

TRATAMENTO CONTÁBIL DO CBIO NAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS: UM ESTUDO DE CASO À LUZ DAS NORMAS DO COMITÉ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

José Nelson Barbosa Tenório

*Docente da Universidade Federal de Pernambuco,
Mestre em Ciências contábeis,*

Higor Gabriel Araújo Dos Santos

*Analista Financeiro no Grupo Dislub Equador
Graduado em Ciências Contábeis da Universidade
Federal de Pernambuco*

a) Información Financiera y Normalización Contable

Palavras-chaves: RenovaBio. Crédito de descarbonização. Ativo intangível.

Resumo

Em um contexto de mudanças climáticas e de protocolos e acordos internacionais, foi instituída no Brasil a política nacional de biocombustíveis (RenovaBio), tendo como um dos seus principais instrumentos o crédito de descarbonização (CBIO). A presente pesquisa aborda o tratamento contábil dos CBIOs nas distribuidoras de combustíveis com base nos pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O estudo utiliza o método indutivo, apresenta uma abordagem qualitativa, desenvolvida com caráter exploratório, visando um maior entendimento do assunto, sendo desenvolvido a partir de um estudo de caso. Também foi realizado um levantamento dos pronunciamentos do CPC que possuem relação com o CBIO, obtendo-se o CPC 39 e o CPC 04 (R1), e foram verificadas possíveis semelhanças entre o tratamento contábil do CBIO e dos créditos de carbono. Com base no estudo realizado, verifica-se que o CBIO é contabilizado no grupo do ativo intangível na distribuidora de combustíveis objeto deste estudo, pelo fato de adquirir o direito de utilizá-lo e de possuir o caráter de bem intangível em uso na empresa. Além disso, os créditos de carbono também figuram no ativo intangível, entretanto diferem do CBIO em termos de fatos contábeis e forma de contabilização, dadas as particularidades de cada título.

Palavras-chaves: RenovaBio. Crédito de descarbonização. Contabilização. Ativo intangível.

Abstract

In a context of climate changes, international protocols and agreements, was instituted in Brazil, the national biofuels policy (RenovaBio), having as one of the main instruments the credit of the decarbonisation (CBIO). This research highlights the accounting treatment of CBIOs at fuel distributors based on the accounting pronouncements issued by the Accounting Pronouncements Committee (APC). The study made uses the inductive method, showing a qualitative and developed approach, in exploratory way, seeking a better understanding of the topic, being developed by a study of case. Given that, a survey was made of CPC pronouncements associated to CBIO, acquiring the CPC 39 and CPC 04 (R1) and it was checked feasible similarities between the accounting treatment of CBIO and carbon credits. Within a study made, it was concluded that the CBIO is accounted in a group of intangible assets at fuel distributors, due to the fact that they acquire rights to use it and to have the feature of an intangible asset in use in the company. So, as a matter of fact, the carbon credits are also included in intangible assets, however they differ from CBIO with reference of accounting facts and form of accounting, given as particularities of each headline.

Keywords: RenovaBio. Decarbonisation credit. Accounting. Intangible assets.

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa teve como base o setor de combustíveis, de modo específico o segmento de distribuição de combustíveis, no qual as distribuidoras devem, de forma compulsória, adquirir os créditos de descarbonização (CBIOs) e contabilizá-los adequadamente em suas demonstrações financeiras.

A distribuição de combustíveis pode ser considerada uma atividade que contribui, de certo modo, com a emissão dos gases do efeito estufa (GEE), haja vista que dentro do processo de produção de combustível há a emissão de gases nocivos à atmosfera.

O aquecimento global tem sido um tema bastante debatido nas últimas décadas e tem levado as nações a discutirem e implantarem políticas de preservação do meio ambiente, buscando refrear os danos causados pelos GEE. Uma das pautas da Organização das Nações Unidas (ONU) é o desenvolvimento sustentável dos países, promovendo reuniões de cunho ambiental para a discussão de questões climáticas.

Perante as alterações climáticas em torno do mundo, bem como do impacto dessas alterações na vida humana, de acordo com Sousa (2021), o Acordo de Paris (2015) foi assinado por 195 países e ratificado por 147 com o objetivo de estabelecer metas para a redução dos gases do efeito estufa. A intensa utilização de combustíveis fósseis na matriz energética dos países tem contribuído de forma ativa na liberação do dióxido de carbono (CO₂) e de outros gases nocivos à atmosfera. O citado acordo tem como principal meta manter o aumento da temperatura do planeta terra abaixo dos 2°C.

Mediante a assinatura do acordo, ainda segundo Sousa (2021), o Brasil se comprometeu com algumas metas, dentre elas as principais são: aumentar o uso de fontes alternativas de energia; aumentar para 18% a participação de bioenergias sustentáveis na matriz energética do país até o ano de 2030; utilizar tecnologias limpas nas indústrias; melhorar a infraestrutura dos transportes; diminuir o desmatamento; e restaurar e reflorestar até 12 milhões de hectares.

Nesse contexto, a figura do CBIO emergiu no mercado brasileiro de combustíveis no ano de 2017, dentro da Política Nacional de Biocombustíveis (RenovaBio), tendo sido criado como um meio de contribuir com a redução da emissão de GEE e de incentivar o aumento do consumo de biocombustíveis na matriz energética do país.

Conforme a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) (2021), em 2017 foi sancionada a Lei nº 13.576, a qual instituiu o RenovaBio. Esta política tem como objetivos contribuir com o cumprimento dos compromissos assumidos pelo Brasil no Acordo de Paris, promover a expansão dos biocombustíveis na matriz energética brasileira e manter um ambiente previsível no mercado de combustíveis, tendo em vista ganhos de eficiência energética na produção, comercialização e utilização de biocombustíveis e a redução de gases causadores do efeito estufa.

De acordo com o Ministério de Minas e Energia (MME) (2021a), o RenovaBio possui três eixos estratégicos, a meta de descarbonização, a certificação da produção de biocombustíveis e o CBIO, ativo financeiro negociado em bolsa equivalente a uma tonelada de emissões de GEE evitadas. O primeiro eixo consiste no estabelecimento anual de metas para o período de dez anos por parte do Governo Federal, as quais são direcionadas para os distribuidores de combustíveis. Quanto ao eixo da certificação, os produtores e importadores de biocombustíveis certificam, de forma voluntária, sua produção e recebem notas de eficiência energético-ambiental, que em seguida são multiplicadas pelo volume comercializado, resultando na quantidade de CBIOs que cada produtor e importador poderá emitir e vender no mercado, tendo como compradores compulsórios os distribuidores de combustíveis.

A aquisição do CBIO foi inserida compulsoriamente para as distribuidoras, considerando-se que a atividade fim das mesmas corrobora para a emissão dos GEE, levando-as a se depararem com a questão da contabilização em seus demonstrativos.

Tendo em vista que a emissão ou a compra do CBIO provoca alterações no patrimônio dos produtores e importadores de biocombustíveis, bem como, dos distribuidores de combustíveis, a contabilidade como ciência social aplicada, que tem por objeto de estudo o patrimônio, possui a responsabilidade de reconhecer e evidenciar de forma adequada tais fatos. Dada a incipiência do CBIO no mercado brasileiro, percebe-se que ainda não há um pronunciamento direto por parte dos órgãos reguladores com relação à contabilização desses

créditos. A contabilidade brasileira, por meio da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do *International Accounting Standards Board* (IASB) e mediante os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), fornece amparo a estudos que buscam verificar o devido tratamento contábil do CBIO.

Diante desse cenário, vista a contribuição do CBIO para a sociedade como um todo, bem como a importância do seu adequado registro nos demonstrativos financeiros das distribuidoras de combustíveis, propõe-se verificar os aspectos contábeis relacionados à sua aquisição e utilização. Sendo assim, a questão que se levanta em meio a esse cenário, e que também norteará este estudo, é a seguinte: **estariam as distribuidoras de combustíveis aplicando o tratamento contábil aos CBIOs de acordo com os pronunciamentos do CPC?**

A pesquisa tem por objetivo principal a análise do tratamento contábil dado ao CBIO, pelas distribuidoras de combustíveis, em relação aos pronunciamentos emitidos pelo CPC. Como objetivos específicos, busca-se identificar como tem sido registrado contabilmente o CBIO nas distribuidoras de combustíveis, analisar quais os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC dão suporte ao registro das operações com o CBIO e averiguar se o tratamento contábil dado ao CBIO assemelha-se ao que é dado ao crédito de carbono.

O estudo justifica-se pela demanda de trabalhos que buscam apresentar a contabilização das operações com o CBIO nas distribuidoras de combustíveis, pela incipiência do tema no meio acadêmico contábil, bem como pela crescente preocupação com as questões ambientais e seus desdobramentos.

A contribuição desta pesquisa é apresentar a contabilização das operações envolvendo a compra e a utilização do CBIO nas distribuidoras de combustíveis, pela sua especificidade e por ser uma temática ainda pouco explorada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Acordo de Paris

Conforme descreve Maciel *et. al* (2009, p. 92), em 1972 ocorreu a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, em Estocolmo, na Suécia, onde 113 países firmaram compromissos ligados à preservação do meio ambiente, representando o marco da conscientização com relação às questões climáticas e seus impactos, e onde foi concebida a Declaração de Estocolmo e o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente.

Segundo ainda relata Maciel *et. al* (2009, p. 92), em 1990 foi estabelecido o Comitê Intergovernamental de Negociação para a Convenção-Quadro sobre a Mudança do Clima através da Assembleia Geral das Nações Unidas, sendo a Convenção-Quadro (UNFCCC) assinada por mais de 150 países no ano de 1992, e em 1994 entraram em vigor as primeiras normas propostas para a implementação do seu funcionamento. As nações signatárias receberam a denominação de “Partes”, e desde então as Partes têm realizado encontros para discutirem soluções para a problemática do aquecimento global, tendo sido realizadas vinte e cinco Conferências das Partes até o momento.

De acordo com Souza e Corazza (2017, p. 69-70), o Acordo de Paris foi o resultado da discussão e apresentação de metas estabelecidas voluntariamente pela maioria das Partes na 21ª Conferência das Partes (COP-21) da UNFCCC, realizada na capital francesa. Ainda conforme Souza e Carazza (2017, p. 70), dentre as determinações do Acordo incluem-se: 1) reter a elevação da temperatura global média do planeta abaixo dos 2°C e limitar a elevação da temperatura a 1,5°C; 2) ampliar a adaptabilidade aos impactos advindos das alterações climáticas e o desenvolvimento com baixas emissões dos GEEs; e 3) fazer com que os fluxos monetários estejam integrados com a redução das emissões dos GEEs e com o desenvolvimento sustentável, do ponto de vista climático.

Dentro do contexto do Acordo de Paris, segundo Filter (2020, p. 49), o governo brasileiro definiu metas de redução dos GEE, estabelecendo para o ano de 2025 o percentual 37% abaixo dos níveis de 2005 e para o ano de 2030 o percentual de 43%. Ainda conforme Filter (2020, p. 49), com relação ao setor florestal o governo estipulou a restauração e o reflorestamento de 12 milhões de hectares e a redução a zero do desmatamento ilegal até o ano de 2030, e para o setor agrícola comprometeu-se a restaurar 15 milhões de hectares de pastagens degradadas e a incrementar cinco milhões de hectares de sistemas de lavoura-pecuária-florestas até 2030.

2.2 RenovaBio

Tendo como base os compromissos assumidos pelo Brasil no Acordo de Paris, o RenovaBio foi concebido pelo governo federal brasileiro como um dos desdobramentos para o alcance de algumas das metas estabelecidas e assumidas pelo país no Acordo, sobretudo no que tange a ampliação da participação de bioenergias na matriz energética brasileira.

Segundo o MME (2021a), o RenovaBio é a política de Estado que reconhece a função estratégica dos biocombustíveis (etanol, biodiesel, biometano, bioquerosene, entre outros) na matriz energética do país, no que diz respeito à sua colaboração para a segurança energética, para a previsibilidade do mercado e para a redução de emissões dos GEE no setor de combustíveis, viabilizando uma oferta de energia mais sustentável, competitiva e segura.

A ANP (2021) descreve o RenovaBio como a política nacional de biocombustíveis, instituída pela Lei nº 13.576 de 26 de dezembro de 2017, que tem por objetivos proporcionar o cumprimento dos compromissos assumidos pelo Brasil no Acordo de Paris, sob a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre mudança do clima; viabilizar a devida expansão dos biocombustíveis na matriz energética brasileira, com foco na constância do abastecimento de combustíveis; e fornecer previsibilidade para a participação competitiva de biocombustíveis no mercado nacional de combustíveis, impulsionando a adequada relação entre eficiência energética e emissão de GEE no processo de produção, comercialização e utilização de biocombustíveis.

O art. 4º da Lei 13.576, de 26 de dezembro de 2017, define como instrumentos do RenovaBio as metas de redução de GEE na matriz de combustíveis nacional; os CBIOs; a certificação de biocombustíveis; as adições de biocombustíveis aos combustíveis fósseis; os incentivos fiscais, financeiros e creditícios; e as ações assumidas no âmbito do Acordo de Paris. (BRASIL, 2021).

Conforme o MME (2021a), o RenovaBio possui três eixos estratégicos, que são: 1) as metas de descarbonização; 2) a certificação da produção de biocombustíveis; e 3) o CBIO.

Segundo descreve o MME (2021a), no primeiro eixo o Governo Federal estabelece metas anuais para o período de dez anos, direcionadas aos distribuidores de combustíveis. O segundo eixo consiste na certificação voluntária da produção dos produtores e importação dos importadores de biocombustíveis, sob a forma de notas de eficiência energético-ambiental, que em seguida são multiplicadas pelo volume comercializado, resultando na quantidade de CBIOs, o terceiro eixo, que cada produtor e importador poderá emitir e vender no mercado.

O MME (2021a) relata que em 2018 a ANP emitiu a Resolução nº 758/2018, que regulamentou a certificação da produção ou importação de biocombustíveis e o credenciamento de firmas inspetoras. As metas compulsórias anuais de redução de emissões dos GEEs para a comercialização de combustíveis foram definidas pelo Decreto nº 9.888 de 27 de junho de 2019. Em novembro do ano de 2019 o MME regulamentou as transações com o CBIO através da Portaria MME nº 419/2019. E no fim do ano de 2019, no mês de dezembro, a ANP publicou a Resolução nº 802/2019, que estabeleceu os procedimentos para geração de lastro necessário para emissão primária de CBIO.

2.3 CBIO

De acordo com a Lei nº 13.576, de 26 de dezembro de 2017, o CBIO é o instrumento registrado sob a forma escritural para fins de comprovação das metas compulsórias anuais de redução de emissões dos GEE na comercialização de combustíveis. Essas metas são direcionadas a todos os distribuidores de combustíveis de forma individual e são proporcionais à respectiva participação no mercado de combustíveis fósseis com base no ano anterior. (BRASIL, 2021).

Segundo a ANP (2021), o CBIO é o ativo financeiro, negociado em bolsa, que deriva da certificação do processo de produção e importação dos produtores e importadores de biocombustíveis, emitido de acordo com os níveis de eficiência alcançados a partir da comercialização dos biocombustíveis certificados.

A Brasil, Bolsa, Balcão (B3) (2021), a bolsa de valores brasileira, expõe que o CBIO é um dos instrumentos instituídos pelo RenovaBio utilizado como dispositivo para o atendimento das metas anuais de descarbonização, emitido por produtores e importadores de biocombustíveis certificados pela ANP, com base em suas notas fiscais de compra e venda, e adquirido pelos distribuidores de combustíveis fósseis, como forma de atingir essas metas.

Conforme a B3 (2021), um CBIO é o equivalente a uma tonelada de CO₂ evitado na natureza, não possuindo data de vencimento e sendo retirado de circulação apenas quando solicitada sua aposentadoria. A B3 (2021) retrata que a aposentadoria dos CBIOs é de responsabilidade dos distribuidores de combustíveis que possuem sua titularidade e deve ser solicitada anualmente de acordo com a quantidade equivalente às metas de descarbonização que lhes foram colocadas.

Tendo como base a lâmina elaborada pela B3 (2021), o ciclo de vida do CBIO segue as sequências descritas nos quadros abaixo:

Quadro 1: Ciclo de vida do CBIO fora do ambiente da B3.

Sequência	Agente	Ação
1º	Produtor (Emissor)	O produtor de biocombustíveis solicita à ANP a autorização para a emissão do CBIO.
2º	ANP	Análise dos lastros e autorização para a emissão do CBIO.
3º	Produtor (Emissor)	O produtor entra em contato com o escriturador para solicitar a emissão do CBIO.
4º	Escriturador	Emite o CBIO sob a forma escritural e inicia o processo de registro da B3.

Extraído de: B3, 2021.

Quadro 2: Ciclo de vida do CBIO dentro do ambiente da B3.

Sequência	Agente / Fase	Ação
1º	Escriturador	Na qualidade de agente de registro, imputa as informações na B3.

2º	Escriturador	Registra as informações referentes à emissão do CBIO.
3º	B3	O código identificador para o CBIO é fornecido pelo sistema.
4º	Negociação	Os CBIOs ficarão disponíveis para negociação.
5º	Escriturador	Após o primeiro negócio, aloca as quantidades para o comprador, indicando o preço unitário (PU) de venda dos CBIOs.
6º	Representante do cliente	O representante do cliente comprador confirma a operação lançada pelo Escriturador.
7º	B3	<i>Delivery Versus Payment (DVP)</i> - entrega contra pagamento - do CBIO: o ativo é trocado de posição mediante a confirmação de pagamento.
8º	Representante do cliente	Lança a aposentadoria do CBIO em nome do cliente/investidor.
9º	B3	O sistema identifica quantidades em custódia e solicita duplo-comando do escriturador.
10º	Escriturador	Faz o duplo-comando da operação para ter controle das quantidades escrituradas.
11º	B3	Aposenta o CBIO retirando as posições do cliente.

Extraído de: B3, 2021.

Consoante ao que descreve a B3 (2021), os produtores e importadores de biocombustíveis solicitam autorização para emissão e validação das notas fiscais que propiciam a emissão do CBIO juntamente a ANP, e em seguida, após a obtenção da documentação, contratam um escriturador (Banco ou instituição financeira) para realizar o processo de emissão e registro na B3. Ainda em conformidade com a B3 (2021), o registro da emissão, negociação e aposentadoria do CBIO é realizado em ambiente disponibilizado pela B3.

De acordo com o que dispõe a Portaria nº 419 do MME, de 20 de novembro de 2019, em seu processo de negociação o CBIO é obrigatoriamente adquirido pelos distribuidores de combustíveis, com o objetivo de atender as metas individuais de descarbonização, e pode ser adquirido por parte não obrigada, desde que possua cadastro no ambiente de negociação. (BRASIL, 2021).

Conforme o Art. 11 da Portaria nº 419 do MME, de 20 de novembro de 2019, a aposentadoria do CBIO “[...] é o processo realizado por solicitação do detentor do crédito ao escriturador que visa à sua retirada definitiva de circulação, o que impede qualquer negociação futura do crédito aposentado.” O escriturador possui a responsabilidade de informar, trimestralmente, à ANP a posição atualizada dos créditos aposentados do distribuidor de combustíveis. (BRASIL, 2021).

Segundo o MME (2021b), no ano de 2020 foi cumprido o percentual de 98% da meta de aquisição de créditos de descarbonização estabelecida para o citado ano, onde foram emitidos 18,5 milhões de CBIOS e comercializados, aproximadamente, 15 milhões na B3, tendo como preço médio o valor de R\$ 43,66 (quarenta e três reais e sessenta e seis centavos). Para o ano de 2021, ainda de acordo com MME (2021b), a referida meta é de 24 milhões de CBIOS.

2.4 Tratamento Contábil dos Créditos de Carbono

Uhlmann *et. al* (2011, p. 4) afirma que os créditos de carbono referem-se às Reduções Certificadas de Emissões (RCEs) geradas a partir da implementação de Mecanismos de Desenvolvimento Limpo (MDL), preconizados pelo Protocolo de Quioto, que constituem-se em uma das formas dos países desenvolvidos atingirem seus compromissos de redução dos GEEs.

As RCEs decorrem da execução de projetos sob a orientação dos MDL e esses projetos constituem-se em um complexo de recursos dirigidos à execução de empreendimentos que possuem a capacidade de refrear ou extinguir os GEE da atmosfera. Segundo Uhlmann *et. al* (2011, p. 8), esses projetos podem ser segmentados em três fases distintas, que são: 1) constituição do projeto MDL; 2) operacionalização do projeto MDL à emissão das RCEs; e 3) venda das RCEs.

Em conformidade com o que descreve e propõe Maciel *et. al* (2009, p. 108), a contabilização desses créditos possui dois pontos de vista. Sob a perspectiva da empresa que desenvolve o projeto e comercializa os créditos, consoante ao que propõe Maciel *et. al* (2009, p. 108), no início do projeto há o reconhecimento do ativo intangível e da saída de recursos das disponibilidades. Quando ocorre a venda da expectativa de sequestro de CO₂ é reconhecida a entrada de recursos no disponível e a obrigação de entregar as RCEs à empresa financiadora. No momento em que há a confirmação da expectativa é debitada uma conta específica de estoque e creditada a conta do ativo intangível reconhecida no início do projeto. Na última etapa, onde se concretiza a entrega do crédito à empresa financiadora, debita-se a conta da obrigação reconhecida no início do projeto e credita-se a conta específica de estoque que foi reconhecida na confirmação da expectativa.

A partir da visão da empresa que financia o projeto e adquire as RCEs, de acordo com a proposta de Maciel *et. al* (2009, p. 108), quando do recebimento da meta de redução há o reconhecimento do custo e da obrigação em reduzir a emissão. Na fase do financiamento do projeto há o reconhecimento do investimento no grupo do ativo intangível e da saída de recursos das disponibilidades da empresa. Quando do recebimento das RCEs, realiza-se o débito em conta específica de estoques e credita-se a conta do ativo intangível. Já na última fase, quando da utilização dos créditos adquiridos, é creditada a conta de estoques e debitada a conta da obrigação reconhecida quando do recebimento da meta.

Conforme Martins *et. al* (2012, p. 15), dentro do escopo de autores analisados no seu estudo, ainda há divergências no entendimento com relação aos aspectos contábeis das operações envolvendo o crédito de carbono.

3 MÉTODO DA PESQUISA

Quanto a sua tipologia, a presente pesquisa pode ser classificada como bibliográfica, exploratória e qualitativa, haja vista que para sua elaboração valeu-se de artigos, dissertações, leis, documentos emitidos por órgãos reguladores e sites especializados, expondo uma temática pouco abordada no meio acadêmico e buscando conhecer com maior profundidade o assunto, no intuito de propiciar uma visão geral acerca do tema, bem como tendo por objetivo

compreender a complexidade da questão abordada, estudando suas particularidades e experiências.

De acordo com Gil (2002, p. 44), a pesquisa bibliográfica “[...] é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.” Conforme definem Raupp e Beuren (2003, p. 80),

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Segundo Neves (1996, p. 1), a pesquisa qualitativa trata-se de um conjunto de técnicas diversas que buscam descrever e decodificar as partes que compõem um sistema complexo de significados.

No que tange aos procedimentos utilizados na pesquisa, o trabalho é caracterizado como um estudo de caso, pois se concentra em um único caso e a partir dele busca-se possibilitar uma compreensão geral do tema ou servir como base para investigações sistemáticas e precisas posteriores. De acordo com Gil (2002, p. 54),

O estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados.

Além disso, o estudo pode ser considerado indutivo, pois parte-se de um caso particular e dele propõe-se respaldar um entendimento geral acerca da temática. Conforme Lakatos e Marconi (2003, p. 86), a indução parte de dados particulares, constatados com considerável nível de suficiência, para a inferência de uma verdade geral ou universal, tendo como objetivo levar a conclusões que possuem conteúdo mais amplo do que as premissas em que as basearam.

Para atingir os seus objetivos, a pesquisa valeu-se da utilização do procedimento de entrevista. Gil (1989, p. 113) afirma que a entrevista é “[...] a técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação.”

A pesquisa delimita-se à realização de entrevista junto a um colaborador do setor contábil, responsável pelos registros contábeis das operações com o CBIO, de uma determinada distribuidora de combustíveis com sede no estado de Pernambuco.

Para que os desígnios deste estudo fossem alcançados, foi escolhido como objeto de estudo uma distribuidora de combustíveis com sede no estado de Pernambuco, dada a facilidade de contato e obtenção de informações junto aos seus colaboradores, sendo realizada uma entrevista com um dos colaboradores do setor contábil responsável pela contabilização das operações com o CBIO na distribuidora.

A entrevista foi realizada com base em pautas, ou seja, foram apresentadas questões com pontos de interesse, deixando o entrevistado livre para responder às pautas solicitadas. Segundo Gil (1989, p. 117), “a entrevista por pautas apresenta certo grau de estruturação, já que se guia por uma relação de pontos de interesse que o entrevistador vai explorando ao longo do seu curso.” A entrevista ocorreu de forma virtual por meio de vídeo chamada, com o auxílio da plataforma *Microsoft Teams*.

Com base na literatura obtida e nos dados coletados na entrevista, foi realizado um levantamento dos pronunciamentos contábeis do CPC relacionados à contabilização das operações com o CBIO.

Também se buscou na literatura os aspectos contábeis relacionados aos créditos de carbono, no intuito de embasar a comparação entre o tratamento contábil dado aos créditos de carbono com o tratamento dado aos CBIOs.

A análise dos dados foi baseada na análise de conteúdo, que tem por objetivo analisar o que está explícito no texto, no caso as respostas das questões levantadas na entrevista, com o intuito descrever o processo de contabilização das operações de CBIO que ocorrem dentro da empresa.

Após análise do conteúdo das entrevistas buscou-se confrontar as informações referentes aos registros contábeis com os pronunciamentos do CPC obtidos por meio do levantamento, no intuito de verificar a convergência dos citados registros com esses pronunciamentos.

Em última análise, foi verificado se a contabilização realizada para as operações com o CBIO possuíam certa semelhança com a contabilização dos créditos de carbono.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Com base na literatura obtida, nos dados colhidos através da entrevista realizada com o colaborador da distribuidora de combustíveis objeto deste estudo, bem como no levantamento dos pronunciamentos contábeis do CPC relacionados às operações com CBIO, foram constatadas as seguintes informações abaixo.

4.1 Tratamento Contábil das Operações com CBIO nas Distribuidoras de Combustíveis

As pautas da entrevista consistiram em quatro questões, que são: 1) operação de aquisição; 2) utilização; 3) operação de aposentadoria; e 4) apresentação nas demonstrações financeiras. Os pontos de interesse compreenderam o processo de contabilização (grupos de conta e base de mensuração) e o acompanhamento (periodicidade e amortização).

A análise do conteúdo da entrevista foi desenvolvida conforme as questões e pontos de interesse abordados.

4.1.1 Operação de Aquisição

O reconhecimento do CBIO na contabilidade da distribuidora de combustíveis é feito a partir da sua aquisição. Sendo assim, os grupos de contas utilizados para o registro dessa operação são o ativo intangível, utilizando-se uma conta específica dentro desse grupo, e as disponibilidades, mediante a conta “Banco conta movimento” ou “Caixa”. A depender da forma de pagamento, pode ser utilizada uma conta do passivo circulante para o registro do crédito contábil. A base de mensuração utilizada é o custo de aquisição. Segue o quadro abaixo demonstrando o lançamento dessa operação.

Quadro 3: Contabilização da aquisição do CBIO.

Evento	Lançamento
Aquisição de CBIO	Débito - CBIOs (Ativo Intangível) Crédito - Banco conta mov. / Caixa (Disponibilidades)

Fonte: Autoria própria.

4.1.2 Utilização do CBIO (Período entre a aquisição e a aposentadoria)

No ano de 2020, a distribuidora de combustíveis fez a aquisição de CBIOs nos meses de novembro e dezembro, e já nos últimos dias do mês de dezembro esses títulos foram aposentados, fazendo com que eles fossem baixados diretamente no resultado da empresa, sem ocorrer o registro de amortização.

O colaborador foi questionado quanto ao tempo estabelecido para a amortização do CBIO e sobre a realização do teste de *impairment*, e informou que não possuía respaldo para responder a esses pontos, dadas as particularidades de legislação e regulação do CBIO, e isto por se tratar de um ativo recente, que ainda há pouco conhecimento sobre e que dos que foram adquiridos na distribuidora não foi necessário realizar a amortização.

O mesmo relatou que o acompanhamento desse ativo é feito de forma anual e caso seja preciso realizar a amortização desses títulos entre o período de aquisição e de aposentadoria, o lançamento é feito utilizando-se a conta de resultado “Despesa com Amortização” e a conta redutora do ativo intangível “Amortização Acumulada”. Segue abaixo o quadro demonstrativo do lançamento.

Quadro 4: Contabilização da amortização do CBIO.

Evento	Lançamento
Amortização do CBIO	Débito - Despesa com Amortização (Resultado) Crédito - Amortização Acumulada - CBIOs (Ativo Intangível)

Fonte: Autoria própria.

4.1.3 Operação de Aposentadoria

Quando da aposentadoria do CBIO, o registro contábil na distribuidora se faz mediante o grupo de contas do resultado “Outras despesas operacionais” e a conta específica para os CBIOs do grupo do ativo intangível, baixando o título definitivamente. Segue abaixo o quadro demonstrativo do lançamento dessa operação.

Quadro 5: Contabilização da aposentadoria do CBIO.

Evento	Lançamento
Aposentadoria do CBIO	Débito - Outras Despesas Operacionais (Resultado) Crédito - CBIOs (Ativo Intangível)

Fonte: Autoria própria.

4.1.4 Apresentação nas Demonstrações Financeiras

Com relação à apresentação dos CBIOS nas demonstrações financeiras, o colaborador relatou que são apresentados no balanço patrimonial caso exista saldo na conta específica de CBIOS do grupo do ativo intangível. Na condição dos títulos já terem sido aposentados, refletirão na demonstração do resultado no grupo de “Outras despesas operacionais”. Ainda foi ressaltado que todas as informações pertinentes ao processo das operações com os CBIOS são registradas em notas explicativas, que também compõem o conjunto das demonstrações financeiras.

4.2 Pronunciamentos Contábeis do CPC Relacionados ao CBIO

Através do levantamento dos pronunciamentos contábeis do CPC que possuem relação com o CBIO foram obtidos os seguintes documentos: CPC 39 (Instrumentos Financeiros: Apresentação) e o CPC 04 (R1) (Ativo Intangível).

O CPC 39 foi relacionado ao CBIO pelo fato de que a ANP (2021) o conceitua como um ativo financeiro. Conforme o referido CPC define, um ativo financeiro é qualquer ativo que seja: 1) caixa; 2) instrumento patrimonial de outra entidade; 3) direito contratual: a) de receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade, ou b) de troca de ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente favoráveis para a entidade; 4) um contrato que seja ou possa vir a ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Percebe-se que pela definição dada pelo CPC 39, os CBIOS gerados pelos produtores e importadores de biocombustíveis, que no caso do mercado brasileiro são representados em sua maior parte pelas usinas de biocombustíveis, podem ser enquadrados como ativo financeiro pelo fato de que no momento em que a empresa obtém a autorização da ANP para emitir esses títulos e comercializá-los no mercado elas tornam-se detentoras de uma espécie de direito contratual do qual poderão trocar por ativos de outra entidade (neste caso, distribuidoras de combustíveis).

No entanto, do ponto de vista das distribuidoras de combustíveis, o CBIO não figura como ativo financeiro, pois a sua aquisição por parte dessas entidades tem como fim o atendimento às metas individuais de descarbonização estabelecidas, conforme a política do RenovaBio.

Nesse sentido, considerando que o objetivo deste estudo se detém na análise do tratamento contábil desses títulos nas distribuidoras de combustíveis, e com base na entrevista, o CPC 04 (R1) foi relacionado no levantamento. Segundo esse pronunciamento o ativo intangível é definido como um ativo não monetário identificável sem substância física, e conforme o item 12 do mesmo pronunciamento,

Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando: (a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Neste caso, os CBIOS adquiridos são classificados no intangível, visto que a empresa adquire o direito de utilizá-los e considerando que o RenovaBio prevê a utilização desses títulos pelas distribuidoras de combustíveis para o cumprimento das metas de descarbonização. Além disso, a distribuidora obtém um direito de utilizar os benefícios decorrentes dos CBIOS, e isto possui caráter de “bem em uso na empresa” e intangível, uma vez que não possui corpo físico dentro da entidade.

4.3 Comparação entre o Tratamento Contábil do CBIO e do Crédito de Carbono nas Entidades que os Adquirem

Com base no que já foi exposto neste estudo, percebe-se que existem diferenças entre o CBIO e o crédito de carbono, que vão desde o conceito até os seus processos, apesar de suas finalidades serem aproximadas, em termos ambientais. No que diz respeito ao tratamento contábil, tomando-se por base a proposta de contabilização dos créditos de carbono de Maciel *et al.* (2009, p. 108) e conforme as informações obtidas no estudo de caso deste trabalho, verifica-se que a forma de contabilização desses títulos apresentam algumas diferenças e determinada semelhança.

Quanto ao reconhecimento inicial, em termos do crédito de carbono, é contabilizado o custo e a obrigação em reduzir emissões quando do recebimento da meta de redução. Com relação ao CBIO, o reconhecimento inicial ocorre quando da sua aquisição, uma vez que o recebimento das metas de descarbonização não constitui um fato que altera o patrimônio da entidade.

Em relação ao grupo de contas onde são alocados, tanto o CBIO quanto o crédito de carbono são registrados no ativo intangível, em determinado momento. No entanto, dada a particularidade de ambos os títulos e seus processos, o tratamento contábil difere em todos os outros termos.

Percebe-se que o custo do crédito de carbono é reconhecido assim que recebida a meta de redução, ou seja, no início do processo. Por outro lado, o custo do CBIO é reconhecido à medida que vai sendo amortizado ou quando de sua baixa.

Por último, observa-se que o crédito de carbono ainda transita pelo grupo dos Estoques, em determinado momento, fato que não ocorre com o CBIO.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O resultado do estudo de caso mostrou que o CBIO é classificado como um ativo intangível na distribuidora de combustíveis objeto de estudo deste trabalho, e isto pelo fato de adquirir o direito de utilizá-lo, possuindo o caráter de bem intangível em uso na empresa, e levando em consideração a sua utilização para o cumprimento das metas de descarbonização.

No que diz respeito aos pronunciamentos do CPC que possuem relação com o CBIO, foram levantados o CPC 39 (Instrumentos Financeiros: Apresentação) e o CPC 04 (R1) (Ativo Intangível), no entanto, este último é o pronunciamento que respalda o tratamento contábil do mencionado título na distribuidora de combustíveis deste estudo.

É relevante reportar que o CBIO e o crédito de carbono figuram no grupo de contas do ativo intangível, contudo os fatos contábeis e a forma de contabilização diferem entre esses títulos, dadas as particularidades de cada um.

Consideradas as limitações da presente pesquisa, recomenda-se a análise do tratamento contábil do CBIO nas empresas emitentes, que são os produtores e importadores de biocombustíveis. Recomenda-se também que este estudo seja aplicado a um número maior de distribuidoras de combustíveis presentes no mercado brasileiro.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCMBUSTÍVEIS. **RenovaBio**. Disponível em: <<https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/producao-e-fornecimento-de-biocombustiveis/renovabio>>. Acesso em 06 de fevereiro de 2021.

B3. **Crédito de descarbonização (CBIO)**. Disponível em: <http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/outros-servicos/servicos-de-natureza-informacional/credito-de-descarbonizacao-cbio/>. Acesso em 15 de março de 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.576 / 2017**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13576.htm?origin=instituicao>. Acesso em 06 de fevereiro de 2021.

_____. **Portaria MME nº 419 de 20 de novembro de 2019**. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-419-de-20-de-novembro-de-2019-228863910>>. Acesso em 08 de março de 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04 R1**, de 05 de novembro de 2010. Ativo Intangível. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>>. Acesso em 29 de março de 2021.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 39**, de 02 de outubro de 2009. Instrumentos Financeiros: Apresentação. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=70>>. Acesso em 29 de março de 2021.

FILTER, P. A. S. **A efetivação do Acordo de Paris no Brasil: um estudo comparado da proteção ambiental com a Austrália e a Nova Zelândia**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Rio Grande do Sul, 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. - 4 ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. - 2 ed. - São Paulo: Atlas, 1989.

LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica** / Maria de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. - 5. ed. - São Paulo: Atlas 2003.

MACIEL, C. V.; COELHO, A. R. G.; SANTOS, A. M.; LAGIOIA, U. C. T.; LIBONATI, J. J.; MACÊDO, J. M. A. **Crédito de carbono: comercialização e contabilização a partir de projetos de mecanismo de desenvolvimento limpo**. RIC – Revista de Informação Contábil, v. 3, n.1, p. 89-112, jan./mar. 2009.

MARTINS, L B. B.; SANTOS, V.; VICENTI, T.; CUNHA, P. R. **Aspectos contábeis dos créditos de carbono: estudo com autores nacionais a respeito da sua classificação, forma de reconhecimento e mensuração**. XXXVI Encontro da ANPAD, Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2012.

NEVES, J. L. **Pesquisa qualitativa - características, usos e possibilidades**. Caderno de pesquisas em administração. São Paulo, v.1, nº 3, 2º Sem. 1996.

MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. **RenovaBio**. Disponível em: <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/renovabio-1>>. Acesso em 08 de março de 2021a.

_____. **Renovabio é sucesso em 2020 e traz novas perspectivas para o mercado de biocombustíveis em 2021.** Disponível em: <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/renovabio-e-sucesso-em-2020-e-traz-novas-perspectivas-para-o-mercado-de-biocombustiveis-em-2021>>. Acesso em 15 de março de 2021b.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** In: BEUREM, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática, São Paulo: Atlas, 2003.

SOUSA, R. **"Acordo de Paris"; *Brasil Escola*.** Disponível em: <<https://brasilecola.uol.com.br/geografia/acordo-paris.htm>>. Acesso em 04 de fevereiro de 2021.

SOUZA, M. C. O.; CORAZZA, R. I. **Do Protocolo Kyoto ao Acordo de Paris: uma análise das mudanças no regime climático global a partir do estudo da evolução de perfis de emissões de gases de efeito estufa.** Desenvolvimento e Meio Ambiente, v. 42, p. 52-80, dezembro de 2017.

UHLMANN, V. O.; SOUZA, M. M.; RABELO, E. C.; FREY, I. A. **Tratamento contábil dos créditos de carbono: uma análise à luz das normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.** XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro - RJ, Brasil, novembro de 2011.