

XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-570-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XI Encontro Internacional do CONPEDI Chile - Santiago (2: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XI Encontro Internacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu em Santiago no Chile entre os dias 13 a 15 de outubro de 2022, sob o tema: “Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina”, tendo sido co-organizado institucionalmente pela Universidad Santiago de Chile e Universidade Federal de Santa Maria.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 14 de outubro das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 11 artigos efetivamente apresentados:

Bloco 1- tributos em espécie ou genéricos,

1. A imunidade das contribuições sociais concedidas à entidades beneficentes de assistência social: uma análise sob a luz da solidariedade social - Lucas Pereira Nunes e Eduarda Lacerda Kanieski

2. Depreciação acelerada incentivada na tributação das agroindústrias - Lucas Issa Halah - Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

3. O IRRF sobre pagamentos "sem causa" a beneficiários identificados: análise a partir dos limites constitucionais e legais para a tributação da renda - Alexandre Naoki Nishioka e Juliana Ferretti Lomba

4. A dedutibilidade das multas na tributação da renda - Laura Charallo Grisolia Elias e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

5. Taxas ambientais e extrafiscalidade - Carlos Victor Muzzi Filho e Antônio Carlos Diniz Murta

Bloco 2 - tributação, orçamento, efeitos e princípios

6. Direitos fundamentais em debate: uma análise do SIMPLES NACIONAL como efetivação do princípio da igualdade - Gilmara de Jesus Azevedo Martins, Paulo de Tarso Brandão e Yani Yasmin Crispim de Moraes

7. O desmonte da caixa de ferramentas orçamentárias do poder executivo e o controle do orçamento pelo congresso nacional - Rodrigo Oliveira de Faria

8. O redesenho das instituições orçamentárias e a explosão das emendas de relator-geral RP-9: o processo orçamentário no centro da crise política - Rodrigo Oliveira de Faria

9. Riscos da oneração tributária do livro no direito fundamental à leitura - Naiara Cardoso Gomide da Costa e Alamy Raquel Xavier Vieira Braga

Bloco 3 - direito processual tributário

10. A culpabilidade do contribuinte nos termos do art. 136 do CTN - Helton Kramer Lustoza e Jonathan Barros Vita

11. A tutela de evidência no processo tributário: a impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal em razão da necessidade de incidente de desconsideração da personalidade jurídica - Alexandre Naoki Nishioka, Tatyana Chiari Paravela e Juliana Ferretti Lomba

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

**DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA NA TRIBUTAÇÃO DAS
AGROINDÚSTRIAS**

**ACCELERATED STIMULATED FULL TAX DEPRECIATION IN AGRO-
INDUSTRIES' TAXATION**

Lucas Issa Halah ¹
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes ²

Resumo

O presente artigo trata da depreciação acelerada incentivada de ativos utilizados na atividade rural pelas agroindústrias, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. A posição adotada pela Receita Federal, manifestada em diversas soluções de consulta, é de que esse benefício fiscal deveria ser interpretado de maneira restritiva, aplicando-se apenas aos produtores rurais pessoas jurídicas que não industrializam a própria produção, e comercializam, assim, produtos diretamente provenientes da atividade rural em sentido estrito. Adotando como instrumental metodológico a extrafiscalidade e a teoria das normas tributárias indutoras em cotejo com o princípio da neutralidade, discutiremos se essa interpretação possui justificativa legítima para diferenciar a tributação de uma mesma atividade econômica apenas em razão da forma de organização da pessoa jurídica, e se fere o princípio constitucional da neutralidade, bem como a política constitucional de estímulo ao setor agrícola como um todo, delineada pelo artigo 187 da Constituição Federal.

Palavras-chave: Depreciação acelerada incentivada, Atividade rural, Agroindústrias, Extrafiscalidade, Normas tributárias indutoras

Abstract/Resumen/Résumé

This article deals with the accelerated stimulated full tax depreciation of assets used at rural activities by agro-industries for the purpose of calculating the income tax and social contribution on net income. The Federal Revenue Service expresses in several consultation solutions the interpretation according to which this tax benefit should be interpreted in a restrictive way, applying only to rural producers, legal entities that do not industrialize their own production, thus marketing only agricultural products. Adopting the extrafiscality and the theory of tax rules to induce taxpayer's behavior as a methodological tool in addition to the principle of neutrality, we will discuss whether this interpretation has a legitimate justification for differentiating the taxation of the same economic activity only because of the form of organization of the legal entity, and whether it violates the constitutional principle of

¹ Conselheiro titular da 1ª seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Mestre FDRP-USP

² Professor Doutor FDRP-USP

neutrality, as well as the constitutional policy to stimulate the agricultural sector as a whole, outlined by article 187 of the Federal Constitution.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Accelerated stimulated full tax depreciation, Rural activities, Agro-industries, Extrafiscality, Tax rules to induce taxpayer's behavior

1. Introdução

Os impactos dos fenômenos naturais, climáticos e econômicos sobre o agronegócio são recorrentemente divulgados nos jornais. No final do ano de 2021 e início de 2022, por exemplo, geadas na região sudeste, secas na região sul e chuvas excessivas na região nordeste causaram inúmeros prejuízos ao agronegócio, setor cuja participação no PIB nacional cresceu vertiginosamente durante a pandemia³.

A capacidade de evitar os efeitos de tais fenômenos ambientais é bastante limitada, a despeito dos avanços científicos. A tributação, por sua vez, é ferramenta importante na neutralização dos impactantes efeitos dessas variáveis e o Constituinte a selecionou como instrumento de garantia da prosperidade do agronegócio brasileiro.

Já foi constatado (HALAH e MENDES, 2015) que a permissão da dedução acelerada de gastos para a formação de culturas vegetais decorre de norma tributária indutora pensada sob esse enfoque. Identificaram-se inconsistências de duas ordens na aplicação da depreciação acelerada incentivada pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): primeiro, quanto à categorização da forma pela qual determinadas culturas, como a cana-de-açúcar, teriam sua perda de valor reconhecida, e segundo, quanto ao cabimento da restrição ao gozo do tratamento, em função da denominação contábil de reconhecimento da perda de valor em si (HALAH; MENDES, 2015).

Na linha desse estudo e com referencial teórico que adota o caráter indutor das normas tributárias como elemento estruturante do Sistema Tributário Nacional a partir da Constituição Econômica, conforme estudos de Schoueri (2015) e Mendes (2009 e 2017), o presente artigo tem como problema de pesquisa outra inconsistência identificada na jurisprudência. Trata-se da situação em que se avalia a possibilidade de depreciar aceleradamente ativos não circulantes empregados na produção rural de contribuintes que, por sua verticalização, industrializam a própria produção e, portanto, não possuem receitas propriamente classificáveis como oriundas diretamente da atividade rural.

Para responder essa questão, será adotado o método dedutivo a partir dos preceitos gerais que orientam a intervenção econômica, no setor do agronegócio, por meio da tributação.

³ O agronegócio incrementou sua participação no PIB nacional de 20,4% em 2019 para 27,6% em 2021, conforme dados divulgados pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA), levantados em conjunto com a Confederação Nacional da Agricultura (CNA), disponíveis em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Consulta em: 31/08/2022

2. Atividade Rural, Agroindústria e Agronegócio: delimitação do alcance do vetor de estímulos neutralizantes

O termo agronegócio foi cunhado por John H. Davis que, identificando a interdependência entre a planta agroindustrial, o capital financeiro, os instrumentos de financiamento e o comércio exterior, adotou o termo *agribusiness* para definir esse complexo de relações, em palestra proferida na *Boston Conference on Distribution of Agricultural Products*, em outubro do ano de 1955 (DAVIS; GOLDBERG, 1957).

As ideias expostas por Davis na ocasião foram lapidadas e consolidadas no livro “*A concept of agribusiness*”, publicado juntamente com Ray A. Goldberg, no qual os autores delinearão os fundamentos desse então novo setor, e conceituaram o agronegócio como o conjunto de operações envolvidas na produção, distribuição, processamento e consumo de produtos agrícolas e seus derivados (DAVIS; GOLDBERG, 1957, p.2).⁴

Identificou-se então a importante interdependência entre todas as etapas da cadeia produtiva, independentemente de situarem-se antes da porteira ou depois da porteira, sem perder de vista ser a produção rural (a etapa desenvolvida dentro da porteira) o núcleo essencial de cada uma das diversas cadeias agroindustriais.

A produção rural, por sua vez, encontra-se por natureza sujeita a ciclos biológicos imprevisíveis ou pouco mitigáveis que, corriqueiramente, levam a quebras de safra. A título exemplificativo, podemos mencionar o verdadeiro “cavalo de pau climático”⁵ pelo qual o Brasil passou recentemente, com geadas inesperadas nas regiões Sul e Sudeste e chuvas torrenciais na região Nordeste, que produziram impactos severos sobre a safra 2021/2022 e, conseqüentemente, sobre o preço dos produtos agrícolas.

Essa sujeição a ciclos biológicos que marca a produção rural propriamente dita e irradia seus efeitos sobre as demais atividades das cadeias agroindustriais recebeu de Scaff (1997, p.22) o nome “Agrariedade”⁶ e representa justificativa para a concessão,

⁴ Conforme definem Davis e Goldberg (1957): “*By definition, agribusiness means the sum total of all operations involved in the manufacture and distribution of farm supplies; production operations on the farm; and the storage, processing and distribution of farm commodities and items made from them.*” Cabe lembrar que os formuladores do termo agronegócio apontam inicialmente o agronegócio como uma evolução do modelo de negócio da agricultura tradicional, sem afirmarem decorrer tal nomenclatura de uma oposição entre orientações privatísticas e publicísticas. “*Thus, agribusiness essentially encompasses today the functions which the term agriculture denoted 150 years ago.*”²

⁵ A expressão, tão precisa quanto contundente, foi utilizada em diversas entrevistas concedidas pelo professor Marcos Fava Neves, a quem fazemos as merecidas homenagens.

⁶ Para Scaff (1997, pp.22 a 25), a agrariedade consiste na sujeição aos ciclos biológicos de atividades voltadas à produção para o consumo, que traria a necessidade de considerações específicas.

sob determinação constitucional (especialmente do art. 187), de tratamento diferenciado ao setor visando a mitigar os efeitos da agrariedade.

A constatação da integração entre a atividade rural e as demais atividades desempenhadas antes e depois da porteira, por sua vez, justifica o direcionamento de tais incentivos neutralizantes às cadeias agroindustriais, como um todo afetadas pela suscetibilidade da atividade rural a ciclos biológicos.⁷

Atento a esses fatores, o Constituinte de 1988 valeu-se do modelo de Constituição dirigente para estabelecer programas de atuação que limitam a discricionariedade na implementação das políticas de governo (BERCOVICI, 2002, p. 127), como se nota em seu artigo 174.

Tratando do setor em debate, o art. 187, incisos I e II da Constituição, prevê que a política agrícola deve ser “planejada e executada” levando em conta, especialmente, os instrumentos “creditícios e fiscais”, bem como os “preços compatíveis com os custos de produção” e a “garantia da comercialização”.

Chama a atenção a redação do *caput* e do inciso I do artigo 187, que determinam o planejamento e execução da política agrícola na forma da lei, levando em conta especialmente os instrumentos fiscais, bem como o §1º, que inclui no planejamento da política agrícola as atividades agroindustriais.

A preocupação do constituinte com os impactos do desempenho do agronegócio no desenvolvimento nacional também se revela nitidamente no artigo 23, inciso VIII da Constituição. Este dispositivo determina ser competência concorrente dos entes federados “fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar”. Fica claro mais uma vez não só o vetor de fomento eleito constitucionalmente, como também o reconhecimento da relação do setor com o acesso à alimentação.

Podemos, portanto, afirmar que a identificação da importância e das peculiaridades que afligem o agronegócio levou o Constituinte de 1988, conhecedor do fenômeno da extrafiscalidade, a não só permitir como determinar que as normas tributárias indutoras fossem utilizadas como instrumento para seu estímulo.

⁷ A título exemplificativo, uma quebra de safra de soja impacta não somente o resultado do produtor rural, mas também da empresa comercial exportadora que adquiriu antecipadamente sua produção, da indústria de óleos e rações derivados dos grãos, e ainda do fornecedor de insumos que pode ter dificuldades em receber pelos insumos antecipados ao produtor.

A redação do artigo 187 da Constituição nos conduz à legislação infraconstitucional, afinal, seu *caput* atribui à lei a função de dispor com maiores minúcias sobre o planejamento e execução da política agrícola.

Essa lei, publicada no ano de 1991 sob o nº 8.171, “fixa os fundamentos, define os objetivos e as competências institucionais, prevê os recursos e estabelece as ações e instrumentos da política agrícola”. A leitura de seu artigo 4º, inciso XIV juntamente com seu artigo 2º, inciso III reafirma o direcionamento constitucional. Esses dispositivos, respectivamente, elegem a tributação e os incentivos fiscais como instrumentos de implementação da política agrícola e, ao mesmo tempo, determinam que esta política garanta aos que se dedicam à agricultura rentabilidade compatível com os custos de produção e com os demais setores da economia.

Por sua vez, o parágrafo único da Lei nº 8.171/91 insere no conceito de “atividade agrícola” também o processamento de produtos e subprodutos agrícolas. Na mesma esteira, o art. 2º, inciso II inclui no setor agrícola a agroindústria, colocando-a sob o mesmo arcabouço protetivo.

Não podemos olvidar que o art. 3º da Lei 8.171/91 estabelece também como objetivos da política agrícola “VII - promover e estimular o desenvolvimento da ciência e da tecnologia agrícola pública e privada, em especial aquelas voltadas para a utilização dos fatores de produção internos;” e especialmente “XI - estimular o processo de agroindustrialização junto às respectivas áreas de produção;”.

A Lei nº 8.171/91, entretanto, não conceitua a agroindústria. Essa definição nos é dada pela Lei nº 8.212, também de 1991, que, ao dispor sobre o custeio da seguridade social, definiu-a como o produtor rural pessoa jurídica, cuja atividade seja a industrialização de produção própria ou da produção própria e adquirida de terceiros. A agroindústria, portanto, é somente aquela pessoa jurídica que, além de produzir produtos agrícolas, também industrializa produção rural própria, ainda que adquira produção de terceiros para o mesmo fim. Se industrializar somente produção de terceiros, será indústria, apenas.

Notamos, portanto, que a relação de interdependência entre as etapas anteriores e, no caso da agroindústria, posteriores à porteira, foi notada não só pelo constituinte, mas também pelo legislador ordinário, que disciplinou de maneira particular a atuação do empreendimento agrário, agindo sobre as relações entre os meios de financiamento, a produção, processamento, armazenamento, distribuição e comercialização de seus insumos e produtos.

Nessa esteira, a constatação de que diversas atividades econômicas, assim como a própria segurança alimentar, dependem da saúde da produção rural propriamente dita justifica a criação de regimes e regramentos próprios para mitigar os efeitos da agrariedade, agindo não somente no cerne da cadeia agroindustrial propriamente dita (a produção rural), como também sobre as atividades dela dependentes e a ela integradas, tanto à jusante como à montante.

A leitura conjunta desses dispositivos revela serem, as peculiaridades tributárias existentes para o setor, decorrência de mandamentos de origem constitucional voltados não propriamente a privilegiar a atividade rural ou o agronegócio frente aos outros setores da economia, mas a neutralizar os efeitos da volatilidade e suscetibilidade a ciclos biológicos que lhe são inerentes, na linha das práticas verificadas mundialmente (KIREYEVA, 2016, pp. 183 a 184).⁸ Afinal, se o Constituinte identificou a necessidade de garantir ao produtor rural preços compatíveis com os custos de produção, bem como garantir a comercialização de seus produtos, é porque reconheceu que naturalmente os custos produtivos poderiam inviabilizar a produção e fatores outros poderiam prejudicar a comercialização dos produtos rurais.

Igualmente, se o legislador, ao traçar os princípios fundamentais da política agrícola determinou o dever de garantir ao produtor rural rentabilidade compatível com a de outros setores da economia e inseriu no setor agrícola a agroindústria sob o norte de estímulo ao processo de agroindustrialização, é porque enxergou a relação de dependência entre ambos e constatou que, naturalmente, a rentabilidade da agricultura seria inferior à dos demais setores da economia, estando diretamente relacionada ao sucesso da agroindústria. Mais, vislumbrou na agroindustrialização meio para a potencialização da prosperidade do país por meio do agronegócio, e de garantia da segurança alimentar.

Constatamos, portanto, que no tratamento do agronegócio assume corpo o fenômeno da extrafiscalidade (MENDES, 2009, p. 62)⁹, notadamente por meio da

⁸ A autora afirma que na França, por exemplo, permite-se estabelecimento de períodos de apuração de resultados compatíveis com o ciclo produtivo da cultura, que não coincidem com ano legal. Os Estados Unidos permitem a apuração da renda tributável e pagamento dos tributos a cada três anos. Igualmente, o Canadá autoriza a apuração a cada 5 anos.

⁹ Para Mendes (2009, p. 62), a Doutrina majoritária define a extrafiscalidade como a função exercida diretamente pelo tributo diversa daquela de meramente levar recursos aos cofres públicos, estando dividida em duas vertentes principais.

proliferação de normas tributárias indutoras (SCHOUERI, 2005, p. 30)¹⁰ agindo com vetor de estímulo sobre o agronegócio como um todo, sem confundirem-se com meros privilégios odiosos (TORRES, 2005. pp. 367 e 368)¹¹, podendo ser assim classificadas conforme a maneira pela qual imprimem seus efeitos sobre o setor: (i) classificam-se como centrais e imediatas (ou diretas) aquelas que atuam sobre a tributação da atividade rural com o objetivo e efeito de atingi-la; (ii) por outro lado, são centrais e mediatas (ou indiretas) aquelas que promovam alterações na tributação da atividade rural com o principal objetivo e efeito de atingir as atividades da cadeia agroindustrial a ela anteriores ou posteriores (anteriores ou posteriores à porteira); (iii) ainda, classificam-se como periféricas e indiretas aquelas que atuem sobre as atividades anteriores ou posteriores à produção rural, mas que tenham como principal objetivo e efeito atingir a atividade rural propriamente dita; (iv) por fim, são periféricas e diretas aquelas que atuem promovendo alterações estimuladoras diretamente sobre as atividades anteriores ou posteriores à porteira, com o objetivo e efeito de atingi-las por meio da mitigação ou compensação dos riscos a que estejam sujeitas em virtude de sua dependência da atividade rural e a consequente suscetibilidade aos riscos decorrentes da agrariedade (HALAH, 2018, pp. 180 a 182).

A classificação de Halah (2018, pp. 180 a 182) reflete a multiplicidade de focos de atuação possíveis dos estímulos direcionados ao setor, todos norteados pela necessidade de mitigação dos efeitos da agrariedade, não se restringindo necessariamente ao produtor rural. Dentre os estímulos cujo alcance gera polêmicas variadas, encontra-se a chamada depreciação acelerada incentivada.

3. Depreciação acelerada incentivada dos gastos para a formação de culturas, investimentos e benfeitorias

As culturas vegetais exigem diversos gastos para sua formação, desde o preparo do solo, seleção das variedades genéticas a serem cultivadas, plantio, fertilização, irrigação, trato com defensivos, dentre outras. Tratando-se de culturas permanentes, tais gastos não devem ser imediatamente registrados como despesas do

¹⁰ Schoueri (2005, p. 30), ao analisar o fenômeno da extrafiscalidade, define as normas tributárias indutoras como “um aspecto das normas tributárias identificado a partir de uma de suas funções, a indutora.”

¹¹ Segundo Torres (2005. pp. 367 e 368), o privilégio odioso é a “autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.”

período em que incorridas, pois se incorporam ao valor da própria cultura, consistindo em ativos da empresa sujeitos a perda de valor dedutível do resultado da pessoa jurídica (HALAH; MENDES, 2015, p.568).

No regime de competência, as receitas devem ser reconhecidas no período em que o contribuinte adquiriu juridicamente o direito a sua percepção. Devem ser confrontadas com as despesas, de tal maneira que sejam reconhecidas juntamente com os dispêndios incorridos para sua geração.

Assim, por exemplo, os gastos com a contratação de serviços de aragem e preparo do solo para o plantio não deveriam, *a priori*, ser registrados como despesas do período em que os respectivos serviços foram pagos. Isso porque tais recursos foram empregados na produção rural, de maneira que as receitas correspondentes advirão por ocasião de sua comercialização, ou, havendo venda no mercado futuro, quando da efetiva conclusão da produção com a entrega dos produtos rurais. Os gastos integram-se ao valor do ativo, correspondendo a despesas do período em que a produção for comercializada.

No momento em que se reconhece a receita, os gastos com produção, compostos por inúmeros itens, serão revertidos como custo, com a natureza de uma despesa por reduzir o resultado do período.

Mas não é somente a venda que desencadeia a reversão do valor do ativo como custo impactando como fator redutor na apuração do resultado tributável. Tratando-se de ativos considerados não circulantes, a perda do valor composto pelos dispêndios necessários para sua formação deve ser reconhecida como despesa ao longo da vida útil do bem. Esse é o enquadramento dado pela legislação comercial às culturas permanentes, cujo ciclo produtivo supera um exercício financeiro (usualmente coincidente com o ano civil), como a cana-de-açúcar e a cultura de eucaliptos.

Em síntese, os gastos incorridos para a formação de culturas cujo ciclo supere um exercício financeiro integram-se ao valor do ativo, e não poderiam ser reconhecidos como despesa do período em que foram dispendidos.

O mesmo ocorre com o maquinário adquirido pelo produtor rural para o desempenho dessa atividade. Optando por adquirir implementos agrícolas em vez de contratar serviços de quem os possua, a perda de valor de tais investimentos geradores de benefícios por mais de um exercício financeiro será computada em quotas, ao longo da vida útil estimada do bem.

Ocorre que o legislador pátrio, em momento de louvável sagacidade, enxergou os impactos relevantes da limitação da dedução em quotas no agronegócio, certamente ciente de que a agrariedade que marca a produção rural tem nela impactos tão abruptos quanto severos, levando muitas vezes à perda total da produção. Nesse recorrente e inafastável cenário, a dedução das despesas em quotas teria sobre o produtor rural efeitos severos, pois postergaria o reconhecimento de despesas já incorridas para momento futuro no qual todas as expectativas de receita podem ser abruptamente frustradas.

Buscando compensar tais efeitos por meio da adequação da tributação às idiosincrasias de fluxo de caixa que afetam a produção rural, e com isso produzir efeito indutor sobre o setor privado, a Lei nº 8.023/90 não exigiu que a dedução fosse feita em quotas como prevê a sistemática ordinária presente nos artigos 57 da Lei nº 4.506/1964 e 121 da Instrução Normativa (IN) nº 1.700/2017, esclarecendo que desde o pagamento, os investimentos podem ser considerados despesas e, portanto, imediatamente deduzidos na sua totalidade.¹²

A jurisprudência, por vezes, mesmo quando favorável ao contribuinte, vislumbra no dispositivo permissão restrita de confronto de tais despesas unicamente com as receitas oriundas diretamente da comercialização de produtos classificados como rurais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023/90.¹³ Essa vertente, como reconhecem seus próprios defensores, não resistiu à Medida Provisória (MP) nº 2.159/70/2001, que expressamente confirmou, em seu art. 6º, a possibilidade de que os bens do ativo permanente imobilizado da “pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade”¹⁴ fossem deduzidos integralmente no próprio ano de sua aquisição. A redação da Medida Provisória refletiu-se no art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1999¹⁵, que permanece na redação do art. 325 do RIR/2018¹⁶.

O tratamento, embora inicialmente fosse objeto de divergências, consolidou-se como indistinto para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e para a

¹² Lei nº 8.023/90, 4º, parágrafo 2º e art. 6º.

¹³ Nesse sentido, vide o voto vencedor do Conselheiro Antônio José Praga de Souza, proferido no julgamento do AC 1402-00.914, de 2012.

¹⁴ A expressão “ativo permanente” é a utilizada pela MP nº 2.159-70/2001. Contudo, a Lei nº 11.941/2009 alterou a redação da Lei nº 6.404/76, substituindo a expressão “ativo permanente” pela expressão “ativo não circulante”, notadamente ao tratar da classificação dos grupos de contas do ativo, no art. 178.

¹⁵ O Regulamento do Imposto de Renda de 1999 foi veiculado por meio do [Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999](#).

¹⁶ O Regulamento do Imposto de Renda de 2018 foi veiculado por meio do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), permitindo a depreciação acelerada incentivada de maneira ampla para todos os seus potenciais efeitos. Regulamentando essa previsão, a IN SRF nº 257/2002 tratou da aplicação ao Imposto de Renda em seu art. 14, enquanto a IN SRF nº 390/2004 fez o mesmo para a CSLL em seu art. 104, com disposições equivalentes transpostas no art. 260 da IN nº 1.700/2017 (HALAH, 2018; pp. 180 a 182).

Ocorre que nem sempre a pessoa jurídica dedicada à exploração da atividade rural auferir rendimentos diretamente oriundos da comercialização de produtos *in natura*, ou de produtos classificáveis como rurais nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023/90. É o caso das usinas sucroalcooleiras, que se valem da produção própria e da adquirida de terceiros para, por meio de processo industrial, obter o etanol que então será comercializado, agregando valor à produção rural, assim como a siderurgia agrega valor ao minério.

Nessas situações de verticalização surgem divergências quanto à possibilidade de agroindústrias deduzirem aceleradamente todos os custos incorridos para a formação das culturas permanentes, realização de investimentos e de benfeitorias. Afinal, há restrição impeditiva de que produtores rurais qualificados como agroindústrias reconheçam aceleradamente os encargos de depreciação única e exclusivamente porque a verticalização lhes permitiu deixar de vender produtos primários e a eles agregar valor? Explorar a atividade rural, para efeitos fiscais, depende de apurar resultados classificáveis como diretamente oriundos da atividade rural?

A jurisprudência administrativa diverge. De um lado há diversos acórdãos proferidos pelo CARF reconhecendo que a industrialização da produção rural não afasta a realidade suficiente de que o contribuinte segue explorando a atividade rural, como exige a MP nº 2.159-70/01 em seu art. 6º.

Nesse sentido, podemos mencionar o acórdão nº 1402-002.821 de 2018, cujo voto do relator, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella foi nessa parcela acolhido por unanimidade, expressando considerar irrelevante para a fruição do incentivo o fato de a produção rural do contribuinte ser empregada como insumo na atividade industrial por ele desenvolvida.

No mesmo sentido, o acórdão 9101-002.801 de 2017, de relatoria da Conselheira Cristiane da Silva Costa, também proferido por unanimidade na parcela que negava provimento ao recurso fazendário, admitiu a depreciação acelerada incentivada

de máquinas agrícolas utilizadas na produção rural industrializada subsequentemente pelo contribuinte, uma usina sucroalcooleira.

Já norteado pela neutralidade tributária, o acórdão nº 1401-001.524, de 2016, foi proferido por maioria de votos. O redator designado, Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, adotou as seguintes razões¹⁷:

“E minha discordância está assentada numa das premissas da acusação que foi adotada, ainda que implicitamente, pelo julgador: a de que a atividade de uma sociedade está vinculada ao fruto da sua produção final. Vale destacar que a autoridade fiscal reconheceu a depreciação acelerada atinente a uma parcela proporcional entre a receita da venda de bens, como melão e cana-de-açúcar, e a receita total da sociedade.

Ora, a própria segregação promovida só foi possível, porque as despesas de depreciação acelerada não se referem a todos os equipamentos empregados na atividade de produzir açúcar e álcool, mas apenas àqueles destinados ao trato da cultura canavieira, que se perfaz da plantação à colheita.

Nada obstante, o fato de a produção do contribuinte ser integrada ou seja, 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.

Pelas premissas adotadas pela autoridade fiscal, se a produção fosse horizontal, ou seja, repartida entre duas empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, de modo a uma empresa produzir a cana-de-açúcar e vender para outra que ficaria encarregada de produzir o açúcar e o álcool, não haveria óbices para a primeira reconhecer o benefício. Pior, se duas sociedades equivalentes à autuada vendessem, cada qual, a sua produção de cana para a outra, também não haveria óbices ao reconhecimento da despesa; afinal cada uma estaria a obter receitas da atividade rural.

Aparenta-nos incoerentes essas situações e a incoerência não está no caráter peculiar de cada uma delas, mas sim da própria regra geral fruto da interpretação promovida. As situações descritas só revelam a incoerência interna do significado normativo proposto.

Com a devida vênia à posição oposta, para mim não faz sentido reconhecer o benefício fiscal da depreciação acelerada dos bens do ativo permanente

¹⁷ No acórdão nº 1302-002.116, 2017, de relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, adotou-se entendimento análogo.

empregados na exploração da atividade rural apenas quando os frutos dessa atividade são transferidos a terceiros, ou seja, alienados.

Por todo o exposto, voto para manter a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dos bens do ativo permanente usados na cultura da cana-de-açúcar, bem como a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dessa própria cultura.”

Já na esfera judicial, podemos mencionar o paradigmático acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região (TRF-3) ao julgar o a Apelação nº 5000223-54.2016.4.03.6120, de relatoria do Desembargador Marcelo Saraiva. Revertendo por unanimidade a posição firmada no CARF pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), o TRF-3 entendeu que, independentemente da categorização dos produtos efetivamente vendidos pelo contribuinte¹⁸ como produtos rurais à luz dos elementos trazidos pelo art. 2º, V, da Lei n. 8.023/90, a interpretação sistemática e conforme a Constituição dos dispositivos legais que regem a matéria demandariam a conclusão pela possibilidade de depreciação acelerada incentivada, independentemente da existência de receita diretamente oriunda da comercialização de produtos classificáveis como rurais.

Vejamos os trechos mais significativos da ementa:

“MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA DOS DE BENS DO ATIVO EM ATIVIDADE RURAL. AGROINDÚSTRIA. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA LEGISLAÇÃO. POSSIBILIDADE. RURAL. AGROINDÚSTRIA. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA LEGISLAÇÃO. POSSIBILIDADE.

[...]

4. Assim, os arts. 6º, da MP n. 2.159-70/01, e 2º, V, da Lei n. 8.023/90, não podem ser lidos de modo a dissociar, para fins de concessão de benefício fiscal, as atividades rurais “puras”, de um lado, e as atividades rurais que se aperfeiçoam com técnicas da agroindústria, de outro, sob pena de sua inconstitucionalidade, pelo que se impõe a leitura de ambos conforme a Constituição, para entender a expressão “atividade rural” ali consignada como abrangente da atividade rural que se aperfeiçoa com variadas técnicas da agroindústria.

5. Ressalto que, no presente caso, não se trata de atividade agroindustrial “pura”, como aquela que a impetrante desenvolve quando compra frutos de terceiros e os

¹⁸ No caso, o contribuinte comercializava suco de laranja sob diversas formas, integral (sem extração de água), concentrado (com drenagem da água), preservado (com adição de conservante químico), e *pulp wash* (com adição de enzimas).

transforma em suco, mas sim de uma atividade inequivocamente rural que se aperfeiçoa com variadas técnicas agroindustriais, isto é, o cultivo de laranjas próprias para posterior transformação em suco. Não é objeto deste julgamento a constitucionalidade da exclusão feita pelo art. 6º, da MP n.2.159-70/01, das atividades agroindustriais “puras”, desenvolvidas por pessoa jurídica diversa da que desenvolveu a atividade rural precedente.

6. Nesse sentido, afora a leitura constitucional acima esposada, filio-me ao entendimento de que **o fato de que o art. 6º, da MP n. 2.159-70/01, fazer referência à “pessoa jurídica que explore a atividade rural”, o que, sob a ótica do art. 111, do CTN, impediria que fosse interpretado de modo a acrescentar restrição às atividades inequivocamente rurais que se aperfeiçoem**, no âmbito de uma mesma pessoa jurídica, com variadas técnicas da agroindústria.

7. Apelação da União Federal e remessa oficial improvidas.” (grifo nosso)

Por outro lado, as autoridades fiscais federais manifestam-se de maneira contrária ao aproveitamento. Fazendo uma leitura restritiva do art. 2º *caput* e inciso V da Lei 8.023/90 juntamente ao art. 6º da MP 2.159-70/01, e das instruções normativas acima já referenciadas, defendem uma visão estanque das diversas atividades desempenhadas pelo contribuinte, ainda que integradas, pela qual apenas faria jus à depreciação acelerada incentivada aquele contribuinte que comercializa os produtos rurais resultantes de sua produção de modo que sua receita possa ser fiscalmente classificada como oriunda da atividade rural. É o entendimento manifestado na Solução de Consulta Cosit nº 4, de 3 de julho de 2009, na Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 140/2013, e na Solução de Consulta Cosit nº 73 de 20 de março de 2019.

Encampando essa vertente, encontramos o Voto Vencido da Conselheira Albertina Silva Santos, proferido no acórdão 1402-000.914 de 2012 pelo qual quando a MP nº 2.159-70/01 usa a expressão “explorar a atividade rural” pretendeu referir-se à apuração de resultados da atividade rural, excluindo do tratamento para fins fiscais o desempenho da atividade rural como atividade-meio.

Em sentido semelhante, cite-se o acórdão 9101-002.789, de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, proferido por voto de qualidade em 2017, de cuja ementa podemos extrair o seguinte excerto:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008
PRODUÇÃO DE SUCO DE LARANJA. AGROINDÚSTRIA.
DEPRECIÇÃO INTEGRAL DO CUSTO DOS POMARES DE
LARANJA. IMPOSSIBILIDADE.

A produção de suco de laranja por agroindústria, por não se enquadrar no art. 2º da Lei nº 8.023/1990, não pode ser qualificada como atividade rural, de modo que não é cabível o gozo do benefício da depreciação integral previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/ 2001. **O escopo da lei é que a tributação favorecida (pela depreciação integral) seja dada para a apuração do resultado da atividade rural.** Não há dúvida de que o custo dos pomares compõe o preço final do suco de laranja, compondo também o resultado da agroindústria. Sendo assim, esse custo, que está contabilizado no ativo imobilizado da empresa, não pode ser depreciado integralmente, de uma só vez.” (grifo nosso)

Filigranas que não vêm ao caso permeiam os entendimentos particulares de cada julgador, mas a questão central sob debate, cuja resposta é necessária e suficiente para a solução do litígio, restringe-se a definir se a interpretação sistemática da Lei nº 8.171/91, do art. 2º, V, e art. 4º, § 2º da Lei nº 8.023/90, bem como do art. 6º da MP nº 2.159-70/01, de maneira conforme à Constituição, implica a limitação da dedução acelerada àquelas receitas classificáveis como oriundas diretamente da atividade rural.

Analisando a Constituição e Leis pertinentes, não identificamos a exigência de dedicação exclusiva do contribuinte à atividade rural para que seja beneficiário da depreciação acelerada incentivada, tampouco orientação legal de segregação de atividades verticalmente integradas por um mesmo contribuinte.

A Lei nº 8.023/90 trata da atividade rural de maneira ampla, definindo-a no art. 2º e dispondo sobre a forma de apuração de seu resultado no art. 4º, §2º. Nada indica que tenha ela pretendido impedir que o contribuinte agroindustrial se valesse da depreciação acelerada incentivada, mas apenas quis conferir aos investimentos tratamento típico do Regime de Caixa.

Assumindo função de especificação, o art. 6º da MP nº 2.159-70/2001 trouxe esclarecimentos pertinentes especialmente à sistemática do Lucro Real, detalhamento com o qual não se preocupou o legislador da década de 1990 quando tratou conjuntamente da tributação de pessoas físicas e jurídicas. Ao fazê-lo, a MP exigiu apenas que a pessoa jurídica explorasse a atividade rural. Dessa maneira, a MP 2.159-70/01 confirma a ausência da restrição que a vertente mais restritiva enxerga na aplicação da depreciação acelerada incentivada.

Passando ao nível infralegal, verificamos que os dois artigos das duas Instruções Normativas que tratavam do tema até o início do ano de 2017 traziam parágrafos reconhecendo a possibilidade de a pessoa jurídica exercer outra atividade

que não a meramente rural, sem que isso impedisse a depreciação acelerada incentivada dos investimentos vinculados à atividade rural. O parágrafo 6º do art. 14 da IN nº 257/02 negava a depreciação acelerada incentivada à “pessoa jurídica rural que direcionasse a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural propriamente dita.” A redação decorre de leitura da expressão “para uso nessa atividade” contida no art. 6º da MP 2.159-70/01.

A redação do parágrafo 8º do mesmo artigo 14 da IN nº 257/02 corrobora essa premissa, já que permite a depreciação acelerada incentivada a partir do momento em que o bem objeto da depreciação volte a ser utilizado na atividade rural.

Tratando da depreciação para fins da apuração da base de cálculo da CSLL, a IN nº 390/2004 traz redação praticamente idêntica nos parágrafos 6º e 8º de seu art. 104. Essa similaridade das disposições para o IRPJ e a CSLL levou a que ambos os tributos fossem tratados conjuntamente pela IN nº 1.700/2017, em seus arts. 3º e 260, parágrafos 6º e 8º, que hoje endereçam o tema da mesma maneira.

Ocorre que as mesmas instruções normativas 257/2002 e 1.700/2017 preveem a necessidade de segregação de receitas, custos e despesas, demonstrando e apurando separadamente o lucro contábil e o resultado tributável das atividades rurais e não rurais da pessoa jurídica.¹⁹

A exigência de que as receitas, custos e despesas da atividade rural sejam segregadas é justificável pela necessidade de controle independente dos resultados de atividades completamente alheias à atividade rural, devido à ausência de limites para o aproveitamento de prejuízos fiscais²⁰, bem como para a determinação do coeficiente de presunção aplicável aos optantes pelo Lucro Presumido, mas não se deve inferir dessa exigência haver vedação à depreciação acelerada incentivada nos caso em que o contribuinte incorpora em sua entidade etapas da cadeia produtiva posteriores à produção rural.

Como bem esclarece Mendes (2009, p. 267), a Constituição é comprometida com o Liberalismo relativamente ao processo de produção, sendo a neutralidade uma garantia de que a escolha do modo de organização dos agentes seja irrelevante sobre a carga tributária, devendo a estrutura verticalizada receber igual carga em relação às cadeias horizontalizadas. O mercado, portanto, não deve sofrer das normas tributárias

¹⁹ IN 1700/2017, art. 254 e IN 257/2002, art. 8º.

²⁰ E.g. artigo 17, § 2º, da mesma Instrução Normativa.

indução quanto ao manejo das unidades produtivas da cadeia de produção, número de elos intermediários e sua distribuição (vertical ou horizontal).

Assim, a Lei e a Medida Provisória que implementam a norma indutora de caráter beneficiador não podem ser lidas de maneira a restringir sua aplicação aos produtores rurais não agroindustriais. Contrariando essa premissa, verificamos que as Instruções Normativas que regulamentam o tratamento comportam interpretação que extrapola a literalidade legal. Essa interpretação, contudo, não merece ser acolhida na medida em que produz inegável efeito indutor danoso, contrário ao determinado pelo constituinte originário, decorrente do agravamento da tributação do contribuinte que opte por verticalizar a produção, e viola a neutralidade na escolha do processo de produção (organização dos elementos da cadeia produtiva).

A interpretação dos dispositivos concessivos de tratamentos particulares ao agronegócio deve seguir o vetor interpretativo constitucionalmente delineado, notadamente pelo do art. 187, I, § 1º, que expressamente inseriu no planejamento agrícola as atividades agroindustriais. Trata-se de referencial hermenêutico fundamental na leitura dos demais dispositivos infraconstitucionais sobre a matéria, e manifestação inequívoca do constituinte originário de que a agroindústria deve ser incluída na política agrícola, por meio também dos instrumentos creditícios e fiscais. Vislumbrou, o constituinte, a importância de conferir tratamento unificado às etapas de um mesmo setor econômico, o setor agrícola conforme definiu-se no art. 2º, II da Lei nº 8.171/91.

Sua natureza de norma constitucional de eficácia limitada — já que a política agrícola deve ser executada e planejada “na forma da lei” —, entretanto, não destoia da tônica impressa pela lei da Lei nº 8.171/91, art. 3º, XI que, ao dispor sobre a política agrícola nacional, determinou o dever de se “estimular o processo de agroindustrialização junto às respectivas áreas de produção”.

Trata-se do reconhecimento da superação do modelo de agricultura de subsistência, como uma imposição das necessidades de fornecimento de alimentos em escala global, de melhor aproveitamento do solo e de promoção do desenvolvimento nacional por meio da agregação de valor em solo pátrio, rompendo o ciclo vicioso pelo qual o país precisa importar produtos industrializados pela incapacidade de processar suas commodities internamente. A reação e adequação a tais necessidades passa não só pelo estímulo à modernização da produção rural, com o emprego de técnicas e equipamentos tecnologicamente avançados no campo, como também pelo tratamento neutro do produtor verticalizado face aos demais.

O vetor constitucional traçado é suficiente para nortear a interpretação conforme da Lei nº 8.023/90, e da MP nº 2.159-70/01, devendo a interpretação de ambas ser conformada com os parâmetros especificados pela Lei nº 8.171/91, responsável por complementar o sentido interpretativo unificador pretendido pelo constituinte de 1988.

Não se trata de considerar receita da atividade rural aquela obtida por processos industriais intensivos, mas de reconhecer que o agroindustrial, que industrializa sua própria produção, não deixa de exercer atividade rural e, portanto, de sujeita-se a todas as idiosincrasias que estão por trás da cadeia de estímulos neutralizantes constitucionalmente orientada. Trata-se também de reconhecer que a vedação à depreciação acelerada incentivada imporia tratamento extremamente mais gravoso ao produtor que atinge a verticalização, rompendo com a neutralidade e desestimulando a agroindustrialização junto às áreas de produção quando empreendida pelo próprio produtor — justamente o contrário do que estabelece o art. 3º, XI da Lei nº 8.171/91.

Por fim, cabe tecer algumas considerações sobre a aplicação do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), pois determina a interpretação literal de dispositivos que disponham sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A nós é claro que a permissão da dedução acelerada, muito embora implique impacto positivo no fluxo de caixa do contribuinte, quando muito propicia a postergação do recolhimento de tributos, mas não suspende ou exclui o crédito tributário, quanto menos veicula isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

De todo modo, caso aplicável fosse, a interpretação literal (e não restritiva) demandada pelo dispositivo nos leva justamente à visão oposta da usualmente defendida pela fiscalização, de que ao contribuinte, para dela se valer basta, que “explore” a atividade rural, sendo desnecessário que afigure rendimentos diretamente da venda de produtos primários.

Sendo inconteste que o agricultor que planta a cana-de-açúcar mas decide usá-la na produção própria de etanol não deixa de ser produtor rural — recebendo para diversas finalidades tratamento de produtor²¹ e inclusive devendo inscrever-se como tal

²¹ Exemplificativamente, podemos mencionar o fato de a agroindústria ser contribuinte do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR - conforme o art. 3º, I da Lei nº 8.315/91), do Funrural, do INCRA, bem como podemos mencionar a decisão do STJ no julgamento do Recurso Especial nº

dos cadastros pertinentes —, quanto menos escapa da agrariedade, a literalidade do art. 6º da MP nº 2.159-70/01 respalda a depreciação acelerada incentivada dos gastos para a formação de culturas, benfeitorias e demais investimentos da atividade rural, permitindo seu confronto com as receitas oriundas a atividade agroindustrial desempenhada pelo mesmo contribuinte.

4. Conclusão

A Constituição Federal incluiu a agroindústria no planejamento da política agrícola, estabelecendo como objetivo seu fomento e elegendo como ferramenta para tanto as normas tributárias indutoras. O texto constitucional transparece diversas razões vislumbradas pelo constituinte ao traçar esse vetor de estímulo, como a percepção dos efeitos da agrariedade e a necessidade de garantir a segurança alimentar como meio de assegurar a soberania nacional.

A Competência constitucionalmente atribuída à Lei nº 8.171/91 respeitou, no que diz respeito ao escopo deste trabalho, o vetor constitucional delineado, e o legislador incluiu expressamente o estímulo à agroindustrialização junto às respectivas áreas de produção dentre os objetivos da política agrícola, inserindo no conceito de setor agrícola, por definição legal, a agroindústria.

A depreciação acelerada incentivada, como meio de atingir os desígnios constitucionais, produz importante efeito indutor positivo ao antecipar a dedução de gastos e assim adequar a tributação às peculiaridades de fluxo de caixa do que afetam o produtor rural e o agronegócio como um todo, mitigando os efeitos de potenciais reveses futuros decorrentes da agrariedade e estimulando o investimento no setor agrícola.

Não obstante, a interpretação adotada pela Receita Federal e por parte da jurisprudência caminha na contramão da leitura da depreciação acelerada incentivada que entendemos necessariamente decorrente da interpretação sistemática e conforme à constituição, negando-a aos produtores rurais que optam por se organizar de maneira verticalizada, industrializando sua produção.

Todavia, não se identifica qualquer orientação para a discriminação praticada. Pelo contrário, o arcabouço normativo de ordem constitucional e legal criado para tratar

1.133.662, decidido sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, na qual assentou-se ser a agroindústria empregadora rural, por desempenhar tal atividade e possuir empregados dedicados à etapa de produção rural.

do agronegócio reconhece e endereça a interdependência entre as etapas anteriores e posteriores à porteira com um tratamento uniforme e complementar.

Mais, leitura restritiva ora combatida, além de não encontrar respaldo no artigo 111 do CTN, induz verdadeiro retrocesso, reafirmando uma posição histórica de que o Brasil deve manter-se posicionado internacionalmente como exportador de matérias primas e importador de produtos industrializados de valor agregado superior.

Concluimos, portanto, que a depreciação acelerada incentivada de que tratam os artigos 4º, § 2º da Lei nº 8.023/90 e 6º da MP nº 2.159-70/01 só admite interpretação não discriminatória quando ao modo de produção, pela qual os gastos relativos à etapa de produção rural podem ser deduzidos acelerada e integralmente pelas agroindústrias, ainda que industrializem integralmente sua produção e, assim, não comercializem produtos rurais tais como definidos no art. 2º da Lei nº 8.023/90.

5. Referências

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, v.2, 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de consulta nº 4 de 03 de julho de 2009**. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?d=DECW&f=G&l=20&n=-DTPE&p=10&r=182&s1=COSIT&s4=&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em: 26/08/2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 140 de 25 de junho de 2013**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=45182>>. Acesso em: 26/08/2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de consulta Cosit nº 73 de 20 de março de 2019**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=99646>>. Acesso em: 26/08/2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça STJ. (1. Seção). **Recurso Especial nº 1133662/PE**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em: 09/08/2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901290273&>

[dt_publicacao=19/08/2010](#) . Acesso em: 02/09/2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. **Apelação nº 5000223-54.2016.4.03.6120**. Relator: Des. Marcelo Saraiva. Julgado em: 01/06/2020. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>. Acesso em: 02/09/2022.

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-002.821**. Relator: Caio Cesar Nader Quintella. Julgado em: 24/01/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 02/09/2022.

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.801**. Relator: Cristiane da Silva Costa. Julgado em: 09/05/2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 02/09/2022.

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-001.524**. Relator: Antônio Bezerra Neto. Redator Designado: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Julgado em: 01/02/2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 02/09/2022.

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1302-002.116**. Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado. Julgado em: 16/05/2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 02/09/2022.

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-000.914**. Relator: Albertina Silva Santos. Julgado em: 15/03/2012. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 02/09/2022.

Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.789**. Relator: Rafael Vidal de Araújo. Julgado em: 09/05/2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 02/09/2022.

BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In:

BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente.** Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CEPEA - Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada; CNA - Confederação Nacional da Agricultura. **Participação do Agronegócio no PIB do Brasil.** Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx> . Acesso em: 31/08/2022.

DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness.** Boston: Harvard University, 1957.

HALAH, Lucas Issa; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Reconhecimento dos gastos com a formação de culturas para fins de tributação do IRPJ.** In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2015, São Paulo. São Paulo, Editora Noeses, 2015. pp. 557-580.

KIREYEVA, Elena F. Tax regulation in agriculture: current trends, selection of a state support forms. **Journal of Tax Reform.** Minsk: Scientific and Analytical Journal, 2016, T.2, Nº 3. C. ISSN 2412-8872. pp. 179-192.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica.** 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Regime constitucional da extrafiscalidade. In: LIMA, Cíntia Rosa Pereira de; SAAD-DINIZ, Eduardo; MARRARA, Thiago (Coords.). **Direito em evolução: estudos em homenagem à Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo: Almedina, 2017, ISBN 978-85-8493-200-9, pp. 351 a 374.**

SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária.** São Paulo: Malheiros, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, 3.** Ed. V. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 367 e 368.