

A tributação dos créditos de carbono e dos serviços ambientais

17/10/2022

Para quem não tem a menor noção do que seja o mercado de créditos de carbono, tentarei resumir em poucas palavras, buscando ser didático. Exatamente por esse motivo, não detalharei aspectos referentes ao Protocolo de Kyoto e ao Acordo de Paris, em especial ao seu artigo 6º, que prevê dois tipos de mercado de carbono: o entre países e o entre partes privadas. Vou direto ao mercado de carbono entre partes privadas.



Fernando Facury Scaff
professor e tributarista

Algumas atividades impactam o meio ambiente atmosférico, através da produção de

dióxido de carbono (que gera o *efeito estufa* — aumento do calor no planeta); outras atividades reduzem o impacto dessa poluição, através da produção de carbono. Isso é assim desde que o mundo surgiu.

Ocorre que as atividades poluentes vêm se intensificando e a preocupação ecológica se acentuando. Daí surgiu a ideia de criação de um mercado de carbono, pelo qual as atividades poluentes devem *compensar* suas emissões através do uso ou da compra de créditos de carbono, de quem os produz. Havendo lei que obrigue a realização dessa compensação, teremos um mercado *regulado*; caso contrário, haverá um mercado *voluntário* (ou *livre*), pelo qual as empresas buscam compensar suas emissões de carbono por força de norma moral ou equivalente (não-legal), como ocorre no Brasil atual — aqui entram as diretrizes *ESG* (*Environmental, Social and Governance*) — que *brasileiramente* traduzo por *Ecologia, Socioambiente e Governança* —, de obediência *voluntária* pelas empresas.

Esquemáticamente algumas situações podem vir a ocorrer: (1) existem atividades que geram poluição atmosférica; (2) existem outras atividades que combatem a poluição atmosférica; e (3) existem aquelas situações *mistas*, nas quais a mesma empresa desenvolve atividades que são poluentes e outras que reduzem o impacto poluidor. Exemplo: uma empresa do agronegócio polui a atmosfera (situação 1); porém possui área de *reserva legal*, mantendo intacta uma parcela de vegetação nativa, que seguramente reduz essa poluição (situação 2); assim, *ao mesmo tempo*, desenvolve atividade poluidora e conservativa (situação 3). Neste último caso, se o *balanço ecológico* demonstrar que os créditos de carbono emitidos são insuficientes para cobrir os débitos de emissão de poluentes na atmosfera, a empresa deverá adquirir no mercado os créditos que faltam, fazendo-o dentre aquelas empresas *superavitárias* na emissão de carbono.

Observe-se, *a latere*, que a criação desse mercado de créditos de carbono decorre da *financeirização do meio ambiente*, pois transforma as preocupações ecológicas em *créditos* passíveis de compensação entre as empresas — daí se pode até mesmo falar em um *direito financeiro ambiental*, mas esse é um assunto para outro texto (no espaço próprio da coluna

Contas à Vista).

O fato é que esse *mercado financeiro ambiental* de créditos de carbono nos coloca defronte a algumas situações que seguramente trazem impacto *tributário* — objeto da presente análise (coluna *Justiça Tributária*). Buscando permanecer didático, dividirei a análise tributária em duas partes: (1) na *geração* do crédito de carbono e (2) na *comercialização* do crédito.

Como é *gerado* um crédito de carbono? Através de *certificação*, que é realizada por empresas especializadas. Elas que afirmarão, com credibilidade, quantos créditos de carbono gera o gramado do Maracanã, ou um alqueire de soja, ou um hectare de floresta nativa. A depender do tipo de vegetação, dentre outros fatores, haverá a geração de mais ou menos créditos de carbono, o que deverá ser certificado por uma empresa especializada. Não basta ter a área verde, é necessário *apurar, mensurar, certificar e cartularizar* a existência desses créditos, a fim de que possam ser negociados. Logo, neste passo, há a criação de um *ativo*, de um *crédito*, para a empresa, que, no mercado *livre (voluntário)*, servirá para uma finalidade específica, que é a de compensar a emissão de poluentes, seja através de uso dos próprios créditos, seja através de compra e venda, seguindo a correlação de que um crédito de carbono *compensa* uma tonelada de poluentes emitidos.

Este crédito é uma representação *financeira* de um recurso natural não renovável, ou seja, esgotável/percível. Logo, devem ser realizadas *certificações periódicas* a fim de demonstrar que aquela área verde, geradora de créditos, permanece íntegra. Sendo assim, serão necessárias certificações periódicas para a geração de novos créditos.

Essa *geração* de créditos de carbono gera tributação? Embora seja um tema muito novo, o que acarreta a necessidade de maior reflexão, em uma análise preliminar arrisco afirmar que *não*, fazendo um paralelo: o crescimento vegetativo do rebanho, através da *geração* de novos bezerros, não acarreta qualquer tributação. Só quando o bezerro é *comercializado* é que ocorrem incidências tributárias, não pelo singelo fato de ele ter sido *gerado* (CPC 29). Logo, entendo, ainda de forma preliminar, que não há tributação na *geração* dos créditos de carbono. Claro que tais créditos só existem se forem *certificados*, e devem ser contabilizados, mas não geram tributação.

Haverá tributação na *comercialização* dos créditos de carbono? Ainda aqui é necessária muita cautela, pois o debate tem sido pautado pela classificação contábil do referido crédito, se *financeiro* ou se *intangível*, com consequências tributárias diferentes em cada situação, **como exposto com muita acuidade por diversos autores em relevante análise**, e reafirmado por Diego Castelo Branco, Gabriel Águila e Thiago Maia em evento recente. Embora sejam análises importantes, penso ser necessário deslocar o olhar e dar um passo atrás, a fim de verificar se, para o direito ambiental, os créditos de carbono se enquadram como *serviços ambientais* — *observe-se que isso fará toda a diferença* (para melhor compreensão recomendo a leitura do livro de Ana Maria Nusdeo — *Pagamento por serviços ambientais. Sustentabilidade e disciplina jurídica*. São Paulo: Editora Atlas, 2012).

A Lei 14.119, de 13 de janeiro de 2021, instituiu a Política Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais, tendo conceituado no artigo 2º, II, que são *serviços ecossistêmicos* os "benefícios relevantes para a sociedade gerados pelos ecossistemas, em termos de manutenção, recuperação ou melhoria das condições ambientais, nas seguintes modalidades: ('c') serviços de regulação: os que concorrem para a manutenção da estabilidade dos processos ecossistêmicos, tais como o sequestro de carbono, a purificação do ar, a moderação de eventos climáticos extremos, ...". Portanto, entende-se como inserto no artigo 2º, II, "c" da Lei 14.119/21 o mercado de créditos de carbono.

Além disso, o artigo 2º, IV, definiu que *pagamento por serviços ambientais* é uma "*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*".

Ocorre que nosso presidente da República *vetou* o artigo 17 da referida lei, que dispunha sobre os efeitos tributários dos pagamentos por serviços ambientais, os quais *não integrariam a base de cálculo* do Imposto sobre a Renda (IR), da CSLL, do PIS e da Cofins.

Acertadamente, *corrigindo o erro do presidente*, o Congresso Nacional *rejeitou o veto*, e em 10 de junho de 2021 o artigo 17 da Lei 14.111/21 passou a vigorar, afastando o IR, a CSLL, o Pis e a Cofins dos valores decorrentes de pagamento por serviços ambientais. É com base nesse entendimento, decorrente do enquadramento do mercado de crédito de carbono como uma espécie de pagamento por serviços ambientais, que a tributação *federal* acima referida foi afastada, caracterizando-se como uma isenção total sobre tais receitas. Poderia me alongar, mas o espaço é curto e existem outros aspectos a serem tratados.



Resta analisar a tributação estadual e municipal. A comercialização desses créditos está sujeita ao ICMS ou ao ISS? São serviços ou mercadorias?

Sigo outro caminho. Os créditos de carbono são *créditos* que surgem após a certificação sobre a área ambiental inventariada, e se caracterizam como sendo *ativos financeiros*, exatamente como definido pelo Decreto 11.075/22, artigo 2º, I, *literis*: "*crédito de carbono: ativo financeiro, ambiental, transferível e representativo de redução ou remoção de uma tonelada de dióxido de carbono equivalente, que tenha sido reconhecido e emitido como crédito no mercado voluntário ou regulado*". Logo, considerando a situação atual das normas e do debate acadêmico, considero que a incidência sobre a comercialização dos créditos de carbono, que são ativos financeiros, é a do IOF, e não o ISS ou ICMS. Lembremos que IOF representa *tecnicamente* incidência sobre operações (1) de crédito, (2) câmbio, (3) seguro, e (4) relativas a títulos ou valores mobiliários, o que permite sua inserção nesta última hipótese, a depender de lei que o preveja.

A despeito de ter afirmado acima que os créditos de carbono se caracterizam como *serviços ambientais*, eles não são exatamente um *serviço* para fins de incidência do ISS — não podemos cair no risco do nominalismo. Por outro lado, não se está comercializando uma mercadoria ou um bem, mas *créditos*, o que afasta o ICMS e atrai o IOF.

Alguém observará que tais conclusões praticamente afastam qualquer tributação sobre a comercialização de créditos de carbono — no que estará correto. A baixa carga fiscal é a forma pela qual o direito tributário contribui para o meio ambiente, bem como o direito financeiro contribuiu na criação do mercado de carbono. Está corretíssimo afastar o máximo possível a tributação sobre esse mercado, a fim de ampliar a proteção ambiental e ajudar a concretizar o artigo 225, CF, que assegura a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Como o foco da exposição é a tributação dos créditos de carbono, deixarei para outra ocasião (1) a crítica à utilização desse sistema, que, na verdade, é um sistema de *soma zero*, (2) bem como sua análise comparativa com o sistema de Fundos (como o do Fundo Amazônia, criado pelo Decreto n. 6.527/08, e inviabilizado pelo atual governo — Decretos 9.759/19, 10.144/19 e 10.223/20), com (3) o sistema de tributação mais oneroso das atividades poluentes, e com (4) a fórmula que prevê uma tributação mais onerosa aos países mais poluidores. Este parágrafo final aponta, como nas novelas, para cenas dos próximos capítulos.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2022-out-17/justica-tributaria-tributacao-creditos-carbono-servicos-ambientais/>