

A NORMA CONTÁBIL COMO FONTE DE INTERPRETAÇÃO PARA DETERMINAR OS BENEFICIÁRIOS DO ART. 6º DA MP 2.159-70/2001. DA DEPRECIÇÃO INTEGRAL DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADOS NA ATIVIDADE RURAL

Edison Aurélio Corazza

Advogado em São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Juiz representante dos Contribuintes na Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT). Vice-presidente do Instituto de Pesquisas Tributárias (IPT).

SUMÁRIO: 1 Introito 2 Da prevalência da essência sobre a forma. Depreciação ou exaustão. Efeitos idênticos, do ponto de vista da essência econômica 3 Do registro dos custos com aquisições e formação da cultura canavieira: da depreciação dos bens respectivos 4 Referências.

RESUMO: Este trabalho tem como tema principal a aplicação da norma contábil como fonte de interpretação para determinar os beneficiários do art. 6º da MP 2.159-70/2001, norma que cria um "privilégio" para as empresas que exercem a atividade rural, uma vantagem fiscal temporal, com descargo no fluxo de caixa, na medida em que essas empresas antecipam, de imediato, para fins fiscais, despesas de depreciação que serão excluídas das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro tributável, sem que isso comprometa o resultado societário.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Princípio da prevalência da essência sobre a forma. Medida Provisória n. 2.159/2001. Atividade rural.

1 INTROITO

A norma do artigo 6º da Medida Provisória n. 2.159, de 24 de agosto de 2001 (originalmente, no art. 7º da MP 1.459, de 21 de maio de 1996), traz um conceito nascido da ciência contábil e que assumiu juridicidade, pela norma vigente, com a Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, que determina a depreciação por quotas (art. 57), estabelecendo:

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.

A norma cria um privilégio para as empresas que exercem a atividade rural, uma vantagem fiscal temporal, com descargo no fluxo de caixa, na medida em que essas empresas antecipam, de imediato, para fins fiscais, despesas de depreciação que serão excluídas das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro tributável, sem que isso comprometa o resultado societário.

Referido benefício fiscal vem sendo debatido no tribunal administrativo federal – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – dado o entendimento das autoridades fiscais de que somente as pessoas jurídicas que exercem unicamente atividade rural teriam legitimidade para gozar do benefício em questão, e que nem toda a cultura agrícola poderia se favorecer dele.

As decisões finais, na última instância administrativa, vêm sendo no sentido de que a as agroindústrias fazem jus ao benefício, mas que a lavoura de cana-de-açúcar não, dado o fato de ela estar sujeita, no entendimento do Fisco, à figura da **exaustão e não ao da depreciação**.

Nos termos da ciência contábil, **depreciação, amortização ou exaustão** é a perda de valor do ativo durante o tempo em que ele vai ser utilizado pela empresa, antes de precisar ser descartado e substituído por um novo; a diferença entre os três diferentes conceitos se dava em função do ativo a ser valorado e, hoje, praticamente eles se unificam na depreciação.

2 DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA. DEPRECIAÇÃO OU EXAUSTÃO. EFEITOS IDÊNTICOS, DO PONTO DE VISTA DA ESSÊNCIA ECONÔMICA

Por meio da Resolução n. 1.055, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), resultante dos entendimentos havidos entre as seguintes entidades: APIMEC Nacional (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), BM&F BOVESPA (Bolsa de Mercadorias, Valores e Futuros), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), e o próprio CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

Participam do CPC a Receita Federal do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil, a Superintendência de Seguros Privados, a Federação Brasileira de Bancos e a Confederação Nacional da Indústria.

Assim, o processo acordado no Brasil é o de o CPC, primeiramente, emitir seu Pronunciamento Técnico, após discussão com as entidades envolvidas e audiência pública: após, tem-se o *órgão público* (CVM, BACEN, SUSEP etc.) ou mesmo privado (CFC etc.) emitindo sua própria resolução acatando e determinando o seguimento desse Pronunciamento do CPC. Assim fica o Pronunciamento transformado em "norma" a ser seguida pelos que estiverem subordinados a tais órgãos. Com isso, a CVM, por exemplo, emite sua Deliberação (como tem feito, desde 1986, com pronunciamentos emitidos pelo IBRACON) aprovando o Pronunciamento do CPC; o próprio CFC emite sua Resolução fazendo o mesmo, idem com o BACEN, a SUSEP etc. (Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos, na obra conhecida nacionalmente como **Manual Fipecafi**, p. 15).

E, nesse contexto, há o Pronunciamento do CPC 29, fundamentado na norma internacional "IAS 41 – *Agriculture*", editada pelo International Accounting Standards Board (IASB), que tem por fim a fixação de procedimentos contábeis relativos aos ativos biológicos e produtos agrícolas. O item 4 desse Pronunciamento Técnico traz uma tabela pontuando ativos biológicos e seus respectivos produtos ("agrícolas" e "resultantes do processamento após a colheita"), referindo-se expressamente, **no ativo biológico PLANTA, à CANA COLHIDA e ao AÇÚCAR e ao ÁLCOOL**, conforme se vê abaixo:

| Ativos biológicos | Produto agrícola | Produtos resultantes do processamento após a colheita |
|--------------------------|------------------------------------|--|
| Carneiros | Lã | Fio, tapete |
| Árvores de uma plantação | Madeira | Madeira serrada, celulose |
| Plantas | Algodão, cana colhida, café | Fio de algodão, roupa, açúcar, álcool, café limpo em grão, moído, torrado |
| Gado de leite | Leite | Queijo |
| Porcos | Carcaça | Salsicha, presunto |
| Arbustos | Folhas | Chá, tabaco |
| Vídeiras | Uva | Vinho |
| Árvores frutíferas | Fruta colhida | Fruta processada |

O item 5 do CPC 29 resolve "atividade agrícola", "produção agrícola" e "ativo biológico", como segue:

- **Ativo biológico** – é um animal e/ou uma planta, vivos.
- **Atividade agrícola** – é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.
- **Produção agrícola** – é o produto colhido de ativo biológico da entidade.

O item 6 ainda alude à atividade agrícola, aduzindo que esta:

[...] compreende uma série de atividades, por exemplo, aumento de rebanhos, silvicultura, **colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações**, floricultura e cultura aquática (incluindo criação de peixes). Certas características comuns existem dentro dessa diversidade:

- (a) capacidade de mudança. Animais e plantas vivos são capazes de transformações biológicas;
- (b) gerenciamento de mudança.

Não há imprecisões quanto à classificação da cana-de-açúcar como um produto agrícola, advindo de uma planta, e que, após sua colheita e processamento, a cana se transformará em um produto novo (cf. item 4 do CPC 29).

Todo o raciocínio se confirma pelo item 44 do CPC 29, que cuida das divulgações, dando exemplos de ativos biológicos:

[...] são os rebanhos de animais mantidos para a produção de carne, rebanhos mantidos para a venda, produção de peixe, **plantações de milho, cana-de-açúcar**, café, soja, laranja e trigo e árvores para produção de madeira.

A cana-de-açúcar é, portanto, um ativo biológico, conforme esclarece a moderna conceituação contábil.

E qual a natureza da perda do valor desses bens, em relação à depreciação e exaustão? Tal ativo deprecia ou exaure?

O Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola – não faz nenhuma vinculação dos ativos biológicos aqui mencionados ao conceito de "exaustão".

Nada obstante as menções dos CPC's temos que o CPC n. 1, que trata da "Redução ao Valor Recuperável de Ativos", menciona por nove vezes o termo exaustão, **sempre na forma composta "depreciação, amortização e exaustão",**

associando-a sempre à depreciação. Nos CPC's n. 16 e n. 27, que tratam de "Estoques" e de "Ativo Imobilizado", respectivamente, **não são encontradas quaisquer referências à palavra "exaustão"**.

Fato inconteste é que os vocábulos *depreciação*, *amortização* e *exaustão* são, inúmeras vezes, utilizados como sinônimos, sem uma atenção excessiva aos princípios dos termos, uma vez que a mera citação a eles pode atingir o objetivo do argumento, sem ser preciso produzir as distinções conceituais existentes entre eles.

A Contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, **deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma.** (Deliberação CVM 29/1986).

Ou, em outras palavras, **princípio da prevalência da essência sobre a forma**, referido pela Resolução n. 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em seu art. 1º, § 2º:

[...] na aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade a situações concretas, **a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.**

A razão de ser da contabilidade é assegurar com que os registros contábeis se beirem ao máximo do fato econômico, o que ganha relevância no tema da valoração dos ativos, como se infere do Pronunciamento Técnico do CPC 27:

O método de depreciação utilizado deve refletir o padrão de consumo, pela entidade, dos benefícios econômicos futuros do ativo a que se refere. O método e as premissas que levam ao cálculo da depreciação precisam ser acompanhados ao longo da vida útil do ativo e provocar os necessários ajustes conforme se registra no Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Repassando as disposições da Lei das Sociedades por Ações, ao definir os critérios de avaliação de ativos, mais especificamente seu art. 183, § 2º:

§ 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;

A alínea "c" desse § 2º cuida da exaustão, aduzindo assim o seu registro:

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.

Tanto a depreciação como a exaustão acenam à perda de valores de ativos, independentemente de sua essência; por fim, a perda reconhecida é sobre o ativo imobilizado. No imobilizado estão classificados tanto os direitos cujo objeto são recursos minerais ou florestais ou bens físicos. A contrapartida do registro dessa perda de valor dos ativos é sempre reconhecida no resultado, e, desse ponto de vista, depreciação ou exaustão serão absolutamente iguais.

O art. 6º da Medida Provisória n. 2.159-70, de 2001, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor. A motivação da lei foi incentivar investimentos aplicados na atividade rural. **Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos à amortização ou à exaustão. Não importa a denominação contábil dada à apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados – se depreciação, ou exaustão – mas sim a efetiva realização do investimento destinado à atividade que se deseja fomentar.**

3 DO REGISTRO DOS CUSTOS COM AQUISIÇÕES E FORMAÇÃO DA CULTURA CANAVIEIRA: DA DEPRECIAÇÃO DOS BENS RESPECTIVOS

A lavoura canvieira se sujeita, sim, à depreciação, de forma que mesmo dentro de uma literalidade perversa, estaria a agroindústria ou o produtor rural pessoa jurídica amparados pelo Direito a se beneficiar da depreciação incentivada.

O registro dos custos com a formação da cultura canvieira começa a se esquadriñar na Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), sendo certo que a pessoa jurídica deverá registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades (art. 179, IV).

O Pronunciamento VII do IBRACON assevera que "Classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, **cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano** e que não estejam destinados à venda ou a transformação em numerário". (Princípios Contábeis, IBRACON, 2. ed., Editora Atlas, p. 87).

A lavoura da cana-de-açúcar se estende por duração superior a um ano, atingindo, dependendo do caso, até cinco anos ou mais, devendo, portanto, ser classificada no ativo permanente (não circulante, na redação dada pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009).

Quanto à escrituração periódica da **diminuição** do valor do ativo imobilizado, o art. 183, § 2º, da Lei das Sociedades por Ações impõe que se dê nas contas:

- a) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
[...]
- 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.

Os bens sujeitos à depreciação perdem seu valor econômico por força de desgaste de uso, de seu emprego na atividade social, enquanto aqueles sujeitos à exaustão são bens que se esgotam com o curso do tempo, por força da exploração humana, perdendo suas características físicas e, assim, requerendo investimentos menores para sua exploração. **Embora ambos reflitam a perda da vida útil econômica do bem, no primeiro caso não há o desaparecimento físico do bem, diferentemente da segunda hipótese.**

No caso da lavoura da cana-de-açúcar, os sucessivos cortes da planta não a extinguem; **ela não desaparece**; ela permanece viva, ainda que eventualmente invisível aos olhos, se recentemente cortada, sob a terra. **A lavoura se deprecia**, por perder seu valor corte a corte.

Durante toda a existência da lavoura, a cana plantada subsiste, invariavelmente, com sua touceira, ainda que eventualmente margeie-se a lavoura sem a ver, já que a cana está fincada e enterrada sob a terra. O que se cortou, na verdade, foi o colmo; a cana, lá permanece viva, com sua touceira/soqueira enraizada na terra, pronta para crescer novamente.

A lavoura de cana-de-açúcar, enquanto formada, safra a safra, permanece o tempo todo na terra – diferentemente do que ocorre com a exploração econômica de uma floresta, em que as árvores são cortadas e mortas, para plantação de outras, se for o caso (aqui, sim, caso de exaustão). **A cana-de-açúcar permanece viva, com suas raízes, corte após corte da planta, da mesma forma que uma árvore permanece viva após cada colheita de frutos e podas.**

O art. 307 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999) é claro ao determinar que **“podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal”**. Este é o caso da cultura canavieira, em que os cortes provocam o desgaste das touceiras/soqueiras, **que permanecem intocadas subterraneamente.**

Contrariamente à exaustão, tem-se que o art. 183, § 2º, “c”, da Lei n. 6.404/1976 determina que serão computadas quotas de exaustão ao ativo imobilizado, “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 lei restringe a exaustão para custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem reportá-la à formação de lavouras agrícolas, sendo ilegítima a exigência de exaustão fora das hipóteses veiculadas no mencionado dispositivo.**

Não há como cotejar cana-de-açúcar com florestas. Esta alegoria é absolutamente injustificável. A lei societária determina a contabilização como exaustão da diminuição de jazidas e **florestas** ativadas. Jazidas e florestas, uma vez exploradas, se exaurem, se esgotam, desaparecem do mundo em que vivemos.

O corte de árvores em florestas alude à exploração destas de forma que elas são erradicadas do terreno em que foram plantadas. Arranca-se a árvore, devendo haver novo plantio e cultivo da cultura para nova exploração: **a árvore morre**. Como visto, tal não se dá na cultura da cana-de-açúcar, que se deprecia até o último corte financeiramente viável da planta.

Floresta define-se como a **vasta extensão de terra coberta por árvores de grande porte que, pelo seu grande valor econômico e ecológico, é protegida legalmente.**

Floresta, pois, (i) é coletivo de árvores; (ii) não de árvores quaisquer, mas de grande porte; (iii) que possui grande valor econômico e ecológico; (iv) e é protegida legalmente.

Diversamente, (i) cana-de-açúcar **não** é árvore; (ii) **não** é de grande porte; e, (iii) seu valor econômico e ecológico é o mesmo de qualquer planta, salvo seus

resultados, dentre os quais o álcool carburante, que é um combustível verde a ser **protegido e INCENTIVADO** por lei.

Assim, a cultura da cana subsume-se ao ativo apresentado na hipótese do art. 6º da Medida Provisória n. 2.159-70/2001, já transcrito, que permite a depreciação incentivada, no próprio ano de aquisição, dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade.

4 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Medida Provisória n. 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2159-70.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 29, de 7 de agosto de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG29\(R2\).pdf](https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG29(R2).pdf)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 27, de 26 de julho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2013.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2019.

IBRACON. **Princípios Contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

