

DEPRECIÇÃO ACELERADA NA AGROINDÚSTRIA - QUESTÕES CONTROVERTIDAS

*Misabel Abreu Machado Derzi*¹

*Fernando Daniel de Moura Fonseca*²

1. Arcabouço normativo da depreciação acelerada na agroindústria.

As pessoas jurídicas que exploram a atividade rural no Brasil são contribuintes do imposto de renda e podem apurá-lo com base no lucro real, presumido ou arbitrado, do mesmo modo que as pessoas jurídicas que exercem outras atividades.³ O exercício da atividade rural⁴, contudo, confere aos

1. Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG e das Faculdades Milton Campos. Doutora em Direito pela UFMG. Advogada.

2. Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela USP. Master of Laws pela New York University. Advogado.

3. Art. 406. A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração da atividade rural pagará o imposto de renda e adicional de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei n° 9.249, de 1995, art. 2°).

4. O conceito legal de atividade rural encontra-se no art. 2° da Lei n°8.023/1990 e compreende as seguintes atividades: (i) a agricultura; (ii) a pecuária; (iii) a extração e a exploração vegetal e animal; (iv) a exploração da apicultura, avicultura,

contribuintes benefícios específicos do setor, dentre os quais se destacam a inexistência da trava de 30% para a compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL e a possibilidade de depreciação integral, no curso do próprio ano-calendário de aquisição, de bens do ativo permanente imobilizado, exceto terra nua, para uso nessa atividade. O presente trabalho foca na análise desta segunda modalidade de incentivo fiscal.

O registro de despesas com depreciação é necessário porque existe um desgaste físico natural dos bens registrados no ativo imobilizado, *“decorrente do seu uso continuado, de ações da natureza ou até mesmo de obsolescência, fazendo com que o seu valor precise ser corrigido para fazer constar o montante exato dessa perda.”*⁵ A depreciação representa, portanto, a diminuição do valor dos ativos ao longo do tempo. A taxa anual de depreciação deve ser calculada com base na expectativa de vida útil do bem, isto é, o prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos. A própria Receita Federal do Brasil cuidou de estabelecer taxas fixas de depreciação dos bens, previstas na Instrução Normativa SRF n° 162/1998.

A depreciação aplicável às pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda pelo lucro real encontra previsão no art. 57 da Lei 4.506/1964⁶. No entanto, com o intuito de fomentar investimentos em determinados setores da atividade

cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais; e (v) a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação.

5. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, pp. 150-151.

6. Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

econômica, a legislação passou a prever a possibilidade de depreciação acelerada para determinadas atividades, como a de hotelaria e a de empreendimentos que fazem uso de veículos automotores para transporte de mercadorias, locomotivas e vagões. Especificamente em relação à atividade rural, a depreciação integral encontra-se prevista na Medida Provisória n° 2.159-70/2001, que renovou o disposto previamente na Medida Provisória n° 1.749-37/1999 e assim dispôs:

“Art. 6º. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.”

No caso da agroindústria, o encargo de depreciação integral dos bens do ativo permanente imobilizado será calculado à taxa normal – isto é, aquela prevista para outras atividades econômicas –, com o seu registro na escrituração comercial da sociedade e o complemento, para atingir o valor integral do bem, será excluído da base de cálculo do imposto de renda correspondente à atividade rural⁷, não podendo a depreciação acumulada superar o custo de aquisição do bem, a teor do que dispõe o art. 14, §§ 1º, 2º e 4º da IN SRF n° 257/2002⁸.

7. O resultado da atividade rural é calculado determinando-se a receita bruta da atividade rural – isto é, correspondente ao exercício das atividades que compreendem o conceito legal – segregando-a das demais receitas, que não podem objeto de incentivo, e apurando o importe de despesas relativas à exploração da atividade rural.

8. Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

§ 1º O encargo de depreciação dos bens, calculado à taxa normal, será registrado na escrituração comercial e o complemento para atingir o valor integral do bem constituirá exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural.

§ 2º O valor a ser excluído, correspondente à atividade rural, será igual à diferença entre o custo de aquisição do bem do ativo permanente destinado à atividade rural e o respectivo encargo de depreciação normal escriturado durante o período de apuração do imposto, e deverá ser controlado na Parte B do Lalur.

[...]

§ 4º O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a complementar, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

Este valor excluído deve ser controlado na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), sendo que o montante do encargo normal de depreciação apurado nos períodos de apuração subsequentes ao da aquisição deverá ser adicionado ao lucro líquido da atividade rural, com a baixa do valor correspondente controlado na Parte B do LALUR⁹. Caso o bem seja objeto de alienação, o saldo remanescente de depreciação deverá ser adicionado ao lucro líquido da atividade rural¹⁰.

Note-se que o contribuinte apenas faz jus ao benefício caso os bens objeto em questão sejam destinados ao exercício da atividade rural, mesmo que de forma não exclusiva, como prevê o art. 14, §6º da IN SRF nº 257/2002¹¹ e já confirmado na Solução de Consulta nº 60, de 21 de março de 2011¹². É o caso, por exemplo, de máquinas e equipamentos que estejam locados ou prestando serviços a terceiros, como já decidido na Solução de Consulta nº 78, de 21 de maio de 1999¹³. Na hipóte-

9. § 3º A partir do período de apuração seguinte ao da aquisição do bem, o encargo de depreciação normal que vier a ser registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao resultado líquido correspondente à atividade rural, efetuando-se a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do Lalur.

10. § 5º No caso de alienação dos bens, o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação.

11. Art. 14 [...];

§ 6º Não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

12. “SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 60 de 21 de Marco de 2011

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO INCENTIVADA. O benefício da depreciação complementar, ou depreciação acelerada, atribuído às pessoas jurídicas que exploram atividade rural, e que consiste na depreciação integral, no próprio ano de aquisição, dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, somente se aplica às máquinas e aos equipamentos enquanto empregados na atividade rural.”

13. DECISÃO Nº 78 de 21 de Maio de 1999

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO. DEPRECIÇÃO INCENTIVADA. O benefício da depreciação complementar, ou depreciação acelerada, atribuído às pessoas jurídicas que exploram atividade rural, e que consiste na depreciação

se em que o bem já esteja integralmente depreciado, mas seja desviado para atividades alheias à produção rural, o saldo de depreciação complementar existente na Parte B do LALUR deverá ser adicionado ao lucro líquido do exercício, sendo resguardado o direito do contribuinte de, na ocasião de retorno do bem à atividade rural, excluir do lucro líquido a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, de acordo com o art. 14, §§ 7º e 8º da IN SRF nº 257/2002¹⁴.

Pois bem. Dissemos acima que a previsão da depreciação acelerada incentivada tem como objetivo o fomento à atividade econômica. O que a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 2.159-70/01 faz é apenas deixar claro o seu caráter de incentivo. O texto diz que “[a] medida ora proposta justifica-se por que: [...] e) permite a depreciação acelerada, em um único período base, de bens adquiridos para utilização na atividade rural”¹⁵, tendo a urgência e a relevância da matéria sido justificadas com base na “concessão de justo benefício à atividade rural”.

Com efeito, a atividade rural tem sido historicamente incentivada no Brasil. Isto porque, desde os tempos coloniais, a produção rural tem sido essencial tanto no cenário nacional quanto na pauta de exportações, se consubstanciando em

integral, no próprio ano de aquisição, dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, somente se aplica às máquinas e equipamentos enquanto empregados no processo produtivo próprio, deixando de prevalecer para os mesmos quando estes estão locados ou prestando serviços a terceiros.

14. § 7º No período de apuração em que o bem já totalmente depreciado, em virtude da depreciação incentivada, for desviado exclusivamente para outras atividades, deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur.

§ 8º Retornando o bem a ser utilizado na produção rural própria da pessoa jurídica, esta poderá voltar a fazer jus ao benefício da depreciação incentivada, excluindo do resultado líquido da atividade rural no período a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, fazendo os devidos registros na Parte B do Lalur.

15. Exposição de Motivos da MP, Diário do Congresso Nacional publicado em 09/10/2001, fl. 20.702.

significativa fonte de ocupação de mão de obra, de geração de renda e de equilíbrio da nossa balança comercial. Prova disto foram os ciclos do açúcar, a partir do século XVII, do algodão, a partir do século XVIII, e do café, que teve o seu auge no século XIX. A nossa inclinação histórica à atividade rural teve impactos essenciais na formação das bases sociais, culturais e econômicas do país. E o favorecimento tributário que se confere à atividade atualmente tem origem, sem sombra de dúvidas, neste histórico nacional de priorização da produção agropecuária.

No contexto atual, de mecanização da agricultura, incremento tecnológico e agregação de valor à matéria prima, o incentivo à atividade rural passa pelo desenvolvimento de políticas públicas que concedem facilidades na aquisição de bens de capital voltados ao acréscimo da produtividade do campo. Neste contexto é que foram criadas medidas como o crédito rural – programa de suprimento de recursos financeiros a produtores rurais –, introduzido pela Lei nº 4.829/1965, que objetivava estimular o incremento ordenado dos investimentos rurais, e a depreciação integral, que facilita a implantação, renovação e modernização de instalações e equipamentos necessários ao desenvolvimento da agroindústria nacional.

Sob esta perspectiva histórica, verifica-se que a previsão normativa da depreciação acelerada assume caráter de continuidade das políticas de incentivo à atividade rural no Brasil. Daí se extrai a sua aceção visivelmente extrafiscal.

2. A depreciação acelerada como norma indutora, fruto do favorecimento histórico à atividade rural.

O caráter de benefício da norma prevista no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001 pode ser verificado mediante simples comparação: se para as pessoas jurídicas em geral a depreciação deve respeitar o prazo de vida útil do bem ao longo do tempo, no caso da atividade rural a depreciação pode ser realizada

inteiramente no ano-calendário de aquisição do bem. O objetivo é o de “concessão de justo benefício à atividade rural”, revelando verdadeira norma tributária com efeito indutor, como medida de direcionamento econômico, que gera expectativa legítima para o contribuinte.¹⁶

Para Luís Eduardo SCHOUERI, as normas tributárias com efeito indutor representam o ponto em que a tributação mais se vincula à ordem econômica. O autor defende a ideia com esteio no reconhecimento de que há falhas no mercado e que, portanto, a norma tributária possuiria um efeito indutor que tem como objetivo corrigir tais distorções, buscando sempre um incremento na eficiência do mercado. É o que ele chama de “duplo dividendo” dos “tributos corretivos”, posto que estes buscam simultaneamente promover a arrecadação (“primeiro dividendo”) e reparar falhas de mercado (“segundo dividendo”).¹⁷

Também Humberto ÁVILA traz importante contribuição para assunto ao tratar da sua Teoria da Igualdade Tributária.¹⁸ O autor explica que as normas tributárias têm diferentes finalidades a serem atingidas, as quais podem ser divididas em dois grandes grupos: as que têm finalidade fiscal e aquelas com finalidade extrafiscal, ambas a orientarem as medidas de comparação que serão eleitas como parâmetro da própria norma de incidência.

Para o autor, no primeiro caso, as medidas de comparação são extraídas de elementos afetos aos próprios contribuintes, como a sua capacidade econômica. Nesta hipótese, a tributação, que tem o objetivo primordial de arrecadação – o que não exclui o seu efeito de indução – elegeu a capacidade

16. LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade*. Quartier Latin: São Paulo, 2015.

17. SCHOUERI, Luis Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 242-271.

18. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

que os contribuintes têm de suportar os efeitos econômicos da tributação para diferenciá-los.

Já no segundo caso, a finalidade extrafiscal elege elementos externos aos contribuintes como razão para a existência da própria norma e como medida de comparação para diferenciá-los. É que, como entende ÁVILA, “[a] tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária”.¹⁹ No caso da depreciação acelerada, o parâmetro eleito pelo legislador é econômico e corresponde primordialmente ao incentivo à renovação de bens do ativo permanente de produtores rurais.

Com efeito, ao induzir o comportamento do contribuinte mediante a edição de uma norma tributária, o Estado concretiza ato que desencadeia a confiança do cidadão. Ao se ver diante de um estímulo, o particular confia na efetiva concessão do benefício assinalado, de modo que a sua decisão leva em consideração este fator. Ou seja, o fato indutor da confiança é criado pelo Estado ou por órgãos públicos estatais. E à vista da violação ou da confiança ou da ameaça em fazê-lo, o cidadão volta-se contra o próprio Estado, para exigir a proteção da confiança nele depositada. Teremos aqui a presença dos seguintes pressupostos:

(a) fato comissivo ou omissivo do Estado, realizado no passado, que desencadeará a confiança do cidadão, ou estará apto a fazê-lo;

(b) configuração da confiança percebida e justificada. Alguns juristas preferem se referir à relevância da base da confiança, pois o princípio deve ter uma materialidade consistente – não se limitando a um conteúdo vazio – conteúdo que preenchem com o rol dos direitos e garantias individuais da Constituição (sem prejuízo de a própria proteção da confiança configurar um direito em si). Essa visão para a grande maioria se aplica, indiscriminadamente, a todas as áreas e ramos

19. *Ibid.*, p. 64.

do Direito, em especial nas questões de retroação dos atos legislativos, executivos ou judiciais. Segundo alguns, entretanto, haverá áreas, dentro de um mesmo campo do Direito, por exemplo, dentro do Direito Tributário, em que o princípio da proteção da confiança aflorará de modo mais forte ou menos intenso.

Dentro dessa perspectiva, de graduações de intensidade do princípio, se encontra KYRILL-A. SCHWARZ. O autor defende um diferente peso na avaliação da proteção da confiança dentro de um mesmo ramo jurídico, por exemplo, dentro do Direito Tributário. Baseando-se na mencionada distinção entre tributos fiscais e extrafiscais, ressalta que os últimos são mais apropriados para suscitar os fatos jurídicos da confiança. Os primeiros, meramente fiscais, conquanto formem uma

“moldura para o comportamento individual, entretanto não motivam uma expectativa de persistência elevada junto ao destinatário da norma.” Já as normas de direção e de intervenção mostram-se de outra forma: “elas perdem seu sentido, se seus destinatários agirem confiantes na aparência de direito do benefício prometido, sem ainda tê-lo recebido. Exatamente a oferta de uma vantagem tributária, que repouse no interesse geral, estabelece, juntos aos cidadãos que aceitam a oferta e se deixam instrumentalizar para fomento do interesse geral, uma relação de confiança, que recai sobre a proteção da ordem jurídica. Para essa relação vale o axioma ‘pacta sunt servanda’”²⁰

Nesse ponto, tem razão o jurista, mesmo à luz do Direito brasileiro, pois as normas tributárias não incentivatórias não criam expectativas especiais de continuidade da legislação, não mais do que em outros ramos especializados do Direito, até no Direito Penal. A qualquer momento, o legislador poderá incluir fatos, até então, considerados não jurídicos no campo de incidência das normas, ou aumentar as alíquotas e bases de cálculo dos tributos já existentes. Inexiste, para o futuro, um

20. Cf. KYRILL-A. SCHWARZ. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip*. Eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen. Baden-Baden. Nomos Verlagsgesellschaft, 2002, p. 298-299.

direito de persistência das leis tributárias, no ponto em que se encontram. Sabe-se que, sem discutirmos o mérito da criação de um imposto sobre o patrimônio líquido, por não ser esse um tema relevante neste trabalho, nenhum contribuinte poderá pretender a continuidade da omissão do legislador infraconstitucional, relativamente à instituição do imposto sobre as grandes fortunas. O que ele poderá exigir, como direito individual, e fundamental, será a observância da não retroação da lei que criar o novo tributo, sem se calcar no princípio da confiança.²¹

O princípio da proteção da confiança compreende o passado (ato estatal gerador da confiança), mas se projeta para o futuro. Nele, estão envolvidos passado, presente e futuro. Quando as promessas públicas são traídas, a questão que se põe, de forma consistente, é: o que deverá atenuar as frustrações relativas àquilo que se teria alcançado, se não tivesse havido a intervenção do Estado, abortando a promessa, o incentivo, o benefício. Isso não significa que, em vários pontos, mesmo em relação à irretroatividade, não aflore a proteção da confiança, como princípio ético-jurídico, como direito e garantia fundamental, impondo-se a responsabilidade do Estado pela confiança gerada;

(c) confirmação da confiança, que incorpore o futuro, por meio de decisões, ações e comportamentos decorrentes, ou seja, disposições e investimento da confiança por parte do cidadão, embora esse aspecto seja muito relativizado, sendo dispensado em certas circunstâncias;

(d) avaliação do interesse público dominante, em relação à mudança do comportamento do estado, que o cidadão caracteriza como violação da confiança;

21. Entendemos que a Constituição da República, ao consagrar, de forma tão clara, o princípio da irretroatividade em relação a fatos jurídicos, acontecidos antes da vigência da lei, cristaliza em garantia “imóvel a não retroação da lei tributária. Isto é, em relação aos fatos pretéritos, ocorridos inteiramente no passado, aplica-se a irretroatividade sem necessidade de se recorrer à proteção da confiança ou da boa-fé, no Brasil. Ver: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

(e) consequências positivas para manutenção da confiança (assegurando-se ao prejudicado o ato indutor da confiança) ou negativas (alteração imediata da modificação, com compensação dos prejuízos sofridos pelo cidadão), tudo a depender da avaliação do interesse público predominante.

As considerações de KYRILL-A. SCHWARZ, acima apontadas, são adequadas nesse momento. Existe um reforço especial da confiança nas leis tributárias incentivatórias, de direção e intervenção econômicas, que direcionam as ações do contribuinte para certos empreendimentos e investimentos, sob a promessa de benefícios tributários. Em especial quando tais benefícios se concretizarem em certo prazo futuro. O cancelamento de tais leis, de forma surpreendente, faz aflorar o princípio da confiança em toda sua pujança, já que se pode oscilar entre as consequências positivas e negativas da responsabilidade. Ou o Estado respeita o prazo concedido, originariamente, ao benefício, ou revoga-o, mediante proteção negativa, resolvendo-se a matéria em indenização por perdas e danos. Entre nós, é verdade, a lei proíbe mesmo a revogação de isenções, tal a segurança jurídica atendida, se foi concedida sob condição onerosa e prazo certo (conforme art. 178 do Código Tributário Nacional). Mas a mesma questão se coloca, diferentemente, em face de isenções condicionadas onerosamente, mas não sujeitas a termo, em que o legislador, embora cancelando o benefício e podendo fazê-lo, o faz em prazo tão curto que não é possível ao investidor, cren-te e confiado, recuperar o investimento feito. Muitos juristas alertam ainda para o fato de o princípio que veda o *venire contra factum proprium* não pode ser equiparado ao princípio da proteção da confiança, pois, na argumentação, ele nem sequer se refere à situação do cidadão. Já o princípio da proteção da confiança envolve situações – o comportamento do Estado e o do cidadão, que confiou – contrapostas. Na proibição de atos contraditórios, a “visão estaria exclusivamente voltada para o Estado”, o que não dá notícia da abrangência e das complexidades do princípio da proteção da confiança²².

22. As considerações foram extraídas e adaptadas da obra de BEATRICE WEBER-DÜRLER. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Helbing & Lichtenhahn., Tradução não autorizada de Cláudio Molz, Juliana da Costa, Francisco Schmitt e Júlio

Neste cenário é que se encaixa a norma contida no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, como norma tributária de efeito indutor que desencadeia a confiança do contribuinte e gera, para ele, uma expectativa legítima: o cidadão se depara com um ato comissivo do Estado que o leva a tomar atos de disposição e investimento de confiança sob a esperança de gozo do benefício. O particular concretiza o ato induzido – aquisição ou renovação de bens do ativo permanente – confiando no recebimento futuro do benefício prometido – depreciação integral do bem no curso do ano-calendário de sua aquisição. Por isto é que se afirma aqui que a norma em questão não pode ser cancelada em prazo de tal forma curto que não permita ao investidor, que teve o comportamento induzido, recuperar o investimento feito. E mais: não se pode tolerar também que a aplicação da norma positivada seja negada em sede de contencioso administrativo, o que levaria à situação absurda de quebra da confiança do contribuinte mesmo ainda sob a vigência da norma que induziu o seu comportamento. A análise da norma contida no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, portanto, deve ser feita sob esta perspectiva, a fim de que não se quebre a confiança do contribuinte nela depositada.

3. Questões controvertidas na jurisprudência administrativa.

Feitas as considerações acima, é preciso verificar o modo como a depreciação acelerada na agroindústria tem sido tratada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Isto é, é preciso examinar se o órgão tem confirmado ou negado a legítima expectativa do contribuinte na consecução do benefício prometido.

Atualmente, as principais controvérsias relativas à matéria dizem respeito aos seguintes itens: (i) a possibilidade de aplicação

Cezar. Basel – Zürich, 1983. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

dos efeitos da depreciação acelerada a plantações que não se extinguem com o primeiro corte, voltando a produzir e permitindo cortes subsequentes, em especial a lavoura canavieira; e (ii) a possibilidade de depreciação acelerada de bens que, muito embora estejam ligados à atividade rural, utilizem o produto agrícola daí decorrente como insumo para posterior fase de industrialização, como é o caso da cana-de-açúcar utilizada na produção de açúcar e etanol. Para a fiscalização, em relação ao primeiro item, o benefício não seria aplicável porque não se estende aos ativos sujeitos à exaustão; em relação ao segundo, porque a atividade do contribuinte é predominantemente industrial, não rural.

De início, cumpre registrar que os conceitos de depreciação e de exaustão encontram-se previstos no art. 183 da Lei nº 6.404/1976:

Art. 183. (...)

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;*
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;*
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.*

A alínea c, que dispõe sobre exaustão, estabelece a necessidade de reconhecimento da perda de valor dos direitos de exploração dos recursos minerais ou florestais. Sobre esta modalidade de diminuição do valor do ativo, BULHÕES PEDREIRA assim escreveu²³:

23. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas*, vol. I, Rio de Janeiro : ADCOAS JUSTEC, 1999, pp. 405, 419 e 429.

“Exaustão é o encargo do capital financeiro aplicado na aquisição de recursos minerais e florestais. Distingue-se da depreciação porque a perda de valor dos recursos minerais e florestais não decorre de uso, ação da natureza ou obsolescência, mas da extração.”

Portanto, deve-se reconhecer que os conceitos de depreciação e exaustão são distintos, mas visam a um único fim: registrar as perdas dos bens e direitos que integram o ativo não circulante durante o período em que os mesmos beneficiam a produção. No entanto, apenas para o primeiro existe a previsão normativa de depreciação integral.

Pois bem. Em caso recente, do Acórdão n° 1401-001.523, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) considerou que os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira estão sujeitos à depreciação, não à exaustão. Confira-se a ementa da decisão:

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada. MÁQUINAS AGRÍCOLAS. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99. Isso independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte. (CARF Acórdão n° 1401-001.523, Processo n° 15956.720092/2012-78, Relator(a): RICARDO MAROZZI GREGORIO, Sessão de 01/02/2016).

No caso, a autuação foi fundamentada na glosa de exclusões referentes à depreciação acelerada da lavoura de cana-de-açúcar e de máquinas agrícolas. Para o Fisco, o contribuinte se dedicava quase que exclusivamente à produção e venda de açúcar e etanol, desenvolvendo atividade agroindustrial em que predominava a produção sob a perspectiva industrial, sendo que a produção da cana seria tão somente uma das etapas para a obtenção do álcool combustível e do

açúcar. Considerou a fiscalização que a indústria sucroalcooleira, simplesmente por produzir cana-de-açúcar, utilizada como insumo no processo industrial, não poderia se aproveitar dos benefícios da atividade rural para a industrialização e comercialização de açúcar e álcool.

Embora tenha havido voto divergente, o julgamento resultou favorável ao contribuinte. Para a maioria dos Conselheiros, *“a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.”* E como no caso da cana-de-açúcar a plantação não é extinta com o corte, mas permite sucessivas colheitas, a depreciação seria o instituto aplicável a este bem do ativo imobilizado. Com efeito, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz, de modo que não há que se falar em exaurimento do recurso, mas de perda de valor por obsolescência em relação a uma nova plantação.

Em relação à glosa de encargos com depreciação de máquinas agrícolas, em razão da predominância do aspecto industrial da atividade do contribuinte, a decisão foi unânime: a depreciação é aplicável à atividade rural, não importando que o produto agrícola daí decorrente seja empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte. Ou seja, se no curso do seu processo produtivo o contribuinte realiza atividade rural, na forma do conceito legal, a depreciação acelerada incentivada de máquinas agrícolas é aplicável especificamente aos bens utilizados nesta atividade. Esta é a justificativa, inclusive, para que o resultado da atividade rural seja segregado do resultado oriundo de outras atividades, de forma a possibilitar que os benefícios específicos do setor possam ser aplicados apenas em relação à área – e não sejam integralmente afastados quando a atividade do contribuinte for predominantemente industrial, mas inclua etapas prévias de natureza rural.

No caso do Acórdão n° 1401-001.524²⁴, as glosas fiscais debatidas eram as mesmas do caso acima: depreciação acelerada da lavoura de cana-de-açúcar e de máquinas agrícolas utilizadas na sua produção. E o resultado também foi similar: além de reconhecer a depreciação da lavoura canavieira, ao invés da exaustão, a turma entendeu que “*não faz sentido reconhecer o benefício fiscal da depreciação acelerada dos bens do ativo permanente empregados na exploração da atividade rural apenas quando os frutos dessa atividade são transferidos a terceiros, ou seja, alienados.*” A maioria dos Conselheiros decidiu que o fato de a produção do contribuinte ser integrada, isto é, acoplar numa única pessoa jurídica e num único modo de produção a atividade rural de plantar e colher cana e a atividade fabril de transformar este insumo em produto industrializado, não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado.

Em mais um caso relativo às lavouras canavieiras, Acórdão n° 1201-001.441²⁵, o contribuinte saiu vitorioso porque a

24. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2005 LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada. ATIVIDADE RURAL INTEGRADA COM ATIVIDADE INDUSTRIAL - DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA Produzir de forma integrada pelo acoplamento, numa única pessoa jurídica e num único modo de produção, da atividade rural de plantar e colher com a atividade fabril de transformar o insumo rural em produto industrializado não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado, o que possibilita a dedução da depreciação acelerada incentivada dos bens empregados no cultivo da cana-de-açúcar. (CARF Acórdão n° 1401-001.524, Processo n° 15956.000497/2010-24, Relator (a): ANTONIO BEZERRA NETO, Sessão de: 01/02/2016).

25. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2009 DA INOVAÇÃO INCORRIDA PELA DRJ. Acrescentando um fundamento diverso do Auto de Infração para manter a autuação, é evidente que a DRJ incorreu em inovação, razão pela qual este argumento deve ser desconsiderado por este e. CARF. CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIÇÃO ACELERADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição. REFLEXOS: CSL Aplica-se à CSL a mesma solução que foi dada ao IRPJ. (CARF Acórdão n° 1201-001.441, Processo n° 10835.720015/2014-32, Relator (a): JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Sessão de: 08/06/2016).

unanimidade dos Conselheiros considerou que “a *lavoura de cana-de-açúcar propriamente dita nunca se esgota ou acaba, pois, quando cortada, brota novamente e, assim, sucessivamente até que, após vários cortes, perde a produtividade, devendo ser arrancada, e, conseqüentemente, que ela é objeto de depreciação.*” A decisão cita como precedentes os Acórdãos n° 1402-00.914, julgado em 15/03/2012 e n° 1202-000.795, julgado 12/06/2012, bem como a antiga Solução de Consulta n° 33, de 1987, segundo a qual “o *encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação.*” O argumento inovador que a decisão traz, contudo, é o de que mesmo que se considerasse que a cultura canavieira está sujeita à exaustão, o termo “depreciados” utilizado pelo art. 6° da MP n° 2.15970/01 não deveria ser interpretado em seu sentido técnico-jurídico, mas deveria ser objeto de interpretação finalística, o que traria como conclusão o fato de que é indiferente o bem do “ativo permanente imobilizado” ter o seu valor diminuído por exaustão ou depreciação, já que o benefício visa incentivar a atividade rural como um todo.

Com base no argumento acima o contribuinte, no caso do Acórdão n° 9101-002.214²⁶, baseou o seu pleito de aplicar a depreciação acelerada sobre recursos florestais, mais especificamente sobre a atividade de corte de eucalipto. No caso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) entendeu se a norma quisesse estender os benefícios aos bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão, ela o teria feito expressamente, de modo que a depreciação não se aplicaria aos recursos florestais destinados a corte. Ou seja, a turma afastou a interpretação finalística da norma em prol da acepção técnica do

26. Assunto: *Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS. DEDUÇÃO DOS DISPÊNDIOS COM FORMAÇÃO DE FLORESTAS. O benefício consistente na dedução integral dos valores dos bens do ativo permanente imobilizado no próprio ano de aquisição não inclui a amortização nem a exaustão de recursos florestais.* (CARF Acórdão n° 9101002.214, Processo n° 10680.020361/2007-07, Relator (a): RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Sessão de: 03/02/2016.)

termo “depreciados”. Contudo, cabe aqui importante observação: a decisão considerou que se o projeto florestal se destinasse à exploração de seus frutos, a depreciação acelerada seria aplicável.

Voltando à cultura canavieira, é preciso consignar também que existem decisões contrárias ao contribuinte. No caso do Acórdão n° 1201-001.243²⁷, a maioria dos Conselheiros negou o direito à depreciação por considerar que as significativas alterações promovidas na composição e nas características do produto *in natura* não caracterizariam atividade rural. Assim, permitiu-se a depreciação acelerada apenas em relação à parcela referente à comercialização da cana-de-açúcar, do seu bagaço e do melaço. Em outro caso, no Acórdão n° 1302-001.788²⁸, a turma entendeu que a lavoura de cana-de-açúcar está sujeita à exaustão, ao contrário do posicionamento adotado nas outras decisões. Portanto, cumpre reconhecer que embora a jurisprudência administrativa aponte no sentido de

27. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2009 ATIVIDADE RURAL. Em razão das significativas alterações promovidas na composição e nas características do produto *in natura*, não caracteriza atividade rural a transformação da cana-de-açúcar produzida na propriedade rural em açúcar cristal e em álcool. Por outro lado, caracteriza atividade rural a transformação da cana-de-açúcar produzida na propriedade rural em bagaço de cana e em melaço, já que aqui não há significativa alteração na composição e nas características do produto *in natura*. DEPRECIÇÃO ACELERADA. Os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens empregados na atividade rural podem ser integralmente deduzidos como despesa daquela atividade no próprio ano em que foram adquiridos. Não fazem jus ao benefício os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens não empregados na atividade rural. (CARF Acórdão n° 1201-001.243, Processo n° 15956.720140/2012-28, Relator (a): MARCELO CUBA NETTO, Sessão de: 10/12/2015.)

28. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2008 [...] ATIVIDADE RURAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O benefício fiscal da depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplicados na atividade rural não alcança os elementos integrantes deste grupo patrimonial que se sujeitam a exaustão ou amortização. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. A diminuição de valor da lavoura canavieira, porque sujeita à exploração mediante corte, é registrada em quotas de exaustão, na proporção do volume explorado. (CARF Acórdão n° 1302-001.788, Processo n° 10410.724088/2013-11, Relator (a): EDELI PEREIRA BESSA, Sessão de: 04/02/2016.)

reconhecer que a lavoura canavieira está sujeita à depreciação e que não há óbice a que a atividade rural seja integrada à atividade industrial pelo mesmo contribuinte, tal entendimento não é pacífico.

Outras controvérsias, embora de menor magnitude, merecem ser pontuadas. No caso do Acórdão n° 1202-000.247²⁹, a autuação se baseou na glosa de despesas com depreciação incorridas na aquisição de imóveis pelo contribuinte. O que estava em cheque neste caso era a avaliação da porção do custo incorrido na compra de fazendas que se referia à terra nua e, portanto, não poderia ser objeto de depreciação acelerada, sendo que o contribuinte havia apresentado laudo de avaliação assinado por um engenheiro indicando o valor de benfeitorias existentes. O lançamento não foi mantido porque o Fisco, após desconsiderar o laudo apresentado sob a justificativa de que deveria ter sido assinado por, ao menos, três peritos, deveria ter procedido ao arbitramento do valor passível de depreciação, ao invés de considerar a integralidade dos imóveis como terra nua.

Mais um ponto de interesse reside na possibilidade de depreciação de móveis, eletrodomésticos, eletrônicos e veículos, mesmo que alocados ao setor administrativo da empresa, desde que utilizados, de alguma forma, no exercício da atividade rural. É possível também a depreciação acelerada de benfeitorias e construções das casas dos empregados rurais,

29. *Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1999 ATIVIDADE RURAL. AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. DEDUTIBILIDADE. Se a escritura dos imóveis não discriminar os valores da terra nua e das construções e benfeitorias, deverá o contribuinte louvar-se em laudo pericial para destacar os valores, tomando-os como base de cálculo das depreciações. Na hipótese de o fisco, fundado em seguros elementos de provas em contrário, discordar dos critérios e valores dos laudos que lhe foram apresentados pela contribuinte poderá, com fulcro no art. 148 do Código Tributário Nacional, arbitrar os valores da terra nua, das construções e benfeitorias, a fim de apurar eventual excesso de depreciação.* (CARF Acórdão n° 1202-000.247, Processo n° 19515.000157/2004-03, Relator (a): Candido Rodrigues Neuber, Sessão de: 09/03/2010.)

já que relativas a atividades que visam especificamente a elevação socioeconômica do trabalhador rural. Ambas as rubricas foram admitidas no Acórdão n° 1301-001.215³⁰.

Por fim, cumpre registrar o entendimento desfavorável ao contribuinte nos casos em que a atividade de abate de aves é exercida em larga escala, com a utilização de equipamentos e maquinários automatizados de grande porte. Em duas oportunidades, nos Acórdãos n° 1401-001.521³¹ e n° 1202-000.390³², o CARF se debruçou sobre a expressão “equipamentos e

30. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Exercício: 2006 [...] DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE RURAL. GASTOS APLICÁVEIS. Em conformidade com o art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Depreende-se das normas complementares editadas que os bens passíveis de abrigar o benefício em referência são aqueles diretamente aplicados ao desenvolvimento da atividade rural, admitindo-se como tais os gastos associados aos que visem a elevação sócio-econômica do trabalhador rural. [...] (CARF Acórdão n° 1301-001.215, Processo n° 13052.001115/2008-13, Relator (a): WILSON FERNANDES GUIMARAES, Sessão de: 09/05/2013.)

31. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. A aplicação de equipamentos e utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, para efeitos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devendo o registro dos rendimentos correspondentes constar como receitas da atividade geral. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE RURAL. Constatado que a pessoa jurídica autuada desenvolve atividade tipicamente industrial, conclui-se que a mesma não se enquadrava na situação de gozo dos benefícios fiscais almejados (depreciação acelerada incentivada). [...] (CARF Acórdão n° 1401-001.521, Processo n° 10983.721522/2012-28, Relator (a): FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Sessão de: 01/02/2016.)

32. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2002 ABATEDOURO DE AVES. ATIVIDADE RURAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. Não se caracteriza como atividade rural definida pelo art. 2º da Lei n° 8.023, de 1990 a atividade de abate de aves em larga escala, com a utilização de equipamentos e maquinários automatizados de grande porte, não usualmente empregados nas atividades rurais. Afastada a caracterização do exercício de atividade rural, deve ser mantido o ajuste na apuração do lucro real procedido de ofício correspondente à glosa do valor da depreciação acelerada excluída indevidamente dos bens adquiridos no ano e do valor do saldo acumulado dos anos anteriores. [...] (CARF Acórdão n° 1202-000.390, Processo n° 11516.000086/2005-08, Relator (a): Carlos Alberto Donassolo, Sessão de: 08/11/2010.)

utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”, contida no art. 2º da Lei nº8.023/1990 e que define o conceito legal de atividade rural, para entender que o abate de aves realizado através de procedimentos industriais, utilizando-se de maquinaria atípica em relação àquela usualmente utilizável na atividade rural (considerados o grau de transformação da matéria prima, de divisão do trabalho e de investimentos em maquinário) descaracterizaria a atividade rural. Assim, o contribuinte não faria jus ao benefício nesta hipótese.

4. Conclusões.

A possibilidade de depreciação acelerada de bens do ativo permanente na agroindústria deve ser vista como continuidade da histórica política de incentivo à atividade rural no país. Nesse sentido, sobressai o seu caráter extrafiscal, de direção econômica e, via de consequência, concretiza-se o ato comissivo do Estado que desencadeia a confiança do contribuinte e gera a expectativa legítima de outorga do benefício. Daí extraem-se duas conclusões: (i) que a norma em questão não pode ser cancelada em prazo de tal forma curto que não permita ao investidor, que teve o comportamento induzido, recuperar o investimento feito; e (ii) que a norma não pode ter a sua validade negada em sede de contencioso administrativo.

Em relação a este segundo ponto, vimos que, em geral, o CARF admite, de maneira correta, a depreciação dos custos incorridos na formação da lavoura canavieira e de máquinas e equipamentos utilizados na produção de cana-de-açúcar quando o produto agrícola é utilizado como insumo da indústria sucroalcooleira. Este tem sido o principal objeto das discussões administrativas sobre a matéria atualmente.

Bibliografia.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BEATRICE WEBER-DÜRLER. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Helbing & Lichtenhahn., Tradução não autorizada de Cláudio Molz, Juliana da Costa, Francisco Schmitt e Júlio Cezar. Basel – Zürich, 1983.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

KYRILL-A. SCHWARZ. *Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip*. Eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen. Baden-Baden. Nomos Verlagsgesellschaft, 2002.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade*. Quartier Latin: São Paulo, 2015.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas*, vol. I, Rio de Janeiro : ADCOAS JUSTEC, 1999.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.