal com esses créditos. Como esses créditos são direitos que têm por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, são classificados no ativo intangível;

19.3 em que pese os créditos de reposição florestal, originalmente de natureza física (expressos em metros cúbicos), também possam ter expressão econômica, não correspondem a subvenção para investimento, uma vez que não caracterizam benefício estatal para implantar ou expandir empreendimento econômico;

19.4 os resultados oriundos da comercialização de créditos de reposição florestal, ainda que reagrupados para o ativo circulante com a intenção de venda, são classificados como ganhos ou perdas de capital, devendo, pois, ser computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado; e

19.5 não integram as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas de que trata o inciso IV do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, decorrentes da venda de ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível — a exemplo dos créditos de reposição florestal — ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda.

Assinatura digital

JOSÉ FERNANDO HUNING

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se às Coordenações de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU L. DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à interessada.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit